

Mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog

Innehållsförteckning

Sammanfattning	4
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	5
1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	6
1.3 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) ..	8
1.4 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	20
1.5 Förslag till förordning om ändring i skogskontoförordningen (1954:144)	25
1.6 Förslag till förordning om ändring i förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet	27
1.7 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	28
2 Bakgrund	30
3 Formell naturvårdsavsättning.....	31
3.1 Områdesskydd enligt miljöbalken	31
3.1.1 Naturreservat och biotopskydd	31
3.1.2 Intrångsersättning och löseskilling	31
3.1.3 Beskattning av intrångsersättning och löseskilling	32
3.1.4 Avsättning till ersättningsfond	33
3.2 Naturvårdsavtal.....	35
3.2.1 Allmänt om naturvårdsavtal.....	35
3.2.2 Ersättning för naturvårdsavtal	36
3.2.3 Beskattning av ersättning för naturvårdsavtal	37
4 Skogskonto och skogsskadekonto.....	39
5 Överväganden och förslag.....	43
5.1 Mer ändamålsenlig beskattning av intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål	43
5.1.1 Bakgrund och behov av förändring	43
5.1.2 En särskild ersättningsfond för naturvårdsmark med förlängd tid för att hitta ersättningsmark.....	45
5.1.3 Det särskilda tillägget ska halveras.....	49
5.1.4 Turordningsregel om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark.....	52
5.2 Periodisering av ersättning för naturvårdsavtal	53
5.2.1 Bakgrund och behov av förändring	53

5.2.2	Naturvårdskonto införs	55
5.2.3	Liknande bestämmelser som gäller för skogskonto ska gälla för naturvårdskonto	57
5.2.4	Avdragets storlek	57
5.2.5	Ersättning för naturvårdsavtal i en samfällighet	59
5.2.6	Insättning på naturvårdskonto	60
5.2.7	Uttag från naturvårdskonto	66
5.2.8	Byte av kreditinstitut	68
5.2.9	Överföring av område som omfattas av naturvårdsavtal eller naturvårdskontomedel	69
5.2.10	Beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning	74
5.2.11	Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst	75
5.2.12	Skattskyldighet för begränsat skattskyldig	75
5.2.13	Skatt på ränta på naturvårdskontomedel	76
5.2.14	Kontrolluppgifter	78
5.2.15	Avskattning av naturvårdskontomedel	85
5.2.16	Valutakursförändringar	87
5.2.17	Avräkning av utländsk skatt	89
5.3	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	91
6	Konsekvensanalys	92
6.1	Sammanfattning	92
6.2	Syfte och alternativa lösningar	92
6.3	Offentligfinansiella effekter	92
6.4	Konsekvenser för enskilda och företag	103
6.4.1	Kostnader och konsekvenser för fastighetsägare	103
6.4.2	Kostnader och konsekvenser för andra näringsidkare	104
6.5	Offentlig sektor	104
6.5.1	Skatteverket	104
6.5.2	Andra myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar	105
6.6	Jämställdhet	105
6.7	Övrigt	105
7	Författningskommentar	106
7.1	Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt	106
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.	106
7.3	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)	108
7.4	Förslaget till lag om ändring i skatteförfandelagen (2011:1244)	122
Bilaga 1 - Markägareorganisationer som Skatteverket samrått med		127

Sammanfattning

I promemorian föreslås ett mer ändamålsenligt sätt att beskatta intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål inom ramen för systemet med ersättningsfond. En ny slags ersättningsfond införs. Den nya ersättningsfonden ska kallas ersättningsfond för naturvårdsmark. Avdrag för avsättning till den nya fonden ska återföras senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Det särskilda tillägget som ska tas upp som intäkt när en ersättningsfond för naturvårdsmark inte tas i anspråk ska uppgå till 15 procent av det återförda beloppet.

I promemorian föreslås vidare att ersättning för naturvårdsavtal ska kunna periodiseras genom att en enskild näringsidkare som får sådan ersättning som avser avtal med löptid om fem år eller längre tid får göra avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut. Kontot ska kallas naturvårdskonto. Liknande bestämmelser som gäller för skogskonto ska gälla för naturvårdskonto, med några skillnader. Exempelvis föreslås utländskt kreditinstitut utan fast driftställe i Sverige under vissa förutsättningar få tillhandahålla naturvårdskonto.

Förslagen syftar till att göra skattereglerna mer gynnsamma för att öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning samtidigt som risken för skatteundandragande och den administrativa bördan beaktats.

Författningsändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2025.

1 Författningsförslag

1.1 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt att det i lagen ska införas en ny paragraf, 2 kap. 1 b §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

1 b §

Rätt till avräkning enligt detta kapitel gäller inte den utländska skatt som får avräknas enligt 8 a § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

dels att 1 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas två nya paragrafer, 8 a § och 15 §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Skatt enligt denna lag betalas till staten för ränta på

1. skogskonto *och* skogsskadekonto som avses i 21 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen.

1 §¹

Skatt enligt denna lag betalas till staten för ränta på

1. skogskonto, skogsskadekonto *och naturvårdskonto* som avses i 21 kap. 21 *och* 42 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen.

8 a §

Naturvårdskontohavare har genom avräkning rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som innehållits och betalats av kreditinstitutet. Avräkning medges dock inte med ett högre belopp än skatten enligt denna lag för räntan på naturvårdskontot.

Naturvårdskontohavare ska för avräkning ansöka om återbetalning. Ansökan om återbetalning ska göras på samma sätt som ansökan enligt 11 § andra stycket.

15 §²

Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige ska för varje naturvårdskonto åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av denna lag.

Åtagandet att fullgöra skyldigheter enligt denna lag ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

¹ Senaste lydelse 1999:1265.

² Tidigare 15 § upphävd genom 2011:1250.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 18 §, 14 kap. 8 §, 21 kap. 1 §, 31 kap. 1, 3, 12, 16, 20, 21 och 22 §§, 33 kap. 12 § och 66 kap. 18 § ska ha följande lydelse,

dels att det ska införas 19 nya paragrafer, 21 kap. 42–59 §§ och 31 kap. 19 a §, och närmast före 21 kap. 42–44, 48, 52, 54, 56–58 §§ nya rubriker av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

18 §¹

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

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

¹ Senaste lydelse 2020:1071

näringsverksamhet eller kapital för återförda avdrag för ersättningsfond,

7. inkomstslaget

näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto *eller* skogsskadekonto 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, och

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

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.

14 kap.

8 §²

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.

² Senaste lydelse 2007:1419.

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 naturvårdskonto. 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 skogsskadekonto i 21–40 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

I detta kapitel finns bestämmelser om

- ersättningar för avverkningsrätt i 2 §,
- anläggning av skog och diken i 3 §,
- skogsavdrag i 4–19 §§,
- skogskonto och skogsskadekonto i 21–41 §§, och
- naturvårdskonto i 42–59 §§.

Vad som avses med naturvårdsavtal framgår av 43 §.

Naturvårdskonto

Huvudregel

42 §

En enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre, får göra avdrag enligt bestämmelserna i 44–59 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto).

Naturvårdsavtal

43 §

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

Avdragets storlek

44 §

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

45 §

Om utdelning från en samfällighet som anses i 6 kap. 6 § första stycket 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.

46 §

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 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 i första hand för den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättning ska anses ha gjorts.

47 §

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

Insättning på kontot

48 §

Om det för en enskild näringsidkare finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren väljer att sätta in ersättningen på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal.

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.

49 §

Avdrag får göras bara om medlen sätts in på ett naturvårdskonto senast den dag som den skattskyldige enligt

skatteförfarandelagen (2011:1244) ska lämna inkomstdeklaration.

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

50 §

Som naturvårdskonto godtas sådant konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls från

- ett svenskt kreditinstitut,*
- ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller*
- ett fast driftställe utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES.*

Om kontot tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES godtas kontot som naturvårdskonto bara om staten är medlem i Europeiska unionen (EU) eller har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha 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.

51 §

Utöver vad som sägs i 50 § andra stycket krävs för att konto ska godtas som naturvårdskonto att det utländska kreditinstitutet åtar sig att för varje naturvårdskonto fullgöra de skyldigheter som följer av detta kapitel. Åtagandet ska innebära samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vidare krävs att det utländska kreditinstitutet ska ha kommit in med de åtaganden som avses i 23 kap. 6 a § skatteförfarandelagen samt 15 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Uttag från kontot

52 §

Uttag från ett 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.

Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning enligt 49 § senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Medel, som enligt 59 § tas över från ett naturvårdskonto, 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.

53 §

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 enligt 52 § andra stycket.

Avskattning av medel på naturvårdskonto

54 §

Om kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244) eller uppgifter enligt 6 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte lämnats avseende naturvårdskonto, ska medlen på naturvårdskontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om inte annat följer av 55 §.

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

55 §

Om kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har underlåtit att lämna de uppgifter som anges i 54 §, ska medlen på naturvårdskontot inte tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om kontohavaren själv lämnar motsvarande uppgift från kreditinstitutet.

Valutakursförändring

56 §

Medel på naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska beskattas enligt 54 § ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt.

Byte av kreditinstitut

57 §

Medel på ett naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 53 §, om hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras när område som omfattas av ett naturvårdsavtal och kontomedel tas över enligt 59 §.

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 område som omfattas av ett naturvårdsavtal eller kontomedel m.m.

58 §

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

Första stycket gäller inte i fråga om medel som tas över enligt 59 §.

59 §

Om hela eller 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 58 §,

- 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.

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 djurlager i jordbruk och renskötsel.

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

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 naturvårdsmark avses mark för vilken ersättning utgått för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken 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

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.

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 ska ersättningsfond för naturvårdsmark anses ha tagits i anspråk efter ersättningsfond för mark.

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.

20 §³

Avdraget ska återföras, även om tiden i 19 § 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,

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,

³ Senaste lydelse 2019:1146

<p>5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,</p> <p>6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),</p> <p>7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,</p> <p>8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller</p> <p>9. den som innehar fonden försätts i konkurs.</p>	<p>5. skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör,</p> <p>6. näringsverksamheten inte längre ska beskattas i Sverige på grund av ett skatteavtal med en stat utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES),</p> <p>7. den som innehar fonden upplöses genom fusion eller fission och annat inte följer av bestämmelserna i 37 kap. 17 §,</p> <p>8. det beslutas att innehavaren av fonden ska träda i likvidation, eller</p> <p>9. den som innehar fonden försätts i konkurs.</p>
---	---

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. Detta gäller bara om denna stat 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 §⁴

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 värdeminskningsskattavdrag m.m. enligt 26 kap. Avdraget i övrigt ska återföras i inkomstslaget kapital.

<p>En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för mark i inkomstslaget kapital.</p>	<p>En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för mark <i>eller en ersättningsfond för naturvårdsmark</i> i inkomstslaget kapital.</p>
--	---

22 §⁵

När avdraget återförs ska ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt i de inkomstslag som återföringen görs i.

När avdraget återförs ska ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt i de inkomstslag som återföringen görs i. *Återförs ett avdrag för avsättning som gjorts till ersättningsfond för naturvårdsmark ska dock ett särskilt tillägg om 15 procent av det återförda beloppet tas upp.*

⁴ Senaste lydelse 2007:1419

⁵ Senaste lydelse 2007:1419.

Om det finns synnerliga skäl ska något tillägg inte göras.

33 kap.

12 §⁶

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

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

66 kap.

18 §⁷

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 värdeminskningsavdrag 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.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

⁶ Senaste lydelse 2007:1419

⁷ Senaste lydelse 2018:1677

2. Lagen tillämpas första gången på avtal om allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 december 2024.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

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

dels att det ska införas en ny paragraf, 23 kap. 6 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

16 kap.

**Skogs-, skogsskade- och Skogs-, skogsskade-, naturvårds-
upphovsmannakonto och upphovsmannakonto**

4 §

Kontrolluppgift ska lämnas om
1. insättning enligt
a) 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) på skogskonto *eller* skogsskadekonto, och
b) 32 kap. inkomstskattelagen på upphovsmannakonto,

2. uttag och utbetalning enligt
a) 21 kap. 36 § inkomstskattelagen från ett skogskonto *eller ett* skogsskadekonto, och
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.

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 *och* 52 §§ inkomstskattelagen från ett skogskonto, skogsskadekonto *eller ett naturvårdskonto* och
b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto,

3. *överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto, samt*

4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt
a) 21 kap. 40, 41, 58 *och* 59 §§ inkomstskattelagen på skogskonto, skogsskadekonto *eller naturvårdskonto*, och
b) 32 kap. 11 § första stycket 1 *eller* 2 inkomstskattelagen på upphovsmannakonto.

6 §

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. insatt belopp,

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. insatt belopp,

- | | |
|--|--|
| <p>2. uttaget eller utbetalt belopp,
<i>och</i></p> <p>3. överlåtelse, pantsättning eller
övertagande av kontomedel.</p> | <p>2. uttaget eller utbetalt belopp,</p> <p><i>3. överfört belopp från naturvårdskonto
samt nödvändiga identifikationsuppgifter för
mottagaren, mottagande kreditinstitut och de
konton mellan vilka överföring skett, och</i></p> <p>4. överlåtelse, pantsättning eller
övertagande av kontomedel <i>samt vid
övertagande av medel på ett naturvårdskonto
enligt 21 kap. 59 § inkomstskattelagen
(1999:1229) belopp som tagits över och
nödvändiga identifikationsuppgifter för
mottagaren.</i></p> |
|--|--|

17 kap.

4 §¹

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).

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.

¹ Senaste lydelse 2011:1289

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 intäkt av skogsbruk som bedrivs i 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, *eller*
2. *ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten.*

23 kap.

2 §²

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 *och* 23–27 §§, 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 *och* 23–27 §§, 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 avskattnings enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

5 §³

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

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

² Senaste lydelse 2022:1686

³ Senaste lydelse 2022:1760

meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).
 inkomstskattelagen 58 kap. meddelar pensionsförsäkring enligt 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). *Skyldigheten gäller inte heller kreditinstitut som bara tillhandahåller naturvårdskonto enligt 21 kap. inkomstskattelagen.*

6 a §

Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige ska för varje naturvårdskonto som det tillhandahåller åta sig att lämna kontrolluppgifter om naturvårdskonto i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

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

24 kap.

Kontrolluppgifter om skogs-, skogsskade- och upphovsmannakonto

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 ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den dag då medlen fördes över. Detsamma gäller kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 4 när det gäller naturvårdskonto.

38 kap.

1 §⁴

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,

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,

⁴ Senaste lydelse 2022:1686

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

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

3. deklARATIONER,

4. land-för-land-rapporter,

5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,

6. särskilda uppgifter,

7. periodiska sammanställningar, och

8. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §.

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 lämna kontrolluppgifter om naturvårdskonto,

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Bestämmelserna i 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 § samt 24 kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2025.

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

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

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

1 §¹

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 naturvårdskonto förstås i denna förordning ett sådant särskilt konto i ett kreditinstitut som avses i 21 kap. 42 § inkomstskattelagen.

5 §²

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 58 § inkomstskattelagen (1999:1229). Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft.

8 §³

Bestämmelser om begäran om indrivning m.m. av skatt för ränta på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och dröjsmålsavgift enligt nämnda lag finns

Bestämmelser om begäran om indrivning m.m. av skatt för ränta på skogskonto, skogsskadekonto, naturvårdskonto och upphovsmannakonto enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och

¹ Senaste lydelse 2004:333.

² Senaste lydelse 2011:1264.

³ Senaste lydelse 1993:1230.

i 4–9 §§ indrivningsförelrdningen (1993:1229). Att den betalningsskyldige *skall* uppmanas att betala fordringen innan ansökan om indrivning görs framgår av 3 § nämnda förelrdning.

Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

dröjsmålsavgift enligt nämnda lag finns i 4–9 §§ indrivningsförelrdningen (1993:1229). Att den betalningsskyldige *ska* uppmanas att betala fordringen innan ansökan om indrivning görs framgår av 3 § nämnda förelrdning.

Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

Denna förelrdning träder i kraft den 1 januari 2025.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om förordning (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet att det 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) avseende avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark som gjorts under beskattningsåret, får bevaras som längst 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 januari 2025.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandeförordningen (2011:1261) att det i förordningen ska införas tre nya paragrafer, 5 kap. 9 a och 11 a §§ 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) om att lämna kontrolluppgifter om 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 avseende naturvårdskonto utöver vad som anges i 11 § 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) avseende avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark som

*gjorts under beskattningsåret, får bevaras som
längst 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 januari 2025.

2 Bakgrund

Regeringen har den 9 juni 2022 gett Skatteverket i uppdrag 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 ska beaktas (Uppdrag att utreda vissa frågor om mer förmånlig beskattning vid bl.a. skydd av skog, Fi2022/01887). Uppdraget avser hur intrångsersättning eller löseskilling som ges för naturvårdande ändamål på ett mer ändamålsenligt sätt kan beskattas inom ramen för systemet med ersättningsfond och hur ersättningen för naturvårdsavtal ska kunna periodiseras i syfte att uppnå en mer skatterättsligt neutral beskattning exempelvis genom insättning på skogskonto eller liknande.

I uppdraget ingår att utforma nödvändiga författningsförslag.

I enlighet med uppdraget har Skatteverket samrått med berörda markägareorganisationer, se bilaga 1.

3 Formell naturvårdsavsättning

Formell naturvårdsavsättning kan ske genom områdesskydd enligt miljöbalken och genom naturvårdsavtal.

3.1 Områdesskydd enligt miljöbalken

3.1.1 Naturreservat och biotopskydd

Mark- eller vattenområde som ägs av annan än staten kan formellt skyddas för all framtid genom beslut om naturreservat och biotopskyddsområde. När den enskilda fastighetsägaren upplåter marken till staten för obegränsad tid kallas det allframtidsupplåtelse (jfr 45 kap. 7 § inkomstskattelagen [1999:1229], 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.

Biotopskyddsområde 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.).

3.1.2 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 marknadsvärdeminskningen. 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 marknadsvärdeminskningen 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 enligt 31 kap. 4 § miljöbalken (31 kap. 8 § miljöbalken). Vid inlösen får fastighetsägaren löseskilling. Vid inlösen ska löseskilling betalas med ett belopp som motsvarar fastighetens marknadsvärde med ett tillägg på 25 procent av marknadsvärdet. Fastighetsägaren framställer sitt yrkande om inlösen i domstol. Enligt uppgift från Naturvårdsverket har något sådant yrkande inte framställts de senaste 15–20 åren. Enligt uppgift från Skogsstyrelsen har det hittills endast rörts sig om allframtidsupplåtelse, dvs. intrångsersättning har utgått. Någon inlösen har inte skett.

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).

3.1.3 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 inkomstslaget kapital (13 kap. 6 § första stycket IL) och juridisk person beskattas i inkomstslaget 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 inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget 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 allframtidsupplåtelse som den skattskyldige gör under beskattningsåret får i stället beräknas till sammanlagt 5 000 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 tidigare under innehavstiden avyttrats eller det tidigare under innehavstiden skett allframtidsupplåtelse mot en engångsersättning.

I inkomstslaget kapital ska 90 procent av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp (45 kap. 33 § IL). Med den nuvarande skattesatsen i inkomstslaget kapital som är 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 löseskillingen 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. värdeminskningsavdrag 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).

3.1.4 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 förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid (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 även göras om näringsidkare får löseskillning för inlösen i stället för ersättning för inskränkningen efter att ha begärt det med stöd av 31 kap. 8 § miljöbalken. I dessa fall är det 31 kap. 5 § 2 IL som ska tillämpas (Skatterättsnämndens förhandsbesked den 11 december 2008, dnr 60–08/D). Av bestämmelsen 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 en näringsidkare får ersättning till följd av att expropriation skett enligt 2 kap. 9 § expropriationslagen för att t.ex. bevara område som naturreservat, har näringsidkaren möjlighet att göra avdrag för avsättning till ersättningsfond enligt 31 kap. 5 § 1 IL.

Om ersättningen tas i anspråk enligt bestämmelserna i 31 kap. IL, ska det ianspråktagna 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 värdeminskningsskatt m.m. enligt 26 kap. IL (31 kap. 7 § första och andra stycket IL).

Enskilda näringsidkare som får ersättning vid allframtidssupplåtelse 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 upplåtta 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 § första stycket 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 (31 kap. 19 § andra stycket IL). 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. konjunkurläget, 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 de inkomstslag som återföringen görs i (31 kap. 22 § första stycket IL). Bestämmelserna om tillägg fick genom lagen om eldsvådefonder den lydelse som i dag är gällande. 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 ersättningsinvesteringar, från att göra avsättningar till eldsvådefond bara för att erhålla en skattecredit (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 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 § II). Även marken som förvärfvas som ersättningsmark måste vara en kapitaltillgång (31 kap. 12 § II).

En enskild näringsidkare ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond för mark i inkomstslaget kapital (31 kap. 21 § andra stycket II). En juridisk person ska återföra avdrag för avsättning till en ersättningsfond i inkomstslaget näringsverksamhet.

Av 31 kap. 13 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) 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.

3.2 Naturvårdsavtal

3.2.1 Allmänt om naturvårdsavtal

Förutom de områdesskydd som regleras i miljöbalken och som beskrivs i avsnitt 3.1 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).

Det är Naturvårdsverket, i regel via länsstyrelserna, och Skogsstyrelsen som för statens räkning tecknar naturvårdsavtal. Kommunerna tecknar naturvårdsavtal för egen räkning.

Enligt uppgift från Naturvårdsverket har 71 naturvårdsavtal ingåtts under åren 2017–2021 varav 54 avtal ingåtts med enskilda näringsidkare. Enligt Skogsstyrelsens uppgifter 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 och länsstyrelserna kan teckna naturvårdsavtal avseende samtliga ägoslag och naturtyper. Skogsstyrelsen tecknar normalt naturvårdsavtal för mark som omfattas av skogsvårdslagets bestämmelser. Tanken är att naturvårdsavtalen ska komplettera miljöbalkens områdesskydd (jfr SOU 2020:73 s. 220-221). Enligt 7 kap. 3 § jordabalken ska vad som överenskommit 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). Enligt Skogsstyrelsens uppgifter för åren 2017–2021 har av de totalt tecknade 368 naturvårdsavtalen 89 procent tecknats för en period av 50 år, 4 procent för en period mellan 30–49 år, 6 procent för en period mellan 10–29 år och 1 procent för en period mellan 1–9 år. Enligt Naturvårdsverkets uppgifter för samma period har totalt 71 naturvårdsavtal tecknats. Utav dessa har 34 tecknats för längre tid än 20 år (varav 22 har tecknats för 50 år), 19 har tecknats för 10 år och resten har tecknats för andra avtalstider. Eftersom antalet naturvårdsavtal som tecknas av kommunerna är få har någon statistik från kommunerna inte inhämtats.

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. Med stöd av 7 kap. 10 § jordabalken får naturvårdsavtal inskrivas i fastighetsregistret. Genom inskrivning anses avtalet känt för ny ägare till fastigheten och gäller mot denne.

Av Naturvårdsverkets och Skogsstyrelsens riktlinjer för tillämpning avseende naturvårdsavtal framgår att naturvårdsavtal inte får innehålla skyldigheter för staten eller för fastighetsägaren att vidta skötselåtgärder inom det avtalade området. I det fall den myndighet som tecknar naturvårdsavtal bedömer att åtgärder behöver utföras för att nå syftet med avtalet tecknas ett särskilt skötseluppdragsavtal, vilket innehåller en beskrivning av vad som ska göras och vilken ersättning utföraren får för utförandet av skötseluppdraget fristående från ett naturvårdsavtal. Naturvårdsavtal kan användas såväl inom områden där naturvärdena gynnas av naturvårdande åtgärder som där merparten av områdets naturvärden gynnas av att det lämnas orört. Ett större område är i regel mer funktionellt än ett mindre, särskilt när det gäller produktiv skogsmark. Impediment kan ingå i avtalsområdet men ersättning utgår inte för denna areal. Ett område i ett naturvårdsavtal kan övergå till något annat ägoslag som följd av önskvärd skötsel av området, t.ex. utglesning med efterföljande bete. Detta kan innebära att skogsmark i ett naturvårdsavtal successivt över tiden kan bli en biotop i odlingslandskapet. Vidare framgår att om en fastighet har flera skyddsvärda områden tecknas ett naturvårdsavtal för varje område. Detta för att lättare kunna hålla ordning på och bevaka respektive avtal vid förändring av fastighetsindelningen (Naturvårdsverkets ärendenummer NV-09333-12 och Skogsstyrelsens diarienummer 2012/2424, s. 10, 14 och 23–24).

3.2.2 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).

Regeringen har i propositionen Hållbart skydd av naturområden uttalat att ersättningen bör ligga på en nivå som innebär att naturvårdsavtal blir ett attraktivt alternativ till andra former av skydd. Samtidigt ska ersättningsnivån enligt regeringen skilja sig från den som gäller för naturreservat eller biotopskyddsområden, eftersom avtalen är tidsbegränsade och bygger på ett gemensamt ansvarstagande för miljökvalitetsmålen mellan staten och fastighetsägaren (prop. 2008/09:214 s. 73).

Sedan år 2010 finns gemensamma riktlinjer som innebär att samma ersättning erbjuds fastighetsägaren oavsett med vilken myndighet avtalet tecknas (SOU 2020:73 s. 223). Riktlinjerna har tagits fram av Naturvårdsverket och Skogsstyrelsen tillsammans med Länsstyrelsen i Skåne län i samråd med andra myndigheter och organisationer (Naturvårdsverkets ärendenummer NV-09333-12 och Skogsstyrelsens diarienummer 2012/2424). Riktlinjerna är vägledande för myndigheterna. De kan även vara ett stöd för kommunernas arbete med naturvårdsavtal. 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 upplåtta 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. Rotnettot motsvarar den bedömda virkesintäkten minskat med huggnings- och terrängtransportkostnader. Fastighetsägaren erbjuds 1,2 procent av rotnettot per år som avtalet omfattar. Enligt uppgift från Naturvårdsverket är ersättningen beroende av avtalstid och vilka avståenden som fastighetsägaren ska göra. Skogsstyrelsen och Naturvårdsverket beslutade, som en följd av ett regeringsuppdrag 2013, om en ny ersättningsmodell som skulle ge en högre ersättning per hektar.

Av uppgifter från Naturvårdsverket framgår att medelarealen för naturvårdsavtal varit 21 hektar under perioden 2017–2021 och att medelersättningen varit 250 000 kronor. Ersättningen är beroende av avtalstid och vilka avståenden som fastighetsägaren ska göra. Enligt uppgift från Skogsstyrelsen var storleken på ett naturvårdsavtal under samma period i medeltal 7,3 hektar produktiv skogsmark. Av uppgifterna framgår vidare att genomsnittlig ersättning per hektar under perioden 2017–2021 var 30 700 kronor/hektar produktiv skogsmark (224 700 kronor per avtal).

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

3.2.3 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. Ersättning för ett naturvårdsavtal ska i stället beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet (13 kap. 1 § och 15 kap. 1 § IL). 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 till enligt god redovisningssed.

I en dom från år 2002 fastställde Högsta förvaltningsdomstolen ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden, där nämnden funnit att en engångsersättning i anledning av ett nyttjanderättsavtal som löper över flera (25) år ska periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid (RÅ 2002 ref. 84). Regeringen har gjort bedömningen att samma synsätt som anges i RÅ 2002 ref. 84 bör kunna anläggas på ersättning som erhålls vid tecknande av naturvårdsavtal (jfr prop. 2002/03:79 s. 12-13).

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 (dnr 130 84518-05/111, 2005-02-14) 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 inte periodiseras över avtalstiden. Detta innebär en ändring av vad Skatteverket tidigare ansett ska gälla. Tidigare ansåg Skatteverket att ersättningen kunde periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid (Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 2 avsnitt 15.2.2.3).

4 Skogskonto och skogsskadekonto

Bestämmelser om skogskonto och skogsskadekonto finns i 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att skogsägaren ska kunna fördela skogsintäkterna mellan olika beskattningsår och därigenom få en lägre 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. De arbeten som utförs efter avverkningen kan dessutom ske under år då avverkning inte sker (jfr prop. 1954 nr 14 s. 7).

För en enskild näringsidkare kan omedelbar beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet av intäkterna medföra progressionseffekter. 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.

En direkt skatt betalas på räntan på skogskonto och skogsskadekonto. Skatten är 15 procent av den ränta som gottskrivs kontot (3 § lagen [1990:676] om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.).

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 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. Om ett avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats får den skattskyldige i vissa fall i stället begära avdrag enligt reglerna för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § IL).

Av 21 kap. 25 § IL framgår att om inte annat följer av 21 kap. 26 och 27 §§ IL får avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto göras för ett visst beskattningsår med högst ett belopp som motsvarar summan av

- 60 procent av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,

- 40 procent av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter, och
- 40 procent av skogsintäkter på grund av uttag av skogsprodukter.

Av 21 kap. 26 § IL framgår att 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

- 80 procent av skogsintäkten på grund av upplåtelse av avverkningsrätt,
- 50 procent av skogsintäkten på grund av avyttring av skogsprodukter, och
- 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).

Enligt 21 kap. 27 § IL får belopp som anges i 21 kap. 26 § IL dras av också från sådan ersättning för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelser som avses i 45 kap. 8 § IL och som tas upp som intäkt av näringsverksamhet. Av 6 kap. 6 § första stycket IL framgår att svenska juridiska personer som har bildats enligt en författning eller på liknande sätt för att förvalta en sådan marksamfällighet eller regleringssamfällighet som är en särskild taxeringsenhet, är skattskyldiga för samfällighetens inkomster. 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).

Enligt 21 kap. 30 § IL får inte avdrag göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott. 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). Om den enskilde näringsidkaren har anstånd med att lämna in deklarationen gäller denna senare tidpunkt som sista dag för insättning på skogskonto eller ett skogsskadekonto (jfr 36 kap. 1–3 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244)).

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 för uppskov gått ut (21 kap. 37 § IL).

Enligt 21 kap. 38 § IL får medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 21 kap. 37 § IL 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 21 kap. 41 § IL (genom arv, testamente, gåva eller bodelning).

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 avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, ska medlen på kontona enligt 21 kap. 40 § IL tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om inte annat följer av 21 kap. 41 § IL.

Av 21 kap. 41 § IL framgår att 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 21 kap. 37 § IL,

- 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 framgår att det därutöver krävs

- 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. Om två eller flera förvärvare lantbruksenheten 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).

Kontrolluppgift ska lämnas av det kontoförande kreditinstitutet om insättning enligt 21 kap. IL på skogskonto eller skogsskadekonto, uttag och utbetalning enligt 21 kap. 36 § IL från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto, samt överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt 21 kap. 40 och 41 §§ IL på skogskonto eller skogsskadekonto (16 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen [2011:1244], SFL). I skatteförfarandeförordningen (2011:1261), 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 inkomstslaget 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).

5 Överväganden och förslag

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

5.1.1 Bakgrund och behov av förändring

Mark- eller vattenområde som ägs av annan än staten kan formellt skyddas för all framtid genom beslut om naturreservat och biotopskyddsområde. I dessa fall kan fastighetsägaren upplåta marken till staten för obegränsad tid genom en s.k. allframtidsupplåtelse (jfr 45 kap. 7 § inkomstskattelagen [1999:1229], II). Av 31 kap. 4 § miljöbalken framgår att en fastighetsägare har rätt till ersättning vid 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. Om det uppstår synnerliga olägenheter vid pågående användning av fastigheten har fastighetsägaren enligt 31 kap. 8 § miljöbalken rätt att få fastigheten inlöst i stället för att få ersättning enligt 31 kap. 4 § miljöbalken. Det är expropriationslagens (1972:719) bestämmelser avseende ersättning som ska gälla (31 kap. 2 § miljöbalken).

Vid allframtidsupplåtelser betalas intrångsersättning och vid inlösen av fastighet betalas löseskilling. När en näringsidkare får intrångsersättning för mark som tas i anspråk genom allframtidsupplåtelse för att ett områdesskydd enligt miljöbalken ska bildas, har fastighetsägaren möjlighet att göra avdrag för avsättning till en ersättningsfond enligt 31 kap. 5 § 5 IL. Denna bestämmelse anger att avdrag för avsättning får göras om en näringsidkare får ersättning för inventarier, byggnader, markanläggningar eller mark 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. När en näringsidkare får löseskilling på grund av inlösen har fastighetsägaren möjlighet att göra avdrag för avsättning till en ersättningsfond enligt 31 kap. 5 § 2 IL (jfr förhandsbesked från Skatterättsnämnden den 11 december 2008, dnr 60-08/D). Denna bestämmelse anger att avdrag för avsättning får göras om en näringsidkare får ersättning för inventarier, byggnader, markanläggningar eller mark 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.

Syftet med ersättningsfonden är att en extraordinär ersättning inte ska beskattas om den återinvesteras på visst sätt i näringsverksamheten (jfr prop. 1989/90:110 s. 547). Återinvesteringen sker genom att ersättningsfonden tas i anspråk. En ersättningsfond för mark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång (31 kap. 12 § IL). Om fonden tas i anspråk enligt bestämmelserna i 31 kap. IL, ska det ianspråktagna beloppet inte tas upp som intäkt (31 kap. 17 § IL). Fonden måste tas i anspråk senast under det tredje beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes (31 kap. 19 § första stycket IL). Om ingen ersättningsmark anskaffas inom denna tid ska avdraget återföras till beskattning. Skatteverket får dock, 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 (31 kap. 19 § andra

stycket II). I de fall avdraget återförs ska ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp till beskattning (31 kap. 22 § första stycket II). Om det finns synnerliga skäl ska något tillägg emellertid inte göras (31 kap. 22 § andra stycket II).

I betänkandet Stärkt äganderätt, flexibla skyddsformer och naturvård i skogen, SOU 2020:73, lämnade Skogsutredningen förslag på att regeringen bör låta utreda frågan om hur skattefrihet för intrångsersättning motsvarande 100 procent av marknadsvärdeminskningen samt för löseskilling och markköp i naturvårdssyfte kan införas i Sverige. Som ett andrahandsalternativ till skattefrihet lämnades förslag på att det bör utredas hur ersättning enligt 31 kap. miljöbalken för formellt skydd av skog på ett mer ändamålsenligt sätt kan avsättas till ersättningsfond. Skogsutredningen angav även att ett områdesskydd för all framtid som inrättas genom ett expropriationslikt förfarande på enskild mark, för att tillgodose allmänna intressen, är ett särpräglad rättsinstitut vilket kan motivera en skatterättslig särbehandling (SOU 2020:73 s. 619–620). När det gällde andrahandsalternativet angav Skogsutredningen att reglerna för avsättning till en ersättningsfond bör 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).

När det gäller Skogsutredningens förstahandsalternativ angav regeringen i propositionen Stärkt äganderätt, flexibla skyddsformer och ökade incitament för naturvården i skogen med frivillighet som grund, prop. 2021/22:58, att en grundläggande princip i skattesystemet är att alla intäkter i princip bör beskattas och att ersättningen därför även fortsättningsvis bör beskattas men att beskattningstidpunkten bör kunna skjutas på framtiden. Regeringen angav vidare att detta innebär att frågan om skattefri intrångsersättning eller löseskilling inte bör utredas. I stället bör det 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 kan exempelvis gälla den tidsfrist inom vilken en ersättningsfastighet måste förvärfas (prop. 2021/22:58 s. 15).

Mot bakgrund av Skogsutredningens förslag och regeringens bedömning i prop. 2021/22:58 har Skatteverket fått 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 ska beaktas. Uppdraget avser att utreda hur intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål på ett mer ändamålsenligt sätt kan beskattas inom ramen för systemet med ersättningsfond. En sådan översyn kan enligt uppdraget exempelvis gälla den tidsfrist inom vilken en ersättningsfastighet måste förvärfas men även andra lösningar kan komma i fråga (Fi2022/01887).

Formell naturvårdsavsättning av enskild mark kan ske genom exempelvis allframtidsupplåtelse eller inlösen. Vid sådan avsättning ges ersättning för naturvårdande ändamål i form av intrångsersättning respektive löseskilling. En formell naturvårdsavsättning av enskild mark kan också ske efter expropriering av marken och även i dessa fall ges intrångsersättning eller löseskilling. Ersättning vid expropriation omfattas dock inte av uppdraget.

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

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

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

Bestämmelsen om att den som är skyldig att upprätta årsredovisning eller årsbokslut enligt bokföringslagen får göra avdrag bara om motsvarande avsättning görs i räkenskaper, 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.

Uppgifter som lämnats avseende avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark som gjorts under beskattningsåret, får bevaras som längst tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Detsamma gäller även för handlingar med sådana uppgifter.

Skälen för förslagen

Det finns behov av förlängd tid för att hitta ersättningsmark vid ersättning för naturvårdande ändamål

Intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål kan i dag sättas av till en ersättningsfond för mark i tre och om särskilda skäl föreligger som högst sex år. Om återinvestering inte skett inom denna tid ska avdraget för avsättningen återföras till beskattning. Eftersom syftet med fonden är att ersättningen ska återinvesteras, är det rimligt att fastighetsägare vars mark blivit föremål för en allframtidsupplåtelse 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). Vid samråd med markägarorganisationer har framkommit att dessa anser att tiden för att förvärva ersättningsmark är för kort när ersättning för naturvårdande ändamål erhållits. Lantbrukarnas Riksförbund (LRF) har angett att det många gånger kan vara svårt för markägaren att hitta en närliggande skogsfastighet inom samma ort och med liknande skogsbestånd och arrondering. Skogsägarna Mellanskog har uppgett att föreningen ställer sig bakom de kommentarer som LRF lämnat. Enligt Södra Skogsägarna är det generellt sett låg omsättning på saluobjekt, varför väntan på lämpligt objekt kan bli längre än tre år.

Flertalet av de tillfrågade markägarorganisationerna har angett att ersättningen som ges för naturvårdande ändamål skulle beskattas mer ändamålsenligt och att

incitamenten till formell naturvårdsavsättning genom allframtidssupplåtelser skulle öka om fastighetsägare gavs längre tid för att hitta ersättningsmark. Sveriges Jordägareförbund har angett att i och med att utbudet av mark är begränsat och det är ytterst osäkert om, och i sådana fall när, en lämplig ersättningsmark finns att tillgå, ökar sannolikheten att hitta en lämplig ersättningsmark ju mer tid markägaren har på sig. Sveriges Häradsallmäningsförbund har anfört att om fastighetsägaren visste att man hade längre tid på sig skulle fastighetsägaren vara mera positiv eftersom risken minskar för att man måste ta fram likviden till beskattning och dessutom få ett särskilt tillägg. Skogsägarna Norra Skog tror att en förlängd tidsfrist endast får en marginell effekt.

Med anledning av att det i dag kan vara svårt för en fastighetsägare som erhållit ersättning för naturvårdande ändamål att hitta ersättningsmark inom tre år samt då incitamenten för allframtidssupplåtelser enligt de flesta markägarorganisationer skulle öka om längre tid gavs för fastighetsägare att hitta ersättningsmark, föreslår Skatteverket att tiden för att förvärva ersättningsmark inom ramen för ersättningsfond ska bli längre för fastighetsägare som får intrångsersättning eller löseskilling för naturvårdande ändamål.

Tidsfristen för att hitta ersättningsmark förlängs till tio år

För att komma fram till hur lång tid en fastighetsägare som gjort avsättning till ersättningsfond för ersättning som erhållits för naturvårdande ändamål ska få på sig för att förvärva ersättningsmark har följande beaktats.

Tiden bör inte vara för lång. Genom att få avdrag för avsättning till en ersättningsfond får fastighetsägaren en skattecredit. Skattecreditens syfte är i detta fall att fastighetsägaren ska kunna använda hela ersättningen till att förvärva ny mark. En skattecredit bör dock inte medges för längre tid än nödvändigt. Det kan antas att ju längre skattecredit som medges, desto större risk är det att den skatt som skjuts upp inte kommer att betalas in. Så kan vara fallet om t.ex. en konkurs inträffar. Ju längre tid fastighetsägaren får för att kunna förvärva ersättningsmark desto större krav ställs det dessutom på Skatteverkets kontroll- och utredningsverksamhet. Exempelvis kommer uppgifter att behöva sparas i Skatteverkets system en längre tid.

Tiden får inte heller vara för kort, eftersom fastighetsägaren måste få en rimlig möjlighet att hitta lämplig ersättningsmark. Med nuvarande bestämmelser har fastighetsägaren i normalfallet tre år på sig för att förvärva ersättningsmark. Det finns dock möjlighet för Skatteverket att medge att ersättningsfonden behålls som längst till och med det sjätte beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. Som anges ovan ansåg Skogsutredningen att tre och som högst sex år inte sällan är för kort tid för att hinna förvärva en tillräckligt attraktiv skogsbruksfastighet, särskilt i områden med ett svagt utbud (SOU 2020:73 s. 621). Eftersom markägarna redan i dag efter ansökan hos Skatteverket kan få behålla ersättningsfonden i sex år, bedöms ett permanent tillägg på tre år till de tre år som i normalfallet gäller i dag inte vara tillräckligt för detta ändamål.

Vid samråd med markägarorganisationerna har LRF uppgett att tidsfristen bör förlängas till tio år för att markägaren ska kunna ges möjlighet att hitta en motsvarande fastighet i samma geografiska område med liknande prisbild. Tio år ger enligt LRF möjlighet för markägaren att ta hänsyn till konjunkturscyklar vid köp av ersättningsmark, och dessa har en längd på mellan tre till åtta år, enligt Konjunkturinstitutet. Skogsägarna Mellanskog har uppgett att föreningen ställer sig bakom de kommentarer som LRF lämnat. Skogsindustrierna har uppgett att

fastighetsmarknaden för skogsfastigheter historiskt alltid lidit av ett underutbud, få fastigheter bjuds ut på marknaden och många överlåtelser sker inom familjen. Därför är det enligt Skogsindustrierna ofta svårt att på kort tid hitta en närliggande skogsfastighet till ett rimligt pris. Med en längre tidsfrist kan markägaren få tid på sig att hitta lämplig ersättningsmark och Skogsindustrierna anger att tio år kan vara rimligt. Sveriges Häradsallmäningsförbund har angett att eftersom det kan ta tid innan det finns lämpliga fastigheter bör tiden förlängas till minst tio år. Södra Skogsägarnas ekonomiska förening har angett att en tidsfrist på tio år från tidpunkt för ingånget avtal är ändamålsenlig. Även Sveriges Allmänningsskogars förbund har uppgett att tidperioden bör vara tio år. Sveriges Jordägareförbund har uppgett att de flesta fastigheter aldrig kommer ut till försäljning och att en angränsande fastighet kanske inte kommer ut till försäljning mer än en gång på 100 år.

För att incitamenten till formell naturvårdsavsättning ska öka anser Skatteverket att fastighetsägare som erhållit ersättning för naturvårdande ändamål och som gjort avsättning till ersättningsfond måste få rimlig tid på sig för att hinna förvärva ersättningsmark. Det är markägarorganisationerna som är mest lämpade att bedöma inom vilken tid en fastighetsägare i normalfallet bör kunna hitta lämplig ersättningsmark. De flesta markägarorganisationer har vid samråd angett att en rimlig tid för fastighetsägare att hinna förvärva ersättningsmark på är tio år. Som angetts ovan kan en förlängd tid komma att öka risken för att den skatt som skjuts upp inte kommer att betalas in samt ställa större krav på Skatteverkets kontroll- och utredningsverksamhet. Skatteverket anser att tio år är en rimlig avvägning där fastighetsägare i normalfallet 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 föreslår Skatteverket att om avdrag för avsättning till ersättningsfond gjorts för ersättning som erhållits för naturvårdande ändamål, ska avdrag för avsättningen inte återföras förrän senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes om ersättningsfonden inte tagits i anspråk innan denna tidpunkt. Skatteverket får inte medge att fonden behålls ytterligare tid.

Den förlängda tiden på tio år gällande avdrag för avsättning till ersättningsfond som avser ersättning som ges för naturvårdande ändamål föreslås gälla utan något ansökningsförfarande. Någon ansökan hos Skatteverket om förlängning, som i dag gäller för de 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.

En särskild ersättningsfond för naturvårdsmark

Förslaget ovan om förlängd tid för att hitta ersättningsmark gäller endast avsättningar till ersättningsfond som avser ersättning som ges för naturvårdande ändamål. För avsättningar till ersättningsfond för mark som inte avsatts för naturvårdande ändamål ska den nu gällande tiden fortsatt tillämpas. Detta innebär att tiden för när återföring av avdragen senast ska ske kommer att skilja sig åt beroende på vilket ändamål som ersättningsfonden för mark har. Om det för ett år gjorts avsättningar till ersättningsfond för mark som både avser avsättningar för naturvårdande ändamål och för annat ändamål, så kommer det att vara svårt att hålla reda på vilken del av fonden som senast ska återföras efter tre år och vilken del av fonden som senast ska återföras efter tio år. Om en ny slags ersättningsfond införs där avsättningar för naturvårdande ändamål görs kan detta problem

undvikas. Därför föreslås att ersättningsfond för mark delas upp i två olika fonder, så att ersättning för naturvårdande ändamål sätts av till en egen fond. Den nya fonden föreslås heta ersättningsfond för naturvårdsmark.

Eftersom uppdraget begränsas till intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål, bör endast sådan ersättning omfattas av den nya fonden. Enligt 31 kap. miljöbalken ges intrångsersättning vid allframtidsupplåtelse och löseskilling vid inlösen av fastighet. Allframtidsupplåtelse innebär att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid. 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. Mot denna bakgrund föreslås att det med naturvårdsmark ska avses mark för vilken ersättning har utgått för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken i samband med att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid eller inlösen av fastigheten.

Ersättning som erhållits för mark men som inte avser ersättning för mark för övervägande naturvårdande ändamål får fortsatt sättas av till den befintliga ersättningsfonden för mark. Någon förlängd tid för fondens ianspråktagande ska inte gälla i dessa fall. Om avsättning görs till dels ersättningsfond för mark dels ersättningsfond för naturvårdsmark kommer således olika tidsfrister att gälla för återföring av avdrag som avsatts till de olika ersättningsfonderna.

I 31 kap. 3, 12 och 21 §§ andra stycket 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. Skatteverket föreslår därför att tillägg görs i dessa bestämmelser så att de blir tillämpliga även för ersättningar som sätts av till ersättningsfond för naturvårdsmark.

Nya gallringsbestämmelser

Huvudregeln är att uppgifter och handlingar i beskattningsdatabasen ska gallras senast sju år efter utgången av det kalenderår då den beskattningsperiod som uppgifterna eller handlingarna hänför sig till gick ut, 2 kap. 11 § lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbL. Vissa uppgifter och handlingar ska eller får bevaras under längre tid än vad huvudregeln anger. Detta gäller bl.a. inkomstdeklarationer och andra handlingar, som lämnats till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt bestämmelserna i skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och som avser aktiebolag eller ekonomisk förening. Dessa handlingar ska gallras elva år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut (19 § första stycket förordningen [2001:588] om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet, SdbF).

Av 20 kap. 2 § SFF framgår vidare att deklarationer och övriga uppgifter som har lämnats till Skatteverket enligt SFL samt uppgifter i handlingar som har upprättats eller som har tagits om hand för granskning av Skatteverket vid tillämpning av SFL ska som huvudregel gallras sju år eller, i fråga om uppgifter och

handlingar som avser ett aktiebolag eller en ekonomisk förening, elva år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Som anges ovan föreslås att återföring av ersättningsfond för naturvårdsmark ska ske senast det tionde beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. I enlighet med 31 kap. 13 § 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 § SdbL och 20 kap. 2 § SFF avseende gallring när uppgifter lämnas avseende ersättningsfond. Detta innebär att uppgifterna kommer att gallras senast sju år efter utgången av det kalenderår då den beskattningsperiod som uppgifterna hänför sig till gick ut. Eftersom förslaget om att återföring av ersättningsfond för naturvårdsmark ska göras 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 aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller den längre gallringsfristen på elva år enligt 19 § första stycket SdbF 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 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.

Skatteverket föreslår därför att uppgifter som lämnats enligt 31 kap. 13 § SFL avseende avdrag för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark som gjorts under beskattningsåret, ska gallras tolv år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 31 kap. 1, 3, 12, 20 och 21 §§ IL och införandet av en ny paragraf, 31 kap. 19 a §, i inkomstskattelagen. Förslagen medför även införandet av en ny paragraf, 19 a §, i förordningen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt en ny paragraf, 20 kap. 3 a §, i skatteförfarandeförordningen.

5.1.3 Det särskilda tillägget ska halveras

Förslag: Återförs ett avdrag för avsättning som gjorts till ersättningsfond för naturvårdsmark ska ett särskilt tillägg om 15 procent av det återförda beloppet tas upp.

Skälen för förslaget: Om en fastighetsägare som gjort avdrag för avsättning till en ersättningsfond inte gör en återinvestering inom angiven tid ska avdraget återföras

till beskattning. Detta ska även gälla fastighetsägare som gjort avdrag för avsättning till en ersättningsfond för naturvårdsmark. När avdraget återförs ska, enligt de bestämmelser som i dag är tillämpliga, ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt. Bestämmelsen om det 30 procentiga tillägget infördes i lagen (1981:296) om eldsvådefonder. I förarbetena till bestämmelsen anfördes att det får anses angeläget att sanktionen vid återföringen är tillräckligt kraftig för att avhålla skattskyldiga, som inte avser att företa några ersättningsinvesteringar, från att göra avsättningar till eldsvådefond bara för att erhålla en skattecredit (prop. 1980/81:68 s. 230). Om det finns synnerliga skäl ska något tillägg inte göras.

Vid samråd med markägarorganisationer har flertalet av de tillfrågade markägarorganisationerna angett att ersättningen som ges för naturvårdande ändamål skulle beskattas mer ändamålsenligt och att incitamenten för allframtidsupplåtelse skulle öka om det särskilda tillägget minskades eller helt togs bort. LRF har angett att många fastighetsägare inte kommer att våga göra en avsättning till ersättningsfond om de är osäkra på huruvida de hinner förvärva en ny fastighet inom tidsfristen. Detta på grund av den ekonomiska risk som det särskilda tillägget innebär. Om det särskilda tillägget minskar, innebär det enligt LRF också en mindre ekonomisk risk för fastighetsägaren att genomföra en allframtidsupplåtelse och sätta av ersättningen i en ersättningsfond. LRF har vidare anført att det är rimligt att skogsfastigheter behandlas annorlunda än övriga situationer där ersättningsfond och det särskilda tillägget kan bli tillämpligt, eftersom det finns ett begränsat bestånd av skogsfastigheter att förvärva. Vid en tidsfrist om tio år är det enligt LRF rimligare att den skattskyldige hinner förvärva ersättningsmark än om tidsfristen enbart är tre år. Det kommer dock finnas situationer där den skattskyldige inte ens inom en tioårsperiod kommer att finna ersättningsmark eftersom utbudet är begränsat. Om det särskilda tillägget ska gälla även för dessa fall bör det finnas en ventil som begränsar tillägget. Skogsägarna Mellanskog har uppgett att föreningen ställer sig bakom de kommentarer som LRF lämnat. Skogsägarna Norra Skog har uppgett att de tror att fler skulle nyttja avsättning till ersättningsfond om det särskilda tillägget minskades. Många skogsägare kan enligt uppgifter från Skogsägarna Norra Skog ha en vilja att förvärva ersättningsmark, men på grund av osäkerhetsfaktorer och utbudets variation kopplat till skogsfastigheter så är det endast ett fåtal som tar steget via ersättningsfond.

Skatteverkets uppdrag är att öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning. I uppdraget ingår att utreda hur intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål kan beskattas på ett mer ändamålsenligt sätt inom ramen för systemet med ersättningsfonder. Flertalet av de tillfrågade markägarorganisationerna har, som beskrivits ovan, angett att beskattningen av ersättningen som ges för naturvårdande ändamål skulle vara mer ändamålsenlig om det särskilda tillägget minskades eller helt togs bort. Skatteverket anser därför att tillägget bör justeras för de fastighetsägare som gör avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark.

Ett alternativ är att helt slopa det särskilda tillägget i de fall avsättning görs till ersättningsfond för naturvårdsmark. Ett helt slopat tillägg skulle sannolikt öka incitamenten för fastighetsägare att göra formell naturvårdsavsättning, eftersom de då inte riskerar att påföras något tillägg om de inte lyckas förvärva ersättningsmark inom den tidsram som anges. Ett sådant alternativ skulle även vara enkelt att förstå och enkelt att tillämpa. Syftet med det särskilda tillägget är dock att avsättning till en ersättningsfond inte ska göras enbart för att erhålla en skattecredit

(jfr prop. 1980/81:68 s. 230). Om tillägget slopas helt skulle det finnas risk för att fastighetsägare som får ersättning för naturvårdande ändamål gör avsättningar till ersättningsfonden endast för att erhålla en skattekredit. För att motverka den beskrivna risken anser Skatteverket att ett tillägg fortsatt behöver finnas.

Ett alternativ till att helt ta bort det särskilda tillägget är att sänka nivån på tillägget. Detta kan exempelvis göras genom att knyta tillägget till statslåneräntan eller genom att tillägget sätts till en fast procentsats som är lägre än vad som gäller i dag.

Statslåneräntan används på flera ställen i skattelagstiftningen för att få fram en schablonintäkt som sedan ska tas upp till beskattning eller för att få fram ett ränterelaterat belopp. Statslåneräntan sätts utifrån statens genomsnittliga ränta för långsiktiga lån och skulle därför vara ett bra instrument för att få fram en dynamisk regel för att beräkna det särskilda tillägget. Skatteverket anser att en fördel med att knyta det särskilda tillägget till statslåneräntan är att tillägget då följer ränteläget på ett annat sätt än en fast procentsats gör. Eftersom Skatteverkets uppdrag endast omfattar de avsättningar till ersättningsfond som görs avseende ersättning för naturvårdande ändamål, kan Skatteverket inte föreslå att det särskilda tillägget ändras för avsättningar som görs till andra slags ersättningsfonder. Att endast lämna ett förslag om ändrat tillägg som ska beräknas utifrån statslåneräntan för ersättningar som ges för naturvårdande ändamål och som sätts av till ersättningsfond, kommer därmed att medföra att det finns två olika särskilda tillägg inom ramen för ersättningsfond som beräknas på två helt olika sätt. Detta riskerar att medföra att bestämmelserna om ersättningsfonder blir svåra att förstå och tillämpa. Skatteverket anser därför inte att det är lämpligt att knyta tillägget till statslåneräntan.

Ett alternativ till att knyta det särskilda tillägget till statslåneräntan är att sätta det särskilda tillägget till en fast procentsats som är lägre än vad som gäller i dag. En nackdel med en sådan bestämmelse är att den på motsvarande sätt som gäller i dag blir statisk, vilket medför att bestämmelsen kan komma att behöva justeras i framtiden när ränteläget är ett annat. Om ränteläget i framtiden gör att det särskilda tillägget som föreslås gälla för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark måste justeras, är det sannolikt att även tillägget som gäller för avsättningar till övriga slags ersättningsfonder kommer att behöva justeras. En fördel med ett särskilt tillägg med en fast procentsats är att en sådan regel skulle bli enkel att förstå och tillämpa samt att den följer systematiken med det särskilda tillägget på 30 procent som fortsatt ska gälla för avsättning till andra slags ersättningsfonder än ersättningsfond för naturvårdsmark. De två olika tilläggen kommer då att beräknas på samma sätt, men med olika procentsatser.

Mot bakgrund av vad som anges ovan anser Skatteverket att ett förslag om ett tillägg med en fast procentsats är det mest lämpliga alternativet för att sänka det särskilda tillägget vid återföring av avdrag för avsättningar till ersättningsfond för naturvårdsmark. För att bestämma vilken procentsats som är lämplig har Skatteverket beaktat följande. Procentsatsen måste vara så pass hög att sanktionen vid återföringen är tillräckligt kraftig för att avhålla fastighetsägare, som inte avser att förvärva ersättningsmark, från att göra avsättningar till ersättningsfond bara för att erhålla en skattekredit. Vidare måste den vara så pass låg att incitamenten till formell naturvårdsavsättning ökar. Skatteverket anser att en lämplig avvägning är en halvering av nu gällande särskilda tillägg. Därför föreslås att ett särskilt tillägg om 15 procent av det återförda beloppet ska tas upp när ett avdrag för avsättning som gjorts till ersättningsfond för naturvårdsmark återförs.

LRF har vid samråd anfört att det särskilda tillägget enbart bör påföras vid missbruk av ersättningsfonden. Alltså vid avsättningar som görs för att få skattecredit utan avsikt att nyttja fonden för att köpa ersättningsmark. Redan i dag går det att undgå det särskilda tillägget om det finns synnerliga skäl. Detta kommer att gälla även för det föreslagna tillägget på 15 procent. Av kravet på synnerliga skäl följer att dispensprövningen bör vara restriktiv. Skatteverket anser att bestämmelsen om dispensprövning inte bör ges en mera exakt definition i lagtexten, utan förordar att bedömningen även i fortsättningen bör överlämnas till rättstillämpningen som får utveckla närmare praxis kring detta.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 31 kap. 22 § IL.

5.1.4 Turordningsregel om avsättning gjorts till både ersättningsfond för mark och ersättningsfond för naturvårdsmark

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 ska ersättningsfond för naturvårdsmark anses ha tagits i anspråk efter ersättningsfond för mark.

Skälen för förslaget: 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.

Som beskrivits ovan föreslår Skatteverket att en ny slags ersättningsfond ska införas och att tiden för återföring för avsättning till ersättningsfond för naturvårdsmark ska vara längre än de befintliga ersättningsfonderna. Vidare ska det särskilda tillägget vid återföring av ersättningsfond för naturvårdsmark vara 15 procent. Om olika tider för återföring och olika bestämmelser angående det särskilda tillägget vid 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. Skatteverket föreslår därför 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 ersättningsfond för naturvårdsmark anses ha tagits i anspråk efter ersättningsfond för mark.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 31 kap. 16 § IL.

5.2 Periodisering av ersättning för naturvårdsavtal

5.2.1 Bakgrund och behov av förändring

När ett naturvårdsavtal tecknas kan en 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 (14 kap. 2 § II).

Möjligheten att periodisera ersättning för naturvårdsavtal har tidigare diskuterats. I propositionen Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering, prop. 2002/03:79, övervägdes möjlighet att använda skogskonto för ersättning för naturvårdsavtal. Regeringen anförde i nämnda proposition att systemen med naturvårdsavtal och skogskontoavsättningar har olika syften och tidshorisonter varför det finns skäl som talar emot tanken att ersättningar enligt naturvårdsavtal ska kunna sättas in på skogskonto. Regeringen anförde vidare att det i och för sig skulle kunna anses rimligt att låta ersättningar som utgår enligt naturvårdsavtal sättas in på skogskonto eftersom det från näringsidkarens utgångspunkt kan uppfattas som inkonsekvent att ersättningar som gör det möjligt att avstå från avverkningar inte ska behandlas på samma sätt som skogsintäkter i fråga om insättning på skogskonto. Efter en hänvisning till en dom från Högsta förvaltningsdomstolen (RÅ 2002 ref. 84) gjorde regeringen slutligen bedömningen att ersättning som erhålls vid tecknande av naturvårdsavtal redan kan periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid. Regeringen bedömde därför att det inte kunde anses motiverat att införa en möjlighet att använda skogskontot för ersättningen (jfr prop. 2002/03:79 s. 12–13).

I ett yttrande till Högsta förvaltningsdomstolen år 2004 uttalade Bokföringsnämnden 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 ställningstagande (dnr 130 84518-05/111) bedömningen att inkomsten 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 inte periodiseras över avtalstiden. Detta innebär en ändring av vad Skatteverket tidigare ansett ska gälla (jfr Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2004 års taxering, del 2 avsnitt 15.2.2.3).

I betänkandet Förenklade skatteregler för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i handelsbolag gjorde Skatteförenklingsutredningen bedömningen att det inte fanns skäl att föreslå en ändring av beskattningstidpunkten för ersättningar från naturvårdsavtal. Till stöd för bedömningen angavs att det inte kunde motiveras av förenklings-skäl att reglera att en inkomst ska fördelas jämnt under ett stort antal år, upp till 50 år. Enligt Skatteförenklingsutredningen var det inte heller av förenklings-skäl motiverat att frångå god redovisningssed (SOU 2014:68 s. 189–192).

I dag saknas alltså möjlighet att redovisa ersättning för naturvårdsavtal linjärt om avtalet endast innebär en begränsning för fastighetsägaren att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation. Av Naturvårdsverkets och Skogsstyrelsens

riktlinjer för tillämpning avseende naturvårdsavtal framgår att naturvårdsavtal inte får innehålla skyldigheter för fastighetsägaren att vidta skötselåtgärder inom det avtalade området (Naturvårdsverkets ärendenummer NV-09333-12 och Skogsstyrelsens diarienummer 2012/2424, s. 23–24).

Utifrån de uppgifter som Skatteverket tagit del av från Skogsstyrelsen motsvarar ett genomsnittligt naturvårdsavtal en ersättning om cirka 224 000 kronor (30 700 kronor x 7,3 hektar). Av uppgifter från Naturvårdsverket framgår att under perioden 2017–2021 var medelersättningen 250 000 kronor. När naturvårdsavtalen endast innehåller åtgärder som fastighetsägaren ska avstå ifrån ska ersättningen enligt god redovisningssed tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till den.

Skatteeffekten för ersättning för naturvårdsavtal kan bli relativt hög för en enskild näringsidkare om möjlighet till periodisering av ersättningen saknas. Anledningen till den höga skatteeffekten för en enskild näringsidkare är att förutom kommunal inkomstskatt och sociala avgifter, så ska statlig inkomstskatt betalas för inkomster över skiktgränsen. Den genomsnittliga kommunala inkomstskatten var under år 2022 cirka 32 procent och den statliga inkomstskatten på förvärsinkomster är 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärsinkomsten som överstiger en skiktgräns (65 kap. 5 § första stycket IL). Skiktgränsen räknas upp årligen. Regeringen fastställde enligt 65 kap. 5 § andra stycket IL skiktgränsen till 598 500 kronor för beskattningsåret 2023 (1 § förordningen [2022:1559] om skiktgräns för statlig inkomstskatt för beskattningsåret 2023).

Skogsutredningen föreslog i betänkandet Stärkt äganderätt, flexibla skyddsformer och naturvård i skogen, SOU 2020:73, att det bör utredas om ersättning för naturvårdsavtal bör beskattas som inkomst av kapital, i vart fall om avtalet löper på längre tid. Ett alternativ för att göra ersättningen som utgår vid tecknandet av naturvårdsavtal något mer skatterättsligt neutral var enligt Skogsutredningen att utreda om den kan periodiseras inom ramen för samma system som inkomst från skogsbruk (skogskonto) eller ersättning för skogsskador, (skogsskadekonto), jfr SOU 2020:73 s. 626.

I propositionen Stärkt äganderätt, flexibla skyddsformer och ökade incitament för naturvården i skogen med frivillighet som grund, prop. 2021/22:58, gjorde regeringen bedömningen att ersättningar för naturvårdsavtal även fortsättningsvis bör beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Regeringen ansåg dock att det bör utredas om ersättningen från naturvårdsavtal ska kunna periodiseras på något sätt i syfte att uppnå en mer skatterättsligt neutral beskattning (prop. 2021/22:58 s. 14–16). Regeringen har därefter gett Skatteverket i uppdrag att analysera och lämna förslag på hur ersättningen från naturvårdsavtal ska kunna periodiseras i syfte att uppnå en mer skatterättsligt neutral beskattning, exempelvis genom insättning på skogskonto eller liknande (Fi2022/01887). Av uppdraget framgår att skattereglerna för ersättning för formell naturvårdsavsättning ska göras mer gynnsamma för att öka incitamenten till sådan. Genom ett naturvårdsavtal sker formell naturvårdsavsättning för en begränsad tid. I uppdraget ingår att samråda med berörda markägarorganisationer.

I samråd med markägarorganisationer har framkommit att naturvårdsavtalen är skattemässigt missgynnade vilket yttrar sig i statistiken genom att det tecknas få naturvårdsavtal i förhållande till allframtidsupplåtelse. Enligt uppgift från LRF utgör endast 38 000 hektar naturvårdsavtal utav 2,4 miljoner hektar skogsmark med formellt skydd. Enligt uppgift från Sveriges jordägareförbund leder, för de flesta markägare, den relativt stora intäkten från ett naturvårdsavtal till en hög

beskattning av intäkten och till att beskattningen blir betydligt högre än beskattningen av allframtidssupplätelser, vilket är det som markägare jämför skatten med.

5.2.2 Naturvårdskonto införs

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).

Bestämmelser om naturvårdskonto ska placeras i kapitlet om skogsfrågor i inkomstskattelagen.

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

Skälen för förslagen

Ett nytt slags konto bör införas

I dag får en enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) göra avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (skogskonto eller skogsskadekonto). 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 § II). Avdrag för insättning på skogsskadekonto får inte göras om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § första stycket II). Om ett avdrag för insättning på skogsskadekonto har vägrats får den skattskyldige i vissa fall i stället begära avdrag enligt reglerna för insättning på skogskonto (21 kap. 24 § andra stycket II). Hur stor del av skogsintäkten som avdrag får göras för beror dels på vad inkomsten har sin grund i, dels på om stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse medfört att en betydande del av skogen behövt avverkas i förtid (21 kap. 25 och 26 §§ II). Ett uttag från skogskonto eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. 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 § II).

Systemet med skogskonto och skogsskadekonto är således uppbyggt så att skogsintäkt på grund av stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse ska ställas i relation till annan skogsintäkt vid bedömning av om avdrag för insättning på skogsskadekonto är möjlig. Om avdrag för insättning på skogskonto även skulle medges för ersättning för naturvårdsavtal skulle sådan ersättning påverka bedömningen av om skogskonto eller skogsskadekonto skulle få användas för skogsintäkter. Detta skulle således kunna innebära att en enskild näringsidkare inte längre har möjlighet att erhålla ett uppskov med beskattning på tjugo år (skogsskadekonto), utan i stället får ett uppskov med beskattning på tio år (skogskonto). För att bibehålla systematiken för när skogskonto respektive skogsskadekonto ska få användas, föreslår Skatteverket att ett nytt slags konto ska införas för ersättning för naturvårdsavtal. Att införa ett nytt slags konto kommer också att underlätta vid generationsskiften, eftersom separata konton gör det enklare att härleda ersättningarna för naturvårdsavtal till de områden som överläts (se avsnitt 5.2.9). Att lägga till ett konto blir även mer överskådligt än att anpassa

reglerna om skogskonto och skogsskadekonto till ersättning för naturvårdsavtal. Det nya kontot ska kallas naturvårdskonto och ska införas i 21 kap. IL.

Av 7 kap. 3 § andra stycket jordabalken framgår att vad fastighetsägaren enligt en skriftlig överenskommelse med staten eller en kommun angående naturvärden inom ett visst område (naturvårdsavtal) förbundit sig att tillåta eller tåla vid tillämpningen av denna balk och andra författningar i sin helhet ska anses som en nyttjanderätt. Skatteverket föreslår att en enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal ska 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 föreslås inte för naturvårdskonto. Under förutsättning att underskott inte uppkommer bör rätten till avdrag för insättning på naturvårdskonto inte påverkas av att avdrag för insättning gjorts på skogskonto eller skogsskadekonto (se förslag i avsnitt 5.2.4). Avdrag för insättning på naturvårdskonto får således göras även om den skattskyldige samma beskattningsår gör avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto.

Möjlighet till periodisering gäller endast för ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre

Naturvårdsavtal tecknas i huvudsak av Skogsstyrelsen och Naturvårdsverket. Av de avtal som ingåtts av Skogsstyrelsen har endast en procent av naturvårdsavtalen tecknats för en kortare period än tio år. Av motsvarande uppgifter från Naturvårdsverket framgår att cirka 12 procent av naturvårdsavtalen tecknats för en kortare tid än 10 år och att medelavtalstiden är 25 år. Kommunala naturvårdsavtal tecknas endast i begränsad omfattning och statistik från dessa har därför inte hämtats in. Storleken på ersättningen för naturvårdsavtal beror bl.a. på det antal hektar som omfattas av avtalet, vilken naturtyp som finns på området för avtalet och avtalets längd. Ett avtal som gäller för en kortare tid kan t.ex. avse en större areal och skulle därmed kunna generera en större ersättning. Behovet av att kunna periodisera ersättning för naturvårdsavtal kan emellertid 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 (jfr Skatteverkets uppdrag, Fi2022/01887). Med en nedre gräns minskar risken att förslaget med naturvårdskonto för med sig att fler korta naturvårdsavtal tecknas. Även förenklingsskäl och administrativa skäl talar för att avsättning till naturvårdskonto inte ska kunna göras för korta avtal. Med hänsyn till detta anser Skatteverket att det finns skäl att införa en bestämmelse som innebär att periodisering endast ska vara möjlig för ersättning för naturvårdsavtal som avser en viss löptid. Skatteverket anser att en lämplig minsta avtalstid är 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 ändring i 21 kap. 1 § IL och införandet av två nya paragrafer, 21 kap. 42 och 43 §§, i inkomstskattelagen.

5.2.3 Liknande bestämmelser som gäller för skogskonto ska gälla för naturvårdskonto

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. Skatteverket anser därför att systematiken i bestämmelserna om skogskonto ska följas för naturvårdskonto i den mån det är möjligt. I vissa fall behövs dock justerade bestämmelser för naturvårdskonto jämfört med vad som gäller för skogskonto.

5.2.4 Avdragets storlek

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 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 i första hand för 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.

Om en kontrolluppgift som har lämnats om insättning på naturvårdskonto inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på ett naturvårdskonto, ska Skatteverket enligt skogskontoförordningen snarast möjligt lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft. Med naturvårdskonto i skogskontoförordningen förstås naturvårdskonto som avses i inkomstskattelagen.

Skälen för förslagen

Avdragsnivå

Enligt 21 kap. 25 § IL får, om inte annat följer av 21 kap. 26 och 27 §§ IL, avdrag för insättning på skogskonto eller skogsskadekonto ett visst beskattningsår motsvara högst 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 skogsintäkten på grund av uttag av skogsprodukter.

Av 21 kap. 26 § IL framgår att 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 skogsintäkten på grund av uttag av skogsprodukter.

Belopp som anges i 21 kap. 26 § IL får dras av också från sådan ersättning för skog eller skogsprodukter i samband med allframtidsupplåtelser som avses i 45 kap. 8 § IL och som tas upp som intäkt av näringsverksamhet (21 kap. 27 § IL).

Markägarorganisationer har vid samråd angett att avdragsnivån bör vara så hög som möjligt och att fastighetsägaren vid ett naturvårdsavtal inte kommer att redovisa några större kostnader avseende det område som omfattas varför det i många fall kommer vara svårt att kvitta intäkten mot kostnader.

Syftet med förslaget med naturvårdskonto är att minska de progressiva effekter som kan uppstå när en enskild näringsidkare beskattas för ersättning för ett naturvårdsavtal. Effekterna av förslaget beskrivs närmare i avsnitt 6. Med hänsyn till syftet med de föreslagna bestämmelserna anser Skatteverket att det är 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 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 anser Skatteverket att periodisering bör vara möjlig under tio års tid (avsnitt 5.2.7). Med anledning härav anser Skatteverket att 90 procent är en rimlig nivå. På så sätt finns möjlighet att återföra tio procent årligen för att möta eventuella kostnader. Avdrag för insättning på naturvårdskonto ett visst beskattningsår föreslås därför få motsvara högst 90 procent av ersättningen för ett naturvårdsavtal. Härefter är det upp till den enskilde näringsidkaren att bestämma hur periodisering ska ske under tioårsperioden för att minska eventuella progressionseffekter av ersättningen.

Underskott

För skogskonto 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. Avdrag för insättning på naturvårdskonto bör inte heller få göras om underskott uppkommer. Skatteverket föreslår därför att avdrag för insättning på naturvårdskonto inte får göras med så högt belopp att det uppkommer ett underskott. Om avdrag medför att underskott uppkommer bör det finnas en turordningsregel som anger vilket avdrag som ska nekas i första hand. Skatteverket föreslår därför att en bestämmelse införs som innebär att om det uppkommer underskott och det finns två eller flera konton där minst ett av kontona är 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 i första hand för den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättning ska anses ha gjorts.

I avsnitt 5.2.14 föreslås att kontrolluppgift ska lämnas om insättning på naturvårdskonto. Om en kontrolluppgift som har lämnats avseende sådan insättning inte har följts vid ett beslut om avdrag för insättning på ett naturvårdskonto, t.ex. med anledning av underskott på kontot, föreslås att Skatteverket snarast möjligt ska lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft. Motsvarande bestämmelser finns 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, se 5 § skogskontoförordningen (1954:144).

Minimibelopp för avdrag

För skogskonto och skogsskadekonto finns bestämmelser om minimibelopp för avdrag. Avdrag får bara göras om avdragsbeloppet uppgår till minst 5 000 kronor för skogskonto eller 50 000 kronor för skogsskadekonto. Avdraget ska avrundas nedåt till helt hundratal kronor (21 kap. 31 § IL). Beloppsgränser har motiverats av administrativa skäl (prop. 1999/00:2 del 2 s. 285). Administrativa skäl talar för att ett minimibelopp för avdrag för insättning bör gälla även för naturvårdskonto.

Syftet med förslaget om ett naturvårdskonto är att möjliggöra periodisering för att uppnå en mer skatterättsligt neutral beskattning. En möjlighet till periodisering av ersättning för naturvårdsavtal kan antas få större betydelse vid hög ersättning, eftersom sannolikheten för att nå över skiktgränsen för när statlig inkomstskatt ska betalas då ökar. I avsnitt 5.2.2 föreslås att avdrag för insättning på naturvårdskonto endast får medges om naturvårdsavtalet har en löptid om fem år eller längre. Med hänsyn till syftet med förslaget om ett naturvårdskonto och att avdrag endast föreslås få göras för naturvårdsavtal som är fem år eller längre, anser Skatteverket att minimibeloppet för avdrag bör sättas högre än vad som i dag gäller för skogskonto. Skatteverket anser att en rimlig miniminivå för avdrag på naturvårdskonto är 25 000 kronor. 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 ändring av 1 och 5 §§ skogskontoförordningen samt att tre nya paragrafer, 21 kap. 44, 46 och 47 §§, införs i inkomstskattelagen.

5.2.5 Ersättning för naturvårdsavtal i en samfällighet

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 förslaget: 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). Bestämmelsen om utdelning från en samfällighet infördes 1975 i samband med att ändrade regler infördes för beskattning av samfälligheter (prop. 1975:48 s. 25). En samfällighet kan ingå naturvårdsavtal och därmed få ersättning för naturvårdsavtal. Även i en sådan situation bör möjlighet till avdrag för insättning på naturvårdskonto finnas. Liknande bestämmelser som finns avseende skogskonto när det gäller utdelning från en samfällighet bör därför även finnas för naturvårdskonto. Således föreslås att en bestämmelse införs som innebär 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 införandet av en ny paragraf, 21 kap. 45 §, i inkomstskattelagen.

5.2.6 Insättning på naturvårdskonto

Förslag: Om det för en enskild näringsidkare finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren väljer att sätta in ersättningen på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal.

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 skatteförfarandelagen ska lämna inkomstdeklaration.

I lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns bestämmelser om skatt på räntan.

Som naturvårdskonto godtas bara sådant konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls från ett svenskt kreditinstitut, ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller ett fast driftställe utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES.

Om kontot tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES godtas kontot som naturvårdskonto bara om staten är medlem i Europeiska unionen (EU) eller har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha 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 som tillhandahåller konto från fast driftställe utanför Sverige måste dessutom åta sig att för varje naturvårdskonto fullgöra de skyldigheter som följer av 21 kap. II. Åtagandet ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande som utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto ska lämna enligt skatteförfarandelagen.

Vidare krävs att det utländska kreditinstitutet ska ha kommit in med de åtaganden att lämna uppgift som avses i skatteförfarandelagen och lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Skälen för förslagen

Ett naturvårdskonto för respektive naturvårdsavtal

En fastighetsägare kan ingå flera naturvårdsavtal. Om ersättning för flera naturvårdsavtal sätts in på samma naturvårdskonto skulle det kunna uppstå problem vid överlåtelse av område som omfattas av naturvårdsavtal med anledning av generationsskiften, 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 5.2.9). 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 föreslår Skatteverket att det för respektive enskild näringsidkare ska finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal, om näringsidkaren väljer att sätta in ersättningen från naturvårdsavtal på naturvårdskonto. Detta skiljer sig från skogskonto, då en fastighetsägares skogsintäkt från olika lantbruksenheter för ett beskattningsår får sättas in på ett och samma skogskonto (jfr 21 kap. 21 § II).

Insättning av ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto får endast ske i ett kreditinstitut

Av 21 kap. 32 § II framgår att en skattskyldig för ett visst beskattningsår inte får göra insättning på skogskonto eller skogsskadekonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker får avdrag göras bara för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet. Anledningen till detta är kontrolltekniska skäl (prop. 1954:14 s. 25). Skatteverket anser att kontrolltekniska skäl även utgör skäl för att endast tillåta insättning av ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto i ett kreditinstitut. Skatteverket föreslår därför att en skattskyldig inte får göra insättning avseende ersättning för ett och samma naturvårdsavtal på naturvårdskonto i mer än ett kreditinstitut. Om så ändå sker föreslås att avdrag bara får göras för insättning hos det först anlitade kreditinstitutet. Om en skattskyldig har flera naturvårdskonton till följd av att den skattskyldige ingått flera naturvårdsavtal kan dessa konton finnas hos olika kreditinstitut.

När medlen på naturvårdskonto senast ska sättas in

Av 21 kap. 33 § II framgår att avdrag för insättning på naturvårdskonto bara får göras om medlen sätts in på ett skogskonto eller skogsskadekonto senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförfarandelagen ska lämna inkomstdeklaration. Eftersom insättning på naturvårdskonto, på samma sätt som gäller för skogskonto, bör redovisas i inkomstdeklaration är det rimligt att även ersättning för naturvårdsavtal sätts in på naturvårdskonto senast den dag då deklarationen ska lämnas. Skatteverket föreslår därför att avdrag bara får göras om medlen sätts in på ett naturvårdskonto senast den dag som den skattskyldige enligt skatteförfarandelagen ska lämna inkomstdeklaration.

Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

I 21 kap. 35 § andra stycket II anges att det finns bestämmelser om skatt på ränta i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Bestämmelsen om att skatt utgår på räntan infördes genom 1990 års skattereform (prop. 1989/90:110 s. 581–582). Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. föreslås vara tillämplig även för naturvårdskontomedel, se avsnitt 5.2.13. Således föreslås att motsvarande hänvisning som görs till lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. i bestämmelserna om skogskonto och skogsskadekonto ska finnas i bestämmelserna om naturvårdskonto.

Godtagbara kreditinstitut

Av 21 kap. 35 § första stycket IL framgår att 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. Detta ansågs nödvändigt för att säkerställa räntebeskattningen och kontrolluppgiftslämnandet (prop. 1999/00:2 del 2 s. 286–287). Kravet att endast konton där räntan gottskrivs årligen eller oftare godtas tillkom samtidigt som bestämmelsen om att skatt utgår på räntan infördes. Som skäl angavs att kravet skulle förhindra kringgående (prop. 1999/00:2 del 2 s. 286). De ovan nämnda skälen gör sig gällande även för naturvårdskonto. Därför bör som naturvårdskonto godtas sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

År 2014 lämnade Skatteverket en hemställan till Finansdepartementet som innebar att vissa skatteregler för skogsbruk skulle anpassas till EU-rätten (Skattereglerna för skogsbruk - Anpassning till EU-rätten, 2014-06-23, dnr 131 330992-14/111). Skatteverket lämnade bl.a. förslag på att 21 kap. 35 § IL skulle utvidgas så att kreditinstitut som hör hemma inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) skulle kunna tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton för avdragsgilla insättningar. Syftet med förslaget var att bestämmelserna om avdrag för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto inte till någon del ska riskera att strida mot de bestämmelser om fri rörlighet som gäller inom Europeiska unionen (EU) och EES.

Skatteverket anser att systematiken i bestämmelserna om skogskonto ska följas för naturvårdskonto i den mån det är möjligt. När det gäller bestämmelsen om vilka konton som ska godtas i 21 kap. 35 § IL anser dock Skatteverket att utvidgningen som föreslås i Skatteverkets hemställan 2014 bör beaktas.

Att endast insättningar på naturvårdskonton i svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige skulle ge rätt till avdrag, kan innebära en negativ särbehandling av kreditinstitut i andra medlemsstater som tillhandahåller banktjänster, jämfört med de som är etablerade i Sverige som tillhandahåller motsvarande tjänster. Att villkora rätten till avdrag genom att kräva att ersättningen sätts in hos ett kreditinstitut som är etablerat i Sverige riskerar att strida mot den EU-rättsliga regleringen om fri rörlighet för tjänster (artikel 56 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt, EUF-fördraget). Som jämförelse kan nämnas att EU-domstolen i flera mål har slagit fast att det utgör ett hinder för den fria rörligheten för tjänster att som villkor för att medge avdrag för premier på pensionsförsäkringar etc. kräva att försäkringen tecknats i ett försäkringsbolag etablerat i det egna landet (se t.ex. Kommissionen mot Konungariket Danmark, mål nr C-150/04 och Kommissionen mot Konungariket Belgien, mål nr C-522/04).

Syftet med att bara godta svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige är bl.a. att trygga kapitalinsättningarna. Att banktillgångarna kan garanteras är särskilt angeläget när kontot är anvisat som ett villkor för avdragsrätt. Därtill kommer ett intresse av att tillgångarna säkert kan återföras till beskattning. Genom att svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige står under fullständig näringsrättslig reglering och tillsyn samt att insättningarna omfattas av lagen (1995:1571) om insättningsgaranti anses syftet uppfyllt.

Utländska kreditinstitut omfattas av det regelverk och den insättningsgaranti som gäller i det land där institutet är registrerat. Skatteverket anser att det är tveksamt om skillnader i staternas regelverk för tillsyn och kontroll av finansiella

aktörer och nationella insättningsgarantier är ett godtagbart skäl för att negativt särbehandla kreditinstitut som är etablerade inom EES. EU-staternas insättningsgarantier är direktivreglerade (Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/49/EU av den 16 april 2014 om insättningsgarantisystem [omarbetning]). Garantin omfattade ursprungligen 90 procent av insättningar upp till 20 000 euro per person. Enligt en senare ändring av direktivet ska EU-staterna senast den 31 december 2010 ha sett till att täckningsbeloppet fastställs till 100 000 euro per person, vilket är det samma som det svenska garantibeloppet.

Andra skäl som motiverar att utländska kreditinstitut inom EES utesluts från möjligheten att tillhandahålla naturvårdskonton har inte framkommit. Ett konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES bör därför godtas.

Om 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. Avseende EES-staterna Norge och Island så kan handräckning för indrivning ske då de nordiska staterna har undertecknat ett avtal om handräckning i skatteärenden, se lagen (1990:226) om handräckning i skatteärenden mellan de nordiska länderna. Beträffande EES-staten Liechtenstein finns i dag inget avtal om handräckning i skatteärende. Detta innebär att det saknas möjligheter till bistånd för indrivning av skattefordringar om kreditinstitutet hör hemma i Liechtenstein.

För att underlätta indrivning och minska kontrollproblem anser Skatteverket att det är lämpligt att införa en begränsning för vilka utländska kreditinstitut som ska kunna tillhandahålla naturvårdskonto utanför Sverige för avdragsgilla insättningar. Endast naturvårdskonton som tillhandahålls från ett fast driftställe inom EES av utländska kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES bör godtas. Om det utländska kreditinstitutet hör hemma i en stat inom EES som inte är medlem i EU bör det vidare krävas att det finns 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, det s.k. indrivningsdirektivet. Motsvarande begränsning gäller t.ex. avseende möjlighet till anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning i 63 kap. 14 § SFL.

Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att som naturvårdskonto godtas bara sådant konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls från ett svenskt kreditinstitut, ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES. Om kontot tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES godtas kontot som naturvårdskonto bara om staten där det utländska kreditinstitutet hör hemma är medlem i EU eller har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha en räckvidd som är likartad med indrivningsdirektivet.

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

Om utländska kreditinstitut som tillhandahåller konto från fast driftställe utanför Sverige men inom EES kan tillhandahålla naturvårdskonton för avdragsgilla insättningar är det angeläget att de utländska kreditinstituten iakttar samma skyldigheter som gäller för de svenska kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonton. 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. I avsnitt 5.2.2 föreslås att bestämmelser om naturvårdskonto införs i 21 kap. IL. Vissa av bestämmelserna som föreslås i 21 kap. IL gäller skyldigheter som åligger kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto. Det gäller bl.a. skyldighet att betala ut kvarstående medel på naturvårdskonto efter en viss tid samt vid byte av kreditinstitut lämna vissa uppgifter till mottagande kreditinstitut, se avsnitt 5.2.7 och 5.2.8. Det är av vikt att utländska kreditinstitut som vill tillhandahålla naturvårdskonton och som inte lyder under svensk jurisdiktion åtar sig att uppfylla dessa skyldigheter.

Av EU-domstolens praxis framgår 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 (jfr prop. 2007/08:55 s. 63). Ett åtagande för utländska kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige men inom EES, att följa bestämmelserna som avser naturvårdskonto enligt inkomstskattelagen bedöms nödvändigt för att medel på ett sådant konto ska kunna beskattas korrekt. Åtagandet innebär vidare att alla kreditinstitut som väljer att tillhandahålla naturvårdskonto, oavsett om de är etablerade i Sverige eller i övriga EES-området, ska följa de bestämmelser om naturvårdskonto som följer av inkomstskattelagen. Ett åtagande att följa bestämmelserna som avser naturvårdskonto enligt inkomstskattelagen bedöms därmed vara ett sådant särskilt administrativt krav som kan motiveras som både adekvat och proportionellt.

Mot bakgrund av vad som anges ovan föreslås att konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES från fast driftställe utanför Sverige men i en stat inom EES, bara godtas som naturvårdskonto om kreditinstitutet åtar sig att fullgöra de skyldigheter som avser naturvårdskonto och som följer av 21 kap. IL. Om åtagande inte lämnas av utländskt kreditinstitut som tillhandahåller konto från fast driftställe utanför Sverige uppfylls inte kraven för ett naturvårdskonto. Något avdrag får då inte göras för belopp som sätts in på kontot. För att kontot ska behandlas som ett naturvårdskonto måste åtagandet ha kommit in till Skatteverket när avdragsrätten prövas (jfr prop. 2007/08:55 s. 59). Åtagandet ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande att lämna kontrolluppgift enligt skatteförfarandelagen som utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto föreslås lämna (se avsnitt 5.2.14). Detta innebär att vissa identifikationsuppgifter ska lämnas om kreditinstitutet, kontot och kontohavaren samt att åtagandet ska ges in till Skatteverket på fastställt formulär.

Åtagande enligt skatteförfarandelagen och lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Ett kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto föreslås ha skyldigheter inte bara enligt inkomstskattelagen, utan även enligt skatteförfarandelagen och lagen

om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Ett kreditinstitut ska bl.a. lämna kontrolluppgifter och innehålla skatt på ränta på naturvårdskontomedel (avsnitt 5.2.13 och 5.2.14). Det är av vikt att dessa skyldigheter följs även av de utländska kreditinstitut som inte lyder under svensk jurisdiktion. Därför krävs ett åtagande för dessa kreditinstitut att följa även dessa lagar. Mot denna bakgrund föreslås att ett konto som tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men i en stat inom EES ska godtas som naturvårdskonto endast om det utländska kreditinstitutet, förutom åtagande om att följa 21 kap. IL, har kommit in med de åtaganden som föreslås i skatteförfarandelagen och lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Att dessa åtaganden lämnas ska således vara ytterligare en förutsättning för att ett naturvårdskonto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut inom EES från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES ska godtas.

Som framgår ovan blir det alltså fråga om tre olika åtaganden med lagstöd i tre olika lagar för utländskt kreditinstitut som ska tillhandahålla naturvårdskonto från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES. Det är dock mest praktiskt och fullt tillräckligt att åtagandena görs i ett sammanhang och konkretiseras i en och samma handling.

Med begreppet åtagande menas här nedan åtagandet enligt inkomstskattelagen, åtagandet enligt skatteförfarandelagen och åtagandet enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., om det inte uttryckligen anges att bara det ena åtagandet avses.

Hur åtagande ska lämnas beskrivs närmare i avsnitt 5.2.14.

Ett åtagande för varje konto

Frågan 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 här viktigt att det föreslagna förfarandet inte blir så krångligt för de utländska kreditinstitutet 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 naturvårdskonto 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 i den uppskjutna beskattningen. Det är också till fördel för den näringsidkare som vill öppna naturvårdskonto utomlands om han eller hon direkt kan konstatera om kreditinstitutet uppfyller de formella krav som ställs för att insättningen ska vara avdragsgill. Skatteverket föreslår därmed att ovan angivna åtagande ska lämnas för varje naturvårdskonto.

De handlingar som kreditinstitutet utfärdar vid insättningstillfället bör med anledning av förslaget kompletteras med ett formulär där det utländska kreditinstitutet uttryckligen åtar sig att fullgöra de skyldigheter som följer av inkomstskattelagen, skatteförfarandelagen och lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

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. Det kvalitativa kravet på

naturvårdskonton hos utländska kreditinstitut innebär att samma skyldigheter kommer att gälla för svenska och utländska kreditinstitut som tillhandahåller detta slags konto. De föreslagna bestämmelserna syftar till att så långt möjligt åstadkomma en likabehandling av svenska och utländska kreditinstitut. Skatteverket bedömer att en bestämmelse som, så långt det är möjligt, jämställer olika aktörer på marknaden och som syftar till att upprätthålla sambandet i den uppskjutna beskattningen av ersättning för naturvårdsavtal är ändamålsenlig. 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 det åsyftade sambandet i skattesystemet. Sammantaget bedömer Skatteverket kreditinstitutets hantering av åtagandet som mindre betungande.

Författningsförslag

Förslagen medför införandet av fyra nya paragrafer, 21 kap. 48–51 §§, i inkomstskattelagen.

5.2.7 Uttag från naturvårdskonto

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.

Sedan 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 förslagen

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). Motivet för en 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. 1999/00:2 del 2 s. 287). Samma skäl gör sig gällande även för naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför att uttag från ett naturvårdskonto får göras, på samma sätt som gäller för skogskonto och skogsskadekonto, tidigast fyra månader efter insättningsdagen samt att ett uttag får avse hela det inestående beloppet eller en del av det, dock inte lägre belopp än 1 000 kronor.

Medel ska betalas ut sedan tio år har gått

För skogskonto och skogsskadekonto gäller olika tider för när kreditinstitutet ska betala ut kvarstående medel på respektive konto. Sedan tio år eller, när det gäller

skogsskadekonto, tjugo år har gått från ingången av det år då insättningen senast skulle göras ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel (21 kap. 36 § andra stycket IL).

Regeringen har gett Skatteverket i uppdrag att lämna förslag på hur ersättningen från naturvårdsavtal ska kunna periodiseras i syfte att uppnå en mer skatterättsligt neutral beskattning. En periodisering av intäkten skulle enligt markägarorganisationerna kunna bidra till att öka incitamenten för flertalet fastighetsägare att ingå naturvårdsavtal. I samråd med markägarorganisationer har framkommit att vissa organisationer anser att det bör vara möjligt att periodisera ersättningen för naturvårdsavtalet under lika lång tid som avtalet sträcker sig eftersom avtalet får konsekvenser för möjligheten att bedriva skogsbruk på den avsedda fastigheten under hela den perioden. Andra organisationer anser att det i normalfallet kan räcka med möjlighet att periodisera i tio år men att det vid stora ersättningar bör vara möjligt med ytterligare en tioårsperiod.

Ett genomsnittligt naturvårdsavtal motsvarade under perioden 2017-2021 en ersättning om cirka 225 000–250 000 kronor (jfr avsnitt 5.2.1). Skatteeffekten för ersättning för naturvårdsavtal kan bli relativt hög för en enskild näringsidkare om möjlighet till periodisering av ersättningen saknas. Anledningen till den höga skatteeffekten för en enskild näringsidkare är att förutom kommunal inkomstskatt och sociala avgifter så ska statlig inkomstskatt betalas för inkomster över skiktgränsen. Med hänsyn tagen till omfattningen av den statliga inkomstskatt som ett genomsnittligt naturvårdsavtal kan medföra anser Skatteverket att en periodisering under en tioårsperiod är 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 inestående 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). Tio år har således av lagstiftaren i andra sammanhang bedömts vara en tillräckligt lång tid för att hantera progressionen och Skatteverket finner inte att skäl föreligger för att en annan tid ska gälla för naturvårdsavtal. Om en fastighetsägare för varje år som periodisering är möjlig ligger över skiktgränsen kommer emellertid inte den progressiva effekten att minska till följd av den föreslagna ändringen. Däremot blir det möjligt för den som får ersättning för naturvårdsavtal att fördela skattekostnaden under en tioårsperiod i stället för som i dag att allt ska tas upp till beskattning vid ett och samma tillfälle. En periodiseringsmöjlighet under en tioårsperiod bör då ge större möjlighet att bibehålla kapital i näringsverksamheten för framtida investeringar eller generationsskiftet jämfört med dagens bestämmelser. Skatteverket föreslår därför att kreditinstitutet ska betala ut kvarstående medel på naturvårdskonto sedan tio år har gått från ingången av det år då insättningen senast skulle göras.

Uttag av medel som tas över i samband med att område som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning

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 om uttag från skogskonto vid generationsskifte bör gälla även för naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför att medel som tas över i samband med att hela eller del av område som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning tidigast får tas

ut och ska betalas ut av kreditinstitutet vid de tidpunkter som gäller för insättningen på det ursprungliga kontot.

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 § II). 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 motsvarande sätt som uttag eller utbetalning från skogskonto beskattas. Skatteverket föreslår därför att uttag från ett naturvårdskonto ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs samt att motsvarande ska gälla kvarstående medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut.

I sammanhanget kan noteras att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1972 ref 58 har gjort bedömningen 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. Därmed ska någon beskattning inte ske i dessa fall. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning bör kunna tillämpas även avseende motsvarande överföringar mellan naturvårdskonton.

Av 3 kap. 8 § II framgår att den som är obegränsat skattskyldig är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Om medlen sätts in hos såväl ett svenskt som ett utländskt kreditinstitut kommer obegränsat skattskyldiga personer att vara skattskyldiga vid uttaget. För begränsat skattskyldiga föreslås i avsnitt 5.2.12 att motsvarande skattskyldighet införs för uttag eller utbetalning.

Författningsförslag

Förslagen medför införandet av två nya paragrafer, 21 kap. 52 och 53 §§, i inkomstskattelagen.

5.2.8 Byte av kreditinstitut

Förslag: Medel på ett naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker, om hela det inestående 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 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 avseende naturvårdskonto enligt inkomstskattelagen och skatteförfarandelagen.

Skälen för förslagen: För skogskonto finns bestämmelser som anger att medel under vissa förutsättningar får föras över till ett annat kreditinstitut utan att

beskattning sker (21 kap. 38 § II). Av förarbetena till denna bestämmelse framgår att skogsägaren, innan möjlighet till byte av kreditinstitut infördes, inte kunde utnyttja de variationer i bankernas villkor för skogskonton som förekom. Olägenheter kunde också uppkomma om skogsägaren växlade bostadsort eller om skogsägaren av annat skäl ville flytta sina bankaffärer till annan bank. En möjlighet att byta bank utan skattekonsekvenser skulle enligt förarbetena öka skogskontots attraktivitet (prop. 1988/89:41 s. 6–8). Skatteverket anser att motiven till bestämmelsen om byte av kreditinstitut för skogskonto även kan aktualiseras för naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför att medel på ett naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker om hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. Skatteverket föreslår vidare att en sådan överföring även får 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. Vilka krav som ställs på ett naturvårdskonto framgår av förslagen i avsnitt 5.2.6. Om medlen överförs till ett konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut från fast driftställe utanför Sverige måste bl.a. vissa åtaganden lämnas till Skatteverket. Vid byte av kreditinstitut måste kreditinstitutet som medlen överförs till ha kommit in till Skatteverket med dessa åtaganden när det ska prövas om den uppskjutna beskattningen ska fortlöpa. Om åtagandena inte kommit in vid denna tidpunkt kommer bytet av kreditinstitut att medföra att medlen på kontot ska tas upp till beskattning.

För skogskonto 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 detta kapitel och skatteförfarandelagen. Motsvarande bör gälla för naturvårdskonto varför Skatteverket föreslår en sådan bestämmelse.

Författningsförslag

Förslagen medför införandet av en ny paragraf, 21 kap. 57 §, i inkomstskattelagen.

5.2.9 Överföring av område som omfattas av naturvårdsavtal eller naturvårdskontomedel

Förslag: Om medlen på naturvårdskonto övergår till en ny ägare eller om avtal träffas om pantsättning av medel på naturvårdskonto ska medlen tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta gäller inte 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.

Om hela eller 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 omedelbar beskattning sker, 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.

Därutöver 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. Vidare krävs 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.

Om innestående medel tagits upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, ska Skatteverket snarast möjligt lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, ska meddelandet lämnas först när beslutet har fått laga kraft.

Skälen för förslagen

När medel på naturvårdskonto övergår till ny ägare

Om den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, ska medel på skogskonto och skogsskadekonto som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (21 kap. 39 § första stycket II). Medlen på kontona får således som huvudregel varken övergå till mottagaren eller behållas av den som överlåter fastigheten när lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt. Även när avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, ska medlen på kontona som huvudregel tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (21 kap. 40 § II). Om fastigheten inte utgjorde den övervägande delen av näringsverksamheten när den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller på liknande sätt, får skogskonto och skogsskadekonto dock behållas av den som överlåter fastigheten (21 kap. 39 § första stycket II). Detsamma gäller om äganderätten till lantbruksenheten övergår genom gåva och den skattskyldige har gjort avdrag för de insatta medlen. Inte heller vid generationsskifte när förutsättningarna i 21 kap. 41 § II är uppfyllda ska medlen på skogskonto och skogsskadekonto tas upp som intäkt (21 kap. 39 § andra stycket II). I den sistnämnda situationen får mottagaren ta över medlen på skogskonto och skogsskadekonto utan omedelbar beskattning. Det kan i sammanhanget nämnas att om den skattskyldiges lantbruksenhet överläts genom köp, byte eller liknande får skogskonto och skogsskadekonto behållas.

Att den som överlåter fastighet i vissa situationer får behålla skogskonto och skogsskadekonto vid fastighetsöverlåtelser har i förarbetena motiverats bl.a. med att en omedelbar beskattning skulle bidra till att fördröja för generationsväxling angelägna överlåtelser. Det framhölls i förarbetena att visserligen skulle en rätt att få behålla skogskontot vid en fastighetsöverlåtelse strida mot vad som gäller för avsättning till t.ex. allmän investeringsfond och allmän investeringsreserv. Det framhölls dock att skogskontot inte helt kan jämföras med sådana avsättningar. Till skillnad från dessa reserveringar behöver skogskontot nämligen inte tas i anspråk i verksamheten utan får användas även för konsumtion (prop. 1981/82:182 s. 21–22).

Skatteverket anser att överlåtelser av områden som omfattas av naturvårdsavtal och där medel satts av till naturvårdskonto inte ska hindras av att medlen måste tas upp till beskattning vid överlåtelsetillfället. Skatteverket anser vidare att det inte finns något hinder mot att område som omfattas av naturvårdsavtal genom överlåtelse skiljs från naturvårdskontot, eftersom medlen på naturvårdskonto, på

samma sätt som medlen på skogskonto och skogsskadekonto, inte behöver användas i verksamheten. Således bör det, på samma sätt som i vissa fall gäller för skogskonto och skogsskadekonto, vara möjligt för en skattskyldig att överlåta område som omfattas av naturvårdsavtal utan att medel på naturvårdskonto förs över. Skatteverket anser att denna möjlighet inte endast bör gälla i vissa fall (jfr skogskonto och skogsskadekonto), utan den skattskyldige ska få välja om medel på naturvårdskonto ska övergå i samband med att område som omfattas av naturvårdsavtal övergår.

Om medel på ett naturvårdskonto överlåts, bör medlen på kontot som huvudregel tas upp som intäkt. Därför föreslås att om medlen på naturvårdskonto övergår till en ny ägare ska medlen på naturvårdskonto tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Medel kan exempelvis övergå till en ny ägare genom att avtal träffas om överlåtelse eller genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Detta förslag bör gälla i alla situationer då medel på naturvårdskonto övergår, med undantag för situationen då område som omfattas av naturvårdsavtal och medel på naturvårdskonto övergår till närstående (se nedan).

Om avtal träffas om pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto ska medlen enligt 21 kap. 40 § IL tas upp till beskattning. Skatteverket anser att detsamma bör gälla om avtal träffas om pantsättning av medel på naturvårdskonto. Därför föreslås att om avtal träffas om pantsättning av medel på naturvårdskonto ska medlen tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Om medel på naturvårdskonto har tagits upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet med anledning av att medlen övergått till ny ägare eller med anledning av att avtal träffats om pantsättning, föreslås att Skatteverket snarast möjligt ska lämna ett meddelande till kreditinstitutet om beslutet. Om den skattskyldige har överklagat beslutet, föreslås att meddelandet ska lämnas först när beslutet har fått laga kraft. I princip gäller motsvarande bestämmelser om inestående medel på skogskonto eller skogsskadekonto har tagits upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 21 kap. 39 eller 40 § IL, se 5 § andra meningen skogskontoförordningen.

När område som omfattas av naturvårdsavtal och medel på naturvårdskonto övergår till närstående

När det gäller skogskonto och skogsskadekonto finns det ett undantag när omedelbar beskattning inte ska ske vid överföring av kontomedel. Detta gäller under vissa förutsättningar när den skattskyldiges lantbruksenhet med produktiv skogsmark övergår till en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Med närstående avses 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). Av 2 kap. 20 § IL framgår att bestämmelser om makar ska tillämpas också på sambor som tidigare har varit gifta med varandra eller som har eller har haft gemensamma barn. Den närstående får ta över kontomedel utan omedelbar beskattning om mottagaren vid arv, testamente eller bodelning med anledning av ena makens död skriftligen förklarar att han eller hon 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. Därutöver krävs att kontot förs över direkt till mottagaren eller att medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehåller av mottagaren, och att överföringen sker samma beskattningsår som

lantbruksenheten övergår (21 kap. 41 § första och andra stycket II). Om det finns flera mottagare till lantbruksenheten tillämpas en proportioneringsregel som innebär att respektive mottagare får ta över högst så stor del av kontomedlen på skogskontot eller skogsskadekontot som hans eller hennes andel motsvarar av den övertagna produktiva skogsmarkens skogsbruksvärde i förhållande till skogsbruksvärdet för all produktiv skogsmark på lantbruksenheten (21 kap. 41 § tredje stycket II).

Möjlighet att överföra skogskonton och skogsskadekonton utan omedelbar beskattning i samband med generationsskiften infördes år 2009. En möjlighet att föra över kontomedlen tillsammans med lantbruksfastigheten antogs komma att underlätta generationsskiften (prop. 2008/09:41 s. 13–14). Skatteverket anser att det är rimligt att denna möjlighet även ska finnas för medel på naturvårdskonto vid generationsskifte. Därför bör förslaget som anges ovan, om att medel på naturvårdskonto som övergår till ny ägare ska tas upp som intäkt, inte gälla när medel på naturvårdskonto övergår till närstående i samband med att område som omfattas av ett naturvårdsavtal övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning. I dessa fall ska kontinuitetsprincipen gälla. Detta förutsätter dock att vissa förutsättningar är uppfyllda. Om förutsättningarna är uppfyllda ska beskattningen av medlen inte ske vid överlåtelse tillfället utan vid uttag och utbetalning.

Av 21 kap. 41 § II framgår att hela lantbruksenheten måste övergå till närstående för att medel på skogskonto och skogsskadekonto ska kunna tas över utan omedelbar beskattning. Skatteverkets uppdrag är att göra skattereglerna mer gynnsamma för att öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning som exempelvis kan ske genom naturvårdsavtal (Fi2022/01887). Skatteverket anser därför att möjlighet att överföra medel på naturvårdskonto utan omedelbar beskattning i samband med generationsskiften inte bör begränsas till de situationer då hela området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående. Förslaget om att överföra medel på naturvårdskonto utan omedelbar beskattning i samband med generationsskiften bör således gälla när hela eller delar av området som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående.

Om endast en del av område som omfattas av naturvårdsavtal övergår till närstående bör inte alla medel på naturvårdskontot som hänför sig till området kunna tas över av närstående utan omedelbar beskattning. Om så skulle vara fallet skulle detta ge utrymme för skatteplanering genom att endast en liten del av området överläts till närstående, medan alla medel på naturvårdskontot som hänför sig till området tas över av närstående. Skatteverket anser inte att detta bör vara möjligt. Därför bör mottagaren av området som omfattas av naturvårdsavtal 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 naturvårdskontomedlen.

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.

Skatteverket föreslår således att om hela eller 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 vid överföringen, om vissa förutsättningar är uppfyllda.

På motsvarande sätt som för skogskonto och skogsskadekonto bör vissa förutsättningar gälla för att omedelbar beskattning inte ska ske vid generationsskifte. Skatteverket föreslår därför att det för att omedelbar beskattning inte ska ske, även ska krävas att 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.

Överföring av medel från naturvårdskonto till närstående bör, på samma sätt som gäller för skogskonto och skogsskadekonto kunna ske utan omedelbar beskattning på två sätt. Antingen ska medlen kunna stå kvar på det ursprungliga kontot och kontot förs över till en ny innehavare, eller så ska medlen föras över från överlåtarens konto till ett nytt konto av motsvarande slag som innehas av den nye ägaren. Därför föreslås att det ska 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. Vilka krav som ställs på ett naturvårdskonto framgår av förslagen i avsnitt 5.2.6. Om medlen överförs till ett konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut från fast driftställe utanför Sverige måste bl.a. vissa åtaganden lämnas till Skatteverket. När det gäller överföring av medel till ett annat motsvarande konto måste kreditinstitutet som medlen överförs till ha kommit in till Skatteverket med dessa åtaganden när det ska prövas om den uppskjutna beskattningen ska förlöpa. Om åtagandena inte kommit in vid denna tidpunkt kommer överföringen av medlen att medföra att medlen på kontot ska tas upp till beskattning.

Ytterligare en förutsättning är att mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES och inte enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES, se mer om detta förslag nedan.

Mottagare av område som omfattas av naturvårdsavtal och medel på naturvårdskonto ska vara obegränsat skattskyldig i en stat inom EES

Förslaget ovan om att en närstående får ta över medel på naturvårdskonto utan omedelbara beskattningskonsekvenser, innebär att obeskattade medel byter innehavare. Det är därmed inte samma person som gjort avdraget för insättningen på naturvårdskontot som vid uttag eller utbetalning av medel kommer att vara skattskyldig för medlen. Om mottagaren finns i tredje land har Sverige begränsade

möjligheter till effektiv kontroll och uppbörd. Skatteverket föreslår därför att övertagande av medel på 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. Detta förslag blir således ytterligare en förutsättning som måste vara uppfylld för att närstående utan omedelbar beskattning ska kunna ta över medel på naturvårdskonto. Motsvarande förslag lämnades avseende skogskonto och skogsskadekonto i Skatteverkets hemställda Skattereglerna för skogsbruk - Anpassning till EU-rätten (dnr 131 330992-14/111).

Olika skattemässiga effekter beroende på vem fastigheten överläts till kan sannolikt inkräkta på de fria kapitalrörelserna, som enligt artikel 63 i EUF-fördraget ska gälla även mellan EU:s medlemsstater och tredjeland.

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. Skatteverkets uppfattning är att den förslagna bestämmelsen, som begränsar möjligheten att överlåta medel på naturvårdskonto utan omedelbara beskattningskonsekvenser, är en rättmätig åtgärd för att säkra beskattningen med hänsyn till de begränsade möjligheter till effektiv kontroll och uppbörd som råder i förhållande till tredjeland och det faktum att medlen på naturvårdskonto ska kunna placeras hos ett utländskt kreditinstitut. Syftet med den föreslagna regeln – att upprätthålla det samband som måste finnas mellan avdragen insättning på kontot och att utbetalda belopp från kontot kan beskattas – är ändamålsenligt. Att kontomedlen inte måste överföras på grund av att område som omfattas av naturvårdsavtal överläts innebär dessutom att kontomedlen kan stå kvar hos den ursprungliga kontohavaren utan omedelbara beskattningskonsekvenser. Ändamålet med regeln kan alltså uppnås utan någon skattemässig effekt för den kontohavare som medgett avdraget. Att kontinuitetsprincipen inskränks på föreslaget sätt bör mot denna bakgrund ses som en proportionell åtgärd som kan rättfärdigas.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 5 § skogskontoförordningen samt införandet av två nya paragrafer, 21 kap. 58 och 59 §§, i inkomstskattelagen.

5.2.10 Beräkning av kapitalunderlaget för räntefördelning

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

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

Skälen för förslagen: I 33 kap. IL finns bestämmelser om räntefördelning. För att beräkna en positiv eller negativ räntefördelning används ett kapitalunderlag. Av 33 kap. 12 § IL framgår att vid beräkning av kapitalunderlaget ska tillgångarna tas upp till det skattemässiga värdet. Vidare framgår att medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto ska tas upp till halva beloppet. Motsvarande bestämmelser avseende beräkning av kapitalunderlaget som gäller för skogskonto bör gälla även för naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför ett tillägg i 33 kap. 12 § IL så att även medel på naturvårdskonto ska tas upp till halva beloppet vid beräkning av kapitalunderlaget.

I avsnitt 5.2.16 föreslås att valutakursförändringar på fordringar på naturvårdskonto ska beaktas först när beskattning ska ske av sådant konto. Om beskattning inte har skett och beräkning av kapitalunderlag ska göras behövs en bestämmelse om när utländsk valuta på naturvårdskontot ska värderas. Förutom att medel på naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas vid beskattningen, så sker en värdering av naturvårdskonto i utländsk valuta vid insättningen. Skatteverket föreslår därför att medel på naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas till kursen vid tidpunkten för den insättning på kontot som medförde avdrag. Detta innebär att ränta som gottskrivits på kontot kommer att värderas till kursen vid ett annat tillfälle än gottskrivningstidpunkten. Ett alternativ är att värdera det ursprungliga beloppet till kursen vid tidpunkten för insättning och varje räntebelopp vid respektive gottskrivning. Av förenklingsskäl anser Skatteverket att det är lämpligast att medel på naturvårdskonto i utländsk valuta värderas till kursen vid samma tidpunkt.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 33 kap. 12 § IL.

5.2.11 Särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst

Förslag: Särskild skatteberäkning får inte göras om inkomsten medför avdrag på grund av insättning på naturvårdskonto.

Skälen för förslaget: 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. Att insättning på skogskonto medför att bestämmelserna om särskild skatteberäkning inte får tillämpas infördes 1962 (prop. 1962:114). Detta innebär att den skattskyldige inte kan få dubbel lindring i beskattningen. Skatteverket anser att en skattskyldig som innehar medel på naturvårdskonto inte heller ska ha möjlighet till dubbel lindring i beskattningen. Därför bör motsvarande bestämmelser som finns för skogskonto avseende den särskilda skatteberäkningen för ackumulerad inkomst även införas för naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför att en bestämmelse införs som innebär att särskild skatteberäkning inte får göras om inkomsten medför avdrag på grund av insättning på naturvårdskonto.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 66 kap. 18 § IL.

5.2.12 Skattskyldighet för begränsat skattskyldig

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

Skälen för förslaget: I 3 kap. 18 § IL anges 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 uppskjuta 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).

Enligt förslaget finns det inte något som hindrar att en begränsat skattskyldig har inkomster i form av ersättning för ett naturvårdsavtal i Sverige och gör avdrag för insättning på ett naturvårdskonto på samma sätt som en i Sverige obegränsat skattskyldig. Således bör motsvarande bestämmelser avseende vad som ska gälla begränsat skattskyldig vid uttag eller utbetalning från ett skogskonto gälla även för begränsat skattskyldig vid uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför att den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto. Ett tillägg bör därför göras i 3 kap. 18 § IL.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 3 kap. 18 § IL.

5.2.13 Skatt på ränta på naturvårdskontomedel

Förslag: Skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska betalas till staten för ränta på naturvårdskonto.

Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige ska för varje naturvårdskonto åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Åtagandet att fullgöra skyldigheter enligt denna lag ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande som utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto ska lämna enligt skatteförfarandelagen.

Bestämmelser om begäran om indrivning m.m. av skatt för ränta på naturvårdskonto enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och dröjsmålsavgift enligt nämnda lag finns i indrivningsförfordningen. Indrivning behöver inte begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt.

Skälen för förslagen

Skatt ska betalas för ränta på naturvårdskontomedel

I 1 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. anges att skatt ska betalas till staten för ränta på bl.a. skogskonto och skogsskadekonto som avses i 21 kap. 21 § IL. Skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. är en statlig definitiv källskatt. Det innebär att den skattepliktiga inkomsten inte behöver deklarerats och fastställas och att skatten tas ut direkt av den som betalar ut inkomsten. Det är vidare en bruttobeskattning, dvs. det saknas möjlighet att göra avdrag för kostnader. Enligt 3 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. tas skatt ut med 15 procent av den ränta som gottskrivs kontot. Skatt på ränta på skogskontomedel infördes i samband med 1990 års skattereform. Av förarbetena till bestämmelserna framgår att den uppskjutna beskattningen som skogskonto innebär ger en räntefri skattekredit och att ränta på skogskonto därför bör beskattas (prop. 1989/90:110 s. 580–582). På samma sätt som gäller för skogskonto, ger den uppskjutna beskattningen som naturvårdskonto innebär en räntefri skattekredit. Skatt bör därför tas ut på räntan på naturvårdskontot. Därmed föreslår

Skatteverket ett tillägg i 1 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. så att skatt betalas till staten även för ränta på naturvårdskonto.

Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. gäller både obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. Enligt 2 § är det innehavaren av ett sådant konto som anges i 1 § som är skattskyldig. Genom det föreslagna tillägget i 1 § definieras naturvårdskontot genom hänvisning till huvudregeln i inkomstskattelagen som i avsnitt 5.2.2 föreslås gälla för naturvårdskonto. Att skattskyldigheten för räntan föreslås kopplas direkt till inkomstskattelagen på detta sätt innebär att det grundläggande regelverket i inkomstskattelagen som föreslås gälla för naturvårdskonto också får genomslag för skattskyldigheten för räntan på naturvårdskontomedel. Skattskyldigheten för ränta på naturvårdskonto kommer således att följa av 2 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och gälla innehavaren av ett naturvårdskonto.

Åtagande att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

De kreditinstitut som får tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton har långtgående skyldigheter att lämna upplysningar om transaktioner på kontot och att hantera betalningar av skatten på räntan. Enligt 5, 7 och 8 §§ lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska kreditinstitutet hålla inne och betala skatten på den ränta som gottskrivs kontot. Kreditinstitutet ska vidare upplysa Skatteverket om kontohavare, kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt. Dessa uppgifter ska enligt 6 § nämnda lag lämnas när kreditinstitutet redovisar skatten till Skatteverket, dvs. före utgången av månaden efter den månad då räntan gottskrivits. Som beskrivits ovan föreslås att lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska tillämpas även avseende naturvårdskonto. Detta innebär att de skyldigheter som regleras i lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. blir tillämpliga även för kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto.

Om även utländska kreditinstitut inom EES ska kunna tillhandahålla naturvårdskonton från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES för avdragsgilla insättningar är det angeläget att dessa kreditinstitut iakttar samma skyldigheter som gäller för de kreditinstitut som lyder under svensk jurisdiktion. Utländska kreditinstitut som inte är etablerade i Sverige lyder emellertid inte under svensk jurisdiktion. Det är då av vikt att utländska kreditinstitut som vill tillhandahålla naturvårdskonton utanför Sverige åtar sig att uppfylla de skyldigheter som gäller för kreditinstitut enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. (jfr 11 a § kupongskattelagen [1970:624] och 58 kap. 16 a § IL).

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 åtagande för utländska kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från ett fast driftställe utanför Sverige att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. är nödvändigt för att räntan på naturvårdskonto ska kunna beskattas korrekt. Åtagandet innebär vidare att alla kreditinstitut som väljer att tillhandahålla naturvårdskonto, oavsett om de är etablerade i Sverige eller i övriga EES-området och oavsett om kontot tillhandahålls i Sverige eller i övriga EES-området, ska följa de bestämmelser om naturvårdskonto som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Ett åtagande att följa bestämmelserna som

avser naturvårdskonto enligt denna lag bedöms därmed som ett sådant särskilt administrativt krav som kan motiveras som både adekvat och proportionellt.

Mot bakgrund av vad som anges ovan föreslås att utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige för varje naturvårdskonto ska åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

I avsnitt 5.2.6 föreslås att åtagandet att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. är en förutsättning för att ett konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut från ett fast driftställe utanför Sverige ska godtas som naturvårdskonto. Om åtagandet inte lämnas uppfylls inte kraven för ett naturvårdskonto, vilket innebär att något avdrag inte får göras för belopp som sätts in på kontot. Om kontot ska behandlas som ett naturvårdskonto måste åtagandet att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ha kommit in till Skatteverket när avdragsrätten prövas (jfr prop. 2007/08:55 s. 59).

Det föreslagna åtagandet ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande att lämna kontrolluppgift enligt skatteförfarandelagen, som utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto ska lämna enligt förslag i avsnitt 5.2.14. Detta innebär att vissa identifikationsuppgifter ska lämnas om kreditinstitutet, kontot och kontohavaren samt att det ska ges in till Skatteverket på fastställt formulär.

I 8 § skogskontoförordningen finns en hänvisning som innebär att bestämmelser i indrivningsförordningen (1993:1229) tillämpas vid indrivning av skatt för ränta på bl.a. skogskonto och skogsskadekonto enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatteverket föreslår att denna hänvisning även ska gälla vid indrivning av skatt för ränta på naturvårdskonto. Skatteverket föreslår vidare att indrivning inte behöver begäras för en fordran som understiger 100 kronor om indrivning inte krävs från allmän synpunkt. Detsamma gäller för skogskonto och skogsskadekonto.

Författningsförslag

Förslagen medför ändring i 8 § skogskontoförordningen och 1 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. samt att en ny paragraf, 15 §§, införs i lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

5.2.14 Kontrolluppgifter

Förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om insättning, uttag och utbetalning samt överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel avseende naturvårdskonto. Kontrolluppgift ska vidare lämnas om överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto.

I kontrolluppgiften avseende naturvårdskonto ska uppgift lämnas om insatt belopp, uttaget eller utbetalt belopp, överfört belopp samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett. Vidare ska i kontrolluppgiften avseende naturvårdskonto lämnas uppgift om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel. Dessutom ska, vid närståendes övertagande av medel, i kontrolluppgift lämnas uppgift om belopp och nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren.

Kontrolluppgift om överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den

dag medlen fördes över. Detsamma gäller kontrolluppgift om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel på ett naturvårdskonto.

Kontrolluppgift om överföring av medel och överlåtelse, pantsättning eller när närstående övertar medel på ett naturvårdskonto ska även innehålla identifikationsuppgifter för den som tar över medel, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett i form av namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer, postadress, samt kontonummer eller motsvarande.

Kontrolluppgifter vid insättning, uttag, utbetalning, överföring, överlåtelse och pantsättning av medel avseende naturvårdskonto och när närstående övertar medel på naturvårdskonto ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

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

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

Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige ska för varje naturvårdskonto som det tillhandahåller åta sig att lämna kontrolluppgifter om naturvårdskonto i enlighet med skatteförfarandelagen. Åtagandet ska lämnas till Skatteverket och innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Åtagandet ska lämnas på fastställt formulär.

Åtagandet ska innehålla identifikationsuppgifter för kreditinstitutet och kontohavaren i form av namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer, samt postadress. Åtagandet ska även innehålla identifikationsuppgifter för kontot i form av kontonummer eller motsvarande.

Skyldighet för utländska kreditinstitut att innan verksamheten inleds ge in en skriftlig förbindelse till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgifter i enlighet med skatteförfarandelagen gäller inte kreditinstitut som bara tillhandahåller naturvårdskonto.

Skälen för förslagen

Kontrolluppgift som ska lämnas avseende skogskonto och skogsskadekonto

Enligt bestämmelserna i 21 kap. IL får enskilda näringsidkare göra avdrag för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto och i 16 kap. 4 § 1 a SFL finns bestämmelser som anger att kontrolluppgift ska lämnas om sådana insättningar. Skyldigheten för kreditinstitutet att lämna kontrolluppgift om insatt belopp infördes med skatteförfarandelagen för att bedöma möjlighet att göra avdrag. Tidigare skulle kreditinstitutet genom kontorsstämpel eller maskinkvittering bekräfta att insättningen hade verkställts. Syftet med att införa skyldighet att lämna kontrolluppgifter var att göra förfarandet med pappersblanketter och stämplars överflödigt (jfr prop. 2010/11:165 s. 352–353). I 21 kap. 36, 40 och 41 §§ IL finns bestämmelser om vad som ska gälla vid uttag eller utbetalning, överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på skogskonto eller skogsskadekonto. Av 16 kap. 4 § 2 a och 3 a SFL framgår att kontrolluppgift även ska lämnas i dessa fall. Sådana förfoganden leder som huvudregel till att medlen ska tas upp som

skattepliktig intäkt. I vissa situationer kan dock medel föras över till en närstående utan beskattningsekvenser. Kontrolluppgift som enligt 16 kap. 4 § SFL ska lämnas för skogskonto och skogsskadekonto ska enligt 23 kap. 2 § SFL lämnas även för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift ska lämnas för naturvårdskonto

I denna promemoria lämnas förslag på när insättning och uttag får göras samt när utbetalning ska ske av medel på naturvårdskonto. Vidare lämnas förslag på när avdrag får göras vid insättning och när beskattning ska ske vid uttag, utbetalning, överlåtelse, pantsättning och övertagande av medel på naturvårdskonto. Även avseende naturvårdskonto behöver kontrolluppgift lämnas så att avdragsmöjligheter och beskattningsekvenser kan bedömas i dessa situationer. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund ett tillägg i 16 kap. 4 § SFL. Tillägget innebär att kontrolluppgift ska lämnas om insättning, uttag och utbetalning samt överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel avseende naturvårdskonto. 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.

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

Kontrolluppgift ska lämnas även vid överföring av medel från ett naturvårdskonto

I avsnitt 5.2.8 föreslås att medel på ett naturvårdskonto under vissa förutsättningar får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker. Byte av kreditinstitut föreslås kunna ske både när innehavaren är densamma och när medlen på kontot får en ny innehavare i samband med generationsskifte (se avsnitt 5.2.9). I avsnitt 5.2.6 föreslås att naturvårdskonto får tillhandahållas av svenskt kreditinstitut, ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES. Ett utländskt kreditinstitut som tillhandahåller konto från filial i Sverige har samma skyldigheter som svenska kreditinstitut. Konto som tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut i en stat inom EES från fast driftställe utanför Sverige men i en stat inom EES, föreslås godtas som naturvårdskonto endast om det utländska kreditinstitutet åtar sig att fullgöra vissa skyldigheter. En överföring till ett utländskt konto i ett nytt utländskt kreditinstitut som inte är förenat med dessa åtaganden är således ett vanligt uttag och beskattas i vanlig ordning. Om medel på ett naturvårdskonto förs över till ett utländskt kreditinstitut är det därför viktigt att Skatteverket snabbt kan få information om transaktioner som innebär att naturvårdskontomedel flyttas utanför svensk jurisdiktion och att medlen kan följas vid byten mellan utländska kreditinstitut. Skatteverket behöver därför få in kontrolluppgifter vid överföring av medel till ett naturvårdskonto i ett utländskt kreditinstitut. Motsvarande behov finns om medel på naturvårdskonto 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 5.2.6 motiveras som både adekvat och proportionellt, eftersom det utgör grunden för en nödvändig kontroll. Att ytterligare lägga på ett administrativt krav som endast avser överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto i utlandet bedöms dock inte adekvat och proportionellt, eftersom det ytterligare skulle öka åtskillnaden i behandling av utländska aktörer jämfört med svenska (jfr prop. 2007/08:55 s. 61–63). 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 naturvårdskonto inom samma kreditinstitut. Kontrolluppgiftsskyldighet bör i dessa fall gälla oavsett till vilket land medel inom samma kreditinstitut förs över till. Skatteverket föreslår således ett tillägg i 16 kap. 4 § SFL som innebär att kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel från ett 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 detta förslag, bör det även framgå vilka uppgifter som ska lämnas i kontrolluppgiften om överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund ett tillägg i 16 kap. 6 § SFL. Tillägget innebär att denna kontrolluppgift ska innehålla uppgifter om överfört belopp samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett.

I avsnitt 5.2.9 föreslås att medlen på naturvårdskonto i vissa fall ska kunna föras över utan beskattningskonsekvenser till närstående. Vid överföring av område med naturvårdsavtal ska medlen på naturvårdskonto kunna tas över antingen genom att kontot förs över direkt till mottagaren eller genom att medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren. Detta innebär att medlen på naturvårdskontot antingen kan föras över till ett annat kreditinstitut eller att medlen finns kvar i befintligt kreditinstitut. Om medlen finns 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 naturvårdskontot byts. Om medlen på ett naturvårdskonto förs över till ett nytt naturvårdskonto ska kontrolluppgiften innehålla de uppgifter som föreslås ovan i enlighet med tillägget i 16 kap. 6 § SFL. Om medlen finns kvar på samma konto så behöver Skatteverket endast få identifikationsuppgifter för den nya innehavaren, dvs. mottagaren av medlen. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund ett tillägg i 16 kap. 6 § SFL som innebär att kontrolluppgift, när medel på naturvårdskonto förs över till närstående utan att kreditinstitut eller konto byts, ska innehålla belopp som tagits över samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren.

Förutom 16 kap. 6 § SFL finns det i skatteförfarandelagen och skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, ytterligare bestämmelser som reglerar förfarandet med kontrolluppgifter. Detta gäller bl.a. bestämmelser om vem som ska lämna kontrolluppgift, när och hur kontrolluppgift ska lämnas samt vilka identifikationsuppgifter som en kontrolluppgift ska innehålla (16 kap. 5 §, 24 kap. 1 och 3 §§ och 38 kap. 1 § 1 SFL samt 5 kap. 11 § SFF). Dessa bestämmelser kommer, i och med förslaget om att kontrolluppgifter enligt 16 kap. 4 § SFL även ska lämnas för naturvårdskonto, att vara tillämpliga även för kontrolluppgift som avser naturvårdskonto.

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 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. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att en sådan kontrolluppgift ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den dag när överföringen gjordes.

Av 5 kap. 11 § SFF framgår att en kontrolluppgift ska innehålla vissa identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för. Som anges ovan kommer den bestämmelsen även att vara tillämplig avseende kontrolluppgifter för naturvårdskonto. Vid överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto samt vid överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på naturvårdskonto när närstående övertar befintligt naturvårdskonto 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. Skatteverket föreslår att det införs en bestämmelse i skatteförordningen 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.

Kontrolluppgift avseende samfällighet

Av 21 kap. 29 § IL framgår att om utdelning från en samfällighet tas upp som intäkt av näringsverksamhet ska den del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk likställas med intäkt av skogsbruk som den skattskyldige själv bedrivit. För samfälligheter finns bestämmelser i skatteförordningen om när kontrolluppgift ska lämnas och vad kontrolluppgift ska lämnas om (22 kap. 5 § SFL). Av dessa framgår att kontrolluppgift ska lämnas om utdelning till delägare i sådana samfälligheter som avses i 6 kap. 6 § första stycket IL. Vidare framgår att 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 intäkt av skogsbruk som bedrivs i samfälligheten. I avsnitt 5.2.5 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. Kontrolluppgifter behöver lämnas så att avdragsmöjlighet och beskattningskonsekvenser kan bedömas. Eftersom systematiken i bestämmelserna om skogskonto bör följas för naturvårdskonto i den mån det är möjligt, bör det i kontrolluppgiften även lämnas uppgift om hur stor del av utdelningen som kommer från ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten. Skatteverket föreslår därför ett sådant tillägg i bestämmelsen.

Kontrolluppgift om naturvårdskonto ska även lämnas för begränsat skattskyldiga

I avsnitt 5.2.12 föreslås att även begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett naturvårdskonto. Det finns därmed ett behov av att kontrolluppgifter även lämnas när naturvårdskonto innehas av begränsat skattskyldiga personer. Därför föreslås att kontrolluppgifter om naturvårdskonto vid insättning, uttag och utbetalning, överföring av kontomedel samt överlåtelse, pantsättning eller närstående övertar medel på naturvårdskonto även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Det kan noteras att kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto även kan omfattas av bestämmelserna i 22 b kap. SFL om kontrolluppgift om rapporteringspliktiga och odokumenterade konton med anledning av automatiskt utbyte av upplysningar om finansiella konton.

Kontrolluppgift behöver inte lämnas om ränteinkomster eller annan avkastning för naturvårdskonto

Skatteförfarandelagen gäller inte för skatt som tas ut enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. (2 kap. 1 § SFL). Kontrolluppgift om ränteinkomster (gottskriven ränta) på skogskonto och skogsskadekonto ska därför inte lämnas enligt skatteförfarandelagen, se 17 kap. 4 § SFL. Denna uppgift ska, tillsammans med uppgifter om bl.a. kontobehållning, i stället lämnas enligt 6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatt på ränta på naturvårdskontomedel föreslås tas ut enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. (avsnitt 5.2.13). Motsvarande bestämmelser avseende kontrolluppgifter om ränteinkomster som gäller för skogskonto bör således gälla även avseende naturvårdskonto. Skatteverket föreslår därför ett tillägg i 17 kap. 4 § SFL. Tillägget innebär att kontrolluppgift inte behöver lämnas enligt skatteförfarandelagen om ränteinkomster eller annan avkastning för naturvårdskonto. Uppgifterna ska i stället lämnas enligt 6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Åtagande att lämna kontrolluppgift

Att det kontoförande institutet lämnar de kontrolluppgifter som åligger det kommer att vara avgörande för att naturvårdskontomedlen ska kunna återföras till beskattning och för att systemet med uppskjuten beskattning ska fungera. Förfarandet med kontrolluppgifter kommer även att förenkla för de som har naturvårdskonton.

Om även utländska kreditinstitut som tillhandahåller konto från fast driftställe utanför Sverige men inom EES kan tillhandahålla naturvårdskonton för avdragsgilla insättningar är det därför angeläget att de utländska kreditinstituten iakttar samma skyldigheter som gäller för de svenska kreditinstitut och de utländska kreditinstitutens 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 anlita utländska företag som bedriver gränsöverskridande verksamhet i Sverige.

En utländsk bank som tillhandahåller en speciell typ av konton som är särskilt anpassade för att uppfylla svenska regler om avdrag för insättningar på 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 naturvårdskonton utan att ha en filial eller motsvarande etablering i Sverige.

Skatteverkets erfarenhet är dock att den förbindelse som lämnas till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgift i vissa fall efterlevs dåligt av de utländska aktörerna. För att lämna den skattecredit som den uppskjutna beskattningen kommer att innebära 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 naturvårdskonton, jämfört med de som lämnar kontrolluppgifter som används för att beskatta avkastningen på tillgångarna. Skatteverket bedömer att en generell förbindelse att lämna kontrolluppgifter som lämnas vid ett enda tillfälle inte är tillräcklig för detta ändamål.

I samband med att lagen (2011:1268) om investeringssparkonto infördes avvisades ett förslag om att införa särskilda krav på kontrolluppgiftsskyldighet för investeringssparkonton i utlandet. Motiveringen var att det vore inkonsekvent att införa speciella krav på kontrolluppgiftslämnande för att få tillhandahålla just investeringssparkonto när motsvarande problem föreligger för andra liknande tjänster, där sådant krav inte uppställs. Dessutom skulle det försvåra för en presumtiv kontoinnehavare om det infördes ytterligare villkor för den skattemässiga statusen för ett investeringssparkonto som är hänförliga till investeringsföretaget (prop. 2011/12:1 s. 286). Naturvårdskonto kan emellertid inte jämföras med vare sig investeringssparkonton eller ordinära sparkonton. En grundläggande skillnad är att insättningar på naturvårdskonton i sin helhet kommer att bestå av obeskattade medel som ska beskattas när de tas ut från kontot. Denna skillnad är väsentlig och ger här skäl att ställa särskilda krav på den med dessa konton förenade kontrolluppgiftsskyldigheten.

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att utländska kreditinstitut som avser att tillhandahålla naturvårdskonton från fast driftställe utanför Sverige, för varje naturvårdskonto som det tillhandahåller, ska åta sig att lämna de kontrolluppgifter om naturvårdskonto som åligger ett kontoförande institut enligt skatteförfarandelagen. Kreditinstitut som bara tillhandahåller 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 naturvårdskonto, ge in åtagande för varje naturvårdskonto om att lämna kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen. Ett kreditinstitut som inte endast tillhandahåller naturvårdskonto kommer dock fortsättningsvis även att omfattas av skyldigheten att ge in skriftlig förbindelse till Finansinspektion.

I avsnitt 5.2.6 föreslås att åtagandet att lämna kontrolluppgift om naturvårdskonto är en förutsättning för att ett konto som tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige ska godtas som naturvårdskonto. Om åtagandet inte lämnas uppfylls inte kraven för ett naturvårdskonto, vilket innebär att något avdrag inte får göras för belopp som sätts in på kontot. Om kontot ska behandlas som ett naturvårdskonto måste åtagandet att fullgöra de skyldigheter som följer av lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ha kommit in till Skatteverket när avdragsrätten prövas (jfr prop. 2007/08:55 s 59).

Det föreslagna åtagandet om att lämna kontrolluppgifter bör innehålla identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Skatteverket föreslår därför att det införs en bestämmelse i skatteförfarandeförordningen som anger vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i ett åtagande för kreditinstitutet, kontohavaren och kontot. 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 enligt fastställt formulär (38 kap. SFL). Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (prop. 2010/11:165 s. 856).

Författningsförslag

Förslaget medför ändring av 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 och 5 §§, 24 kap. 3 § och 38 kap. 1 § SFL samt att tre nya paragrafer införs, 23 kap. 6 a § SFL samt 5 kap. 9 a och 11 c §§ SFF.

5.2.15 Avskattning av naturvårdskontomedel

Förslag: Om kontoförande kreditinstitut inte fullgör sin skyldighet att lämna kontrolluppgift om uttag och utbetalning, överföring av medel samt överlåtelse, pantsättning eller när närstående övertar medel avseende naturvårdskonto eller uppgifter om kontohavare, kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt på räntan, ska medlen på naturvårdskontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet (s.k. avskattning). Medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår som kontrolluppgiften eller uppgiften hade avsett om den lämnats.

Om kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har underlåtit att lämna kontrolluppgift eller uppgift ska medlen på naturvårdskontot inte tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om kontohavaren själv lämnar motsvarande uppgift från kreditinstitutet.

Skälen för förslagen

I avsnitt 5.2.13 och 5.2.14 föreslås att utländska kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige för varje konto ska åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av skatteförfarandelagen och lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Enligt skatteförfarandelagen ska kreditinstitutet enligt förslag lämna kontrolluppgifter och enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska kreditinstitutet lämna uppgift om kontohavare,

kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt. Brister i kreditinstitutets uppgiftsskyldighet när det gäller naturvårdskonton riskerar att få betydande beskattningskonsekvenser. Eftersom skattepliktiga uttag från kontot kan göras vid ett eller flera tillfällen, i stort sett när som helst inom en tioårsperiod, 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 samt uppgift som visar kontobehållning. Om systemet med kontrolluppgifter och uppgifter som ska lämnas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. fallerar, riskerar betydande belopp att helt undgå beskattning på grund av de tidsgränser som finns för omprövning och efterbeskattning.

Ett system med uppskjuten beskattning av inkomster som sätts in på naturvårdskonto har tydliga likheter med systemet för uppskjuten beskattning av pensionsmedel. En grundläggande förutsättning för att avdrag för pensionskostnaden ska medges är att utfallande pensionsbelopp kan beskattas. Det kan därför vara intressant att titta närmare på vilka åtgärder som vidtogs för att säkerställa den framtida beskattningen när den svenska avdragsrätten utvidgades till att gälla för pensionsförsäkringar meddelade av försäkringsgivare inom hela EES-området. I det fallet infördes ett villkor om att försäkringsgivaren skulle lämna kontrolluppgifter för att försäkringen skulle godtas som en pensionsförsäkring. Villkoret om kontrolluppgift kompletterades med en sanktionsmöjlighet. Sanktionsmöjligheten som infördes innebär att pensionsmedlen kan skattas av om kontrolluppgiften uteblir. Denna metod bedömdes som en nödvändig och välmotiverad lösning för att upprätthålla sambandet mellan skattebefrielse för premierna och beskattning av utbetald pension och för att motverka att det skattemässigt förmånliga försäkringssparandet inte skulle utnyttjas för andra ändamål än pensionering. Avsaknaden av kontrolluppgift betyder inte nödvändigtvis att det underliggande försäkringsavtalet förändrats eller att den skattskyldige förfogat över pensionsmedlen på ett sätt som strider mot pensioneringssyftet. Lagstiftaren lämnade därför ett visst utrymme för försäkringstagaren eller den försäkrade att läka felet genom att själv lämna uppgifterna och därmed undgå avskattning (jfr prop. 2007/08:55 s. 65-67). Regler om försäkringsgivarens uppgiftsskyldighet och konsekvenser om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs finns i 58 kap. 16 a, 19 a och 19 b §§ IL.

En möjlighet att återföra medel till beskattning om ett kreditinstitut underlåter att lämna uppgifter skulle därför inte bara vara ett effektivt utan ett nödvändigt verktyg för att upprätthålla sambandet mellan avdrag och beskattning. Metoden med s.k. avskattning som rättslig konsekvens på ett olovligt förfarande är inte ny inom beskattningsområdet. Avskattning har sedan länge tillämpats när villkoren för en pensionsförsäkring inte längre uppfylls – oavsett var försäkringsgivaren är etablerad (58 kap. 19 § IL).

Även om utländska kreditinstitut lämnat åtagande om att följa de skyldigheter som följer av skatteförfarandelagen och lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. så blir en sanktionsmöjlighet för att säkerställa att kontrolluppgifter och andra uppgifter lämnas särskilt angelägen när kontoförande institut finns i utlandet. Detta eftersom det är svårt att i praktiken förmå dessa kreditinstitut att fullgöra sina åtaganden. En sanktionsmöjlighet som bara är tillämplig när kontot tillhandahålls från fast driftställe i en annan stat inom EES än Sverige kan anses strida mot rätten att fritt tillhandahålla tjänster (artikel 56 EUF-fördraget). Det är möjligt att denna särbehandling av utländska kreditinstitut skulle gå att rättfärdiga. Ett alternativ är annars att låta sanktionsmöjligheten gälla även när svenska kreditinstitut inte uppfyller sina skyldigheter. Enligt Skatteverket

framstår en sådan ordning som rimlig. Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att medlen på ett naturvårdskonto ska kunna återföras till beskattning om det kontoförande institutet inte uppfyller sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter om naturvårdskonto enligt skatteförfarandelagen eller uppgifter enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Om kontot tillhandahålls från fast driftställe i Sverige eller i ett annat land inom EES ska således inte vara avgörande. Den föreslagna avskattningsregeln ska vara tillämplig om kontrolluppgift inte lämnas på det sätt som föreslås i avsnitt 5.2.14 vid uttag och utbetalning av kontomedel samt vid överföring, överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel. Vidare ska avskattningsregeln vara tillämplig om uppgift inte lämnats på det sätt som föreslås i avsnitt 5.2.13 om kontohavare, kontoslag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt.

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 eller uppgift inträffade. Därmed föreslår Skatteverket att om kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen eller uppgifter enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte har lämnats, ska medlen på naturvårdskontot 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 en handling som hen själv inte kan råda över, är det rimligt att underlåtelse att lämna kontrolluppgift eller uppgift 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 på denna grund bör därför föregås av att kontohavaren ges tillfälle att själv komma in med den uteblivna uppgiften för att på så sätt undgå att kontobehållningen återförs till beskattning (jfr 58 kap. 19 b § II). För att underlåtelser av detta slag inte ska sättas i system bör möjligheten att undgå beskattning bara kunna användas om kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har brustit i sin uppgiftsskyldighet. Skatteverket föreslår därför att en sådan bestämmelse införs.

Författningsförslag

Förslaget föranleder att två nya paragrafer, 21 kap. 54 och 55 §§, införs i inkomstskattelagen.

5.2.16 Valutakursförändringar

Förslag: Valutakursförändringar på fordringar på naturvårdskonto ska beaktas först vid beskattning.

Medel på naturvårdskonto 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 enligt skatteförfarandelagen eller uppgifter enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt.

Skälen för förslagen

Medel på ett naturvårdskonto ska beskattas 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. Är valutakursen högre vid utbetalningstillfället än när medlen sattes in på kontot kommer valutakursvinsten att läggas till grund för beskattning. Om kursen däremot är lägre vid utbetalningstillfället minskar värdet på tillgångarna på grund av valutakursförändringen. En del av det medgivna avdraget kommer då inte att återföras till beskattning.

Att realiserade vinster och förluster till följd av ändrade valutakurser påverkar det beskattningsbara resultatet är helt i sin ordning. Däremot är det angeläget att valutakursförändringar inte får genomslag vid beskattningen flera gånger. Det kan därför finnas skäl att titta närmare på den skattemässiga behandlingen av valutakursförändringar under den tid som naturvårdskontomedlen finns på kontot.

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. Den goda redovisningsseden stämmer i detta fall överens med innehållet i 14 kap. 8 § IL.

Insatta medel på ett naturvårdskonto i utlandet skulle utgöra en sådan fordran i utländsk valuta som omfattas av 14 kap. 8 § IL. Om bestämmelsen i denna paragraf tillämpas på naturvårdskonton leder det till att valutakursförändringar under innehavstiden får genomslag vid beskattningen vid två tillfällen. Det beror på att medel på dessa konton – till skillnad från medel på ett vanligt bankkonto – beskattas när de tas ut från kontot.

Ett förslag om att tillåta att naturvårdskontomedel sätts in hos kreditinstitut i utlandet måste således kompletteras med en regel som motverkar att en eventuell valutakurseffekt beaktas flera gånger. Det skulle kunna åstadkommas genom att den inkomst som läggs till grund för beskattning korrigeras med hänsyn till de valutakursvinster och valutakursförluster som uppkommit på grund av den aktuella fordringen och som fått genomslag vid den årliga beskattningen under hela innehavstiden. En sådan beräkning kan dock bli mycket komplicerad och tidsödande för den enskilde näringsidkaren. Särskilt med tanke på att behållningen på ett naturvårdskonto kan stå kvar på kontot så länge som tio år. Därtill kommer att inkomsten består av såväl insatt kapital som ränta och att uttag kan göras vid flera tillfällen under kontots löptid. Skatteverkets kontroll av en sådan beräkning skulle likaså kräva en mycket stor utredningsinsats och en resursåtgång som knappast kan motiveras. Mot denna bakgrund föreslås i stället att valutakursförändringar på naturvårdskonto beaktas först den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut.

Frågan är vilken lagteknisk lösning som bör väljas. Ett förslag om att bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL inte ska tillämpas på medel insatta på naturvårdskonto hos utländska kreditinstitut är inte tillräckligt. Ett sådant förslag riskerar att inte få någon skattemässig effekt över huvud taget eftersom valutakursförändringar under beskattningsåret ändå skulle få genomslag vid den årliga beskattningen med stöd av 14 kap. 2 § IL. Slutsatsen blir att det behövs en bestämmelse som uttryckligen anger att vinster och förluster på grund av valutakursförändringar ska beaktas först vid beskattningen enligt 21 kap. IL. En ny särskild skatteregel som avviker från den grundläggande redovisningen kan alltid kritiseras för att i viss mån öka komplexiteten i skattesystemet. I detta fall är avvikelserna nödvändig för att upprätthålla den för skattesystemet grundläggande tanken om att ett skattesubjekt inte ska beskattas två gånger för samma vinst eller få avdrag två gånger för samma förlust. Den föreslagna lösningen är tydlig, förhållandevis enkel och innebär att önskad effekt uppnås.

Kontomedel i utländsk valuta som återförs till beskattning i Sverige måste räknas om till svensk valuta. Denna omräkning ska göras oavsett om den utländska valutans behålls eller om den skattskyldige faktiskt växlar in den utländska valutans 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 5.2.15 ska beskattas för att kontrolluppgift eller uppgift enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte lämnats, ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår då medlen ska tas upp som intäkt.

Författningsförslag

Förslaget föranleder ändringar i 14 kap. 8 § IL samt att en ny paragraf, 21 kap. 56 §, införs i inkomstskattelagen.

5.2.17 Avräkning av utländsk skatt

Förslag: Naturvårdskontohavare har enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. genom avräkning rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som innehållits och betalats av kreditinstitutet. Avräkning medges dock inte med ett högre belopp än skatten som ska betalas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. för räntan på naturvårdskontot. Naturvårdskontohavare ska för avräkning ansöka om återbetalning. Ansökan om återbetalning ska göras på samma sätt som ansökan om återbetalning av inbetald skatt.

Rätt till avräkning enligt lagen om avräkning av utländsk skatt gäller inte den utländska skatt som får avräknas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Skälen för förslagen

Av 2 kap. 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt framgår att en obegränsat skattskyldig som har haft en intäkt och en begränsat skattskyldig som har haft en intäkt hänförlig till ett fast driftställe i Sverige, genom avräkning av utländsk skatt på intäkten har rätt till nedsättning av statlig och kommunal

inkomstskatt. Detta förutsätter att intäkten tagits upp enligt inkomstskattelagen, den skattskyldige har beskattats för intäkten i en utländsk stat, och intäkten anses härröra från den utländska staten enligt dess skattelagstiftning. Lagen om avräkning av utländsk skatt kan således inte tillämpas på ränteinkomster som härrör från utlandet om intäkten inte tagits upp enligt inkomstskattelagen. När ränteintäkten beskattas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. saknas alltså avräkningsmöjlighet enligt lagen om avräkning av utländsk skatt. Det är först när räntan tas ut från kontot som intäkten tas upp enligt inkomstskattelagen och som det blir möjligt att avräkna den utländska skatten enligt lagen om avräkning av utländsk skatt.

I avsnitt 5.2.2 föreslås att ett naturvårdskonto införs och i avsnitt 5.2.6 föreslås att naturvårdskonto kan tillhandahållas från ett fast driftställe inom EES av kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES. I avsnitt 5.2.13 föreslås att skatt ska betalas på ränta på naturvårdskonto enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatt på ränta som tas ut enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. är en definitiv källskatt, vilket innebär att den skattepliktiga inkomsten inte behöver deklarerats och fastställas och att skatten tas ut direkt av den som betalar ut inkomsten. Med hänsyn till nämnda förslag kan det finnas rätt även för en annan stat än Sverige att beskatta ränteintäkten på ett naturvårdskonto. En skattskyldig person i Sverige kan vara föremål för beskattning i annat land än Sverige. Det finns därför skäl att införa en bestämmelse som gör det möjligt att avräkna den utländska skatten på ränteintäkten mot den definitiva källskatt som tas ut enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Därför föreslås att en naturvårdskontohavare genom avräkning har rätt till nedsättning av skatten på räntan på naturvårdskontomedel med belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som innehållits och betalats av kreditinstitutet. Skatteverket anser att bestämmelsen bör utformas så att det inte är möjligt att medge avräkning med ett högre belopp än den skatt som tas ut på räntan på naturvårdskontot enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatteverket föreslår därför att avräkning inte ska medges med ett högre belopp än skatten på räntan på naturvårdskontot.

Eftersom avräkning av utländsk skatt inte hanteras inom deklarationsförfarandet eller genom att det utfärdas något beslut om skatt av Skatteverket, behöver ett ansökningsförfarande införas för avräkningen. Skatteverket föreslår därför att naturvårdskontohavare för att få avräkning av utländsk skatt ska ansöka om återbetalning. I 11 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel finns bestämmelser om ett ansökningsförfarande avseende återbetalning av skatt som innehållits och betalats in med för högt belopp. Ansökan om återbetalning ska enligt denna bestämmelse göras skriftligen hos Skatteverket före utgången av femte året efter det år då skatt inbetalades enligt 8 §. Skatteverket föreslår att ansökan om återbetalning till följd av avräkning av utländsk skatt enligt 8 a § ska göras på samma sätt som ansökan enligt 11 § andra stycket.

För att förhindra att avräkning av utländsk skatt på ränteinkomsten medges också när räntan betalas ut från kontot och beskattas enligt inkomstskattelagen föreslås en ny bestämmelse i lagen om avräkning av utländsk skatt. Denna bestämmelse ska ange att den utländska skatt som får avräknas enligt 8 a § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte ska avräknas enligt lagen om avräkning av utländsk skatt.

Författningsförslag

Förslaget föranleder att en ny paragraf, 8 a §, införs i lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och att en ny paragraf, 2 kap. 1 b §, införs i lagen om avräkning av utländsk skatt.

5.3 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: De föreslagna bestämmelserna i inkomstskattelagen ska träda i kraft den 1 januari 2025 och tillämpas första gången på avtal om allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 december 2024.

Föreslagna bestämmelser i skatteförfarandelagen ska träda i kraft den 1 januari 2025 och ska tillämpas i den nya lydelsen första gången på kontrolluppgifter som avser kalenderåret 2025.

De föreslagna bestämmelserna i lagen om avräkning av utländsk skatt ska träda i kraft den 1 januari 2025.

Föreslagna bestämmelser i lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska träda i kraft den 1 januari 2025.

Skälen för förslagen: Ändringarna bör träda i kraft vid ett årsskifte. Det är angeläget att ändringarna träder i kraft så snart som möjligt. Lagändringarna föreslås därför träda i kraft den 1 januari 2025. Ändringarna i inkomstskattelagen (1999:1229) bör tillämpas första gången på avtal om allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 december 2024. Ändringarna avseende kontrolluppgifter i skatteförfarandelagen (2011:1244) bör tillämpas i den nya lydelsen första gången på kontrolluppgifter som avser kalenderåret 2025.

6 Konsekvensanalys

Skatteverket har vid upprättande av konsekvensanalysen beaktat de krav som ställs på kommittéer och särskilda utredningar enligt 14–15 a §§ kommittéförordningen (1998:1474) och förordningen (2007:1244) om konsekvensutredning vid regelgivning.

6.1 Sammanfattning

Intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål (avsnitt 5.1)

När ett avtal om allframtidsupplåtelse sluts enligt nuvarande regler, ersätts markägaren med en s.k. intrångsersättning som i praktiken motsvarar 125 procent av marknadsvärdet. Under vissa omständigheter kan markägaren få fastigheten inlöst av staten i stället för att få intrångsersättning och erhåller då löseskilling. Genom avsättning till ersättningsfond kan markägaren skjuta upp beskattningen av intrångsersättningen eller löseskillingen. Om ersättningsmark förvärvas för hela eller delar av ersättningsfonden beskattas eventuell vinst när ersättningsmarken säljs. Införskaffas ingen ersättningsmark inom 6 år ska avsättningen återföras till beskattning och ett särskilt tillägg på 30 procent tas upp.

Förslaget består i huvudsak av att förlänga tiden för förvärv av ersättningsmark när det gäller intrångsersättning och löseskilling till tio år samt halvera det särskilda tillägget till 15 procent.

Ersättning för naturvårdsavtal (avsnitt 5.2)

Förslaget innebär att en enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre får möjlighet att periodisera upp till 90 procent av ersättningen och ta upp den till beskattning i upp till 10 år. Modellen baseras i stort på det s.k. skogskontot och innebär att den enskilde näringsidkaren får göra avdrag för det belopp av ersättningen som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto).

Vidare föreslås att kontrolluppgift ska lämnas om insättning, uttag och utbetalning samt överföring, pantsättning eller övertagande av medel avseende naturvårdskonto.

Förslaget med naturvårdskonto innebär även att skatt på 15 procent på ränta på medel på naturvårdskonto ska betalas enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Även vissa uppgifter ska lämnas av kreditinstituten enligt samma lag.

6.2 Syfte och alternativa lösningar

Syftet med förslagen är att göra skattereglerna mer gynnsamma för att öka incitamenten till formell naturvårdsavsättning. De alternativa lösningar som diskuteras i avsnitt 5.1 och 5.2 bedöms sammantaget inte kunna uppnå målen utan att andra problem uppstår.

6.3 Offentligfinansiella effekter

Den totala offentligfinansiella (negativa) effekten uppgår till 12,9 miljoner kronor. Då de offentligfinansiella effekterna begränsas till olika skattebaser inom

ovannämnda förslag (*Intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål och ersättning för naturvårdsavtal*) analyseras de var för sig.

Intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål (dels förlängd tid, dels sänkt särskilt tillägg)

Under antagandet av fasta priser och volymer kan en effekt uppstå då det särskilda tillägget sänks från 30 till 15 procent. Effekten är svårbedömd då det nya tillägget på 15 procent enbart inträffar efter 10 år och den längsta perioden som avdrag i dag medges för är 6 år. Det finns därmed inga uttagna tillägg för avsättningar som innehavts under 10 år. Under antagande att de som satt av intrångsersättning eller löseskilling till en ersättningsfond och inte köpt ersättningsmark efter 6 år även skulle vänta ytterligare 4 år med sitt köp, skulle den offentligfinansiella effekten kunna beräknas genom att anta halverade intäkter från det särskilda tillägget. Uppgifter om intäkter via det särskilda tillägget saknas dock, men de kan antas utgöra en liten andel av de totala intrångsersättningarna. Ett räkneexempel kan ge en viss indikation av storleksordningen. Under 2021 betalades ca 1,4 miljarder kronor i intrångsersättning från Skogsstyrelsen och Naturvårdsverket. Om vi antar att 70 procent av det som betalades ut i intrångsersättning satts av till ersättningsfond (avsättningsbeloppet påverkats av omkostnadsbelopp) och drygt 7 procent av beloppet inte nyttjas för att införskaffa ersättningsmark inom nuvarande tidsfrist på 6 år, blir intäkterna för staten ca 20,6 miljoner kronor $= (0,3 * 0,07 * 0,7 * 1,4 \text{ miljarder})$ före förslaget från det särskilda tillägget. Enligt förslaget skulle intäkterna däremot bli 10,3 miljoner kronor, dvs. en skillnad på ca 10,3 miljoner kronor, dock 4 år senare. Beaktat att det finns en 4-årig tidsförskjutning mellan inbetalningstillfällena och att förslaget därmed skulle öka statens lånebehov innebär det att den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvarar skillnaden mellan nuvärdet för de två alternativen.¹ Vi följer Beräkningskonventionerna och använder oss av den tioåriga statslåneräntan för att diskontera reformer som är av permanent karaktär. För år 2023 är den 2,37 procent. Den (negativa) offentligfinansiella effekten av ökat lånebehov blir ca 900 000 kronor och den totala offentligfinansiella effekten blir sammanlagt 11,2 miljoner kronor.

Utöver det särskilda tillägget uppstår en offentligfinansiell effekt för de intrångsersättningar som inte använts för att köpa ersättningsmark och som därmed tagits upp till beskattning. Förslaget gör det möjligt att ta upp intrångsersättningen till beskattning vid ett senare tillfälle. En sådan betalningsförskjutning skulle påverka statens lånebehov och leda till en negativ offentligfinansiell effekt. Som nämnts ovan saknas uppgifter om det särskilda tillägget vilket skulle ge en indikation om tidpunkten när intrångsersättningen tagits upp till beskattning. Vi kan dock använda oss av ovannämnda antaganden och räkneexempel för att illustrera. Om 70 procent av det som betalades ut i intrångsersättning satts av till ersättningsfond och drygt 7 procent av beloppet inte nyttjas för att införskaffa ersättningsmark ska det tas upp till beskattning. En enskild näringsidkare ska återföra avdraget i inkomstslaget kapital och en juridisk person ska återföra det i inkomstslaget näringsverksamhet. Eftersom ca 65 procent av beloppen från intrångsersättningar gått till enskilda näringsidkare utgår vi från kapitalinkomstskatten på 30 procent för beräkningen. Det leder till intäkter för staten på 13,4 miljoner kronor $= (0,30 * 0,7 * 0,07 * 1,4 \text{ miljarder} * 0,65)$. Förslaget

¹ Metoden bakom beräkningen av de offentligfinansiella effekterna vid uppbördsförändringar redogörs för mer utförligt under *Ersättning för naturvårdsavtal (möjlighet till periodisering i 10 år)*.

påverkar inte beskattningen som blir identisk i nominella termer dock med en tidsförskjutning på 4 år. Finansieringsbehovet, konsekvens av förändrad tidpunkt för uppbörd, motsvarar skillnaden mellan nuvärdet för de två alternativen, vilket uppgår till ca 1,2 miljoner kronor. För de resterande 35 procent som tas upp som näringsinkomst för juridisk person och beskattas med 20,6 procent blir kostnaden för staten givet uppbördsförskjutningen ca 450 000 kronor.

Enligt beräkningskonventionerna ska de offentligfinansiella effekterna utgå ifrån fasta priser och volymer. Men då förslaget uttalade syfte är att öka incitamenten hos markägarna att acceptera en allframtidsupplåtelse är det rimligt att diskutera vilka eventuella *dynamiska effekter* förslaget kan leda till. Olika markägarorganisationer (se avsnitt 5.1.2) påpekar behovet av mer gynnsamma villkor, men det råder inte enighet huruvida förslaget kan komma att medföra signifikanta ändringar hos markägarna. Det saknas även empiriska estimat som skulle kunna tillåta en uppskattning av hur elastiskt utbudet av sådan mark är inför de incitament förslaget lägger fram. Det bör även tilläggas att även om benägenheten att sluta avtal hos markägarna skulle öka, medför förslaget inte ett löfte från statens sida att sluta fler avtal, vilket kommer att begränsas av den budget som allokeras för detta ändamål. Det går därmed inte att bedöma en offentligfinansiell effekt, även om beteendeförändringar skulle uppstå. Skatteverket bedömer sammantaget att förslaget kan komma att utöka arealen av värdefull skog och mark för naturvårdande ändamål.

Ersättning för naturvårdsavtal (möjlighet till periodisering i 10 år)

Förslaget möjliggör periodisering av upp till 90 procent av ersättningen från ett naturvårdsavtal (ersättningen framöver) i upp till 10 år. Effekterna av förslaget kommer att vara beroende av fastighetsägarnas möjlighet att minska sin beskattning genom att periodisera ersättningen. Marginalskatten och därmed skatteuttaget varierar främst med inkomsten givet den progressiva inkomstbeskattningen, men personens ålder och även huruvida fastighetsägaren bedriver aktiv eller passiv näringsverksamhet påverkar marginalskatten då inkomster från passiv näringsverksamhet inte får ligga till grund för jobbskatteavdrag eller grundavdrag.² Den offentligfinansiella effekten kommer därmed vara beroende av vilken typ av inkomst personen har men även inkomstnivån och åldern. Vi kan för enkelhetens skull sammanfatta typen av skattebetalare i följande fyrfältare. Vi antar i beskrivningen att dessa skattebetalare är 65 år eller yngre vid årets slut men kommer beakta åldern vid beräkningarna. Av praktiska skäl förkortas "*fastighetsägare som bedriver passiv/aktiv näringsverksamhet*" som "*passiv/aktiv ägare*".

a) Passiv ägare med inkomster ovanför brytpunkten	b) Passiv ägare med inkomster under brytpunkten
c) Aktiv ägare med inkomster ovanför brytpunkten	d) Aktiv ägare med inkomster under brytpunkten

Den statliga inkomstskatten på 20 procent betalas för beskattningsbara inkomster ovanför skiktgränsen som för 2023 är 598 500 kronor. Då grundavdraget ska

² Om de enbart har passiva inkomster får de inget grundavdrag. Det beror på att grundavdraget inte får vara högre än det sammanlagda överskottet av tjänst och aktiv näringsverksamhet minskat med allmänna avdrag. Från det är en person fyller 66 får de ett förhöjt jobbskatteavdrag. Den som fyller 67 år under året eller är äldre, har även ett förhöjt grundavdrag. Deras marginalskatter blir därmed lägre för vissa inkomster men högre för andra.

påföras detta belopp blir den s.k. brytpunkten för när man i praktiken ska betala statlig inkomstskatt på sin arbetsinkomst något högre. För de med enbart passiv inkomst som inte erhåller något grundavdrag är skiktgränsen densamma som brytpunkten. Vi har antagit en genomsnittlig kommunalskatt inklusive begravningsavgift på 32 procent. Vi antar även att i de fall ersättningen periodiseras, så fördelas beloppen som tas upp till beskattning jämnt över åren.

- a) *Passiv ägare med inkomster ovanför brytpunkten.* Marginalskatten på personens inkomster är 52 procent. Om ersättningen periodiseras, kommer vid betalningstillfället enbart 10 procent tas upp till beskattning och resten periodiseras över 10 år enligt förslaget. Till exempel, om den beskattningsbara inkomsten³ hänförlig till ersättningen är 1 000 000⁴ kronor så betalades 520 000 kronor i skatt före förslaget och 52 000 kronor efter förslaget för det inkomstår avtalet undertecknades⁵ och 46 800 kronor ($=0,52 \cdot 900\,000/10$) per år de nästkommande tio åren. Då betalningsförskjutningarna påverkar statens lånebehov innebär det att den offentligfinansiella bruttoeffekten motsvarar skillnaden mellan nuvärdet mellan de två alternativen. Då tidpunkten för undertecknandet av avtalet och tidpunkten då skatten ska betalas in kan skilja sig åt med ca ett år kan nuvärdet för skatteuppbörden under nuvarande regler beräknas med följande formel:

$$\frac{Y_0}{(1+r_0)} \quad (1)$$

Där Y_0 är inbetalningen (520 000 kronor i vårt exempel) vid första betalningstillfället och r_0 är den statliga årliga diskonteringsräntan. Eftersom uppbördsförändringar innebär en tidsförskjutning av en inbetalning som är bestämd i nominella termer ska den nominella diskonteringsräntan användas. Vi följer även Beräkningskonventionerna och använder oss av den tioåriga statslåneräntan för reformer som är av permanent karaktär. För år 2023 är den 2,37 procent. Det följer att nuvärdet av en framtida inbetalning på 520 000 kronor är 507 961 kronor.

Förslaget, å andra sidan, skulle medföra en inbetalning på 10 procent av ersättningen vars nuvärde beräknas enligt

$$\frac{Y_0^F}{(1+r_0)} \quad (2)$$

³ Notera att den beskattningsbara inkomsten i praktiken inte överensstämmer med inträngsersättningen. Inträngsersättning redovisas som inkomst av passiv/aktiv näringsverksamhet i rad 2 i NE bilagan. Sedan kvittas det mot eventuella kostnader och justeras med bl.a. årets beräknade avdrag för egenavgifter och särskild löneskatt. Överskottet (typiskt sett 80 procent av överskott före avdrag) redovisas i rad 47 som sedan förs över till INK1.

⁴ Medelersättning är ca 220 000 kronor men vi använder 1 miljon i räkneexemplet för att tydligare illustrera effekten på marginalskatten.

⁵ Ersättningen ska även fortsättningsvis tas upp till beskattning vid tidpunkten för undertecknandet av naturvårdsavtalet, dvs. när fastighetsägarens prestation är utförd. Det finns därmed en teoretisk möjlighet att fastighetsägaren beskattas innan ersättningen mottagits.

Där Y_0^F motsvarar den första inbetalningen enligt förslaget (52 000 kronor i exemplet). Och sedan tio framtida inbetalningar vars nuvärde kan beräknas enligt

$$\sum_{k=2}^{11} \frac{Y_k}{\prod_{k=2}^{11} (1+r_k)} = \sum_{k=2}^{11} \frac{Y_k}{(1+r_0)^k} \quad (3)$$

Där Y_k är skatten på de årliga beloppen som tas upp till beskattning varje år (46 800 kronor i vårt exempel) och r_k är den statliga årliga diskonteringsräntan vid tidpunkt k . Under antagandet av fasta priser och volymer använder vi den 10-åriga statsobligationsräntan vid införandet för hela serien. Det leder till att nämnaren i uttrycket kan förenklas. Nuvärdet av uppbördsförändringen i enlighet med förslaget kan då beräknas som

$$\frac{Y_0^F}{(1+r_0)} + \sum_{k=2}^{11} \frac{Y_k}{(1+r_0)^k} \quad (4),$$

vilket blir 453 611 kronor.

Den offentligfinansiella bruttoeffekten blir då differensen mellan de två nuvärdena:

$$\left[\frac{Y_0^F}{(1+r_0)} + \sum_{k=2}^{11} \frac{Y_k}{(1+r_0)^k} \right] - \frac{Y_0}{(1+r_0)} \quad (5)$$

Förslaget, enligt detta räkneexempel, skulle därmed medföra en negativ offentligfinansiell effekt på 54 350 kronor givet de högre upplåningskostnaderna för staten. Hela effekten är en ränteeffekt då det nominella beloppet som betalas in är oförändrat.

Förslaget medför inga indirekta effekter och därmed är brutto- och nettoeffekten densamma. Då nettoeffekten vid en specifik tidpunkt inte avviker från nettoeffekten när den är konstant är den varaktiga effekten lika med nettoeffekten.

Även den särskilda löneskatten den enskilda näringsidkaren ska betala kommer periodiseras i samband med att ersättningen tas upp till beskattning, vilket leder till en offentligfinansiell effekt. I detta fall skulle det vara 242 600 kronor ($=0,2426 \cdot 1\,000\,000$) som i stället periodiseras och nuvärdesberäknas enligt ekvation (5). Den offentligfinansiella effekten uppgår till 25 356 kronor och utgörs av de högre upplåningskostnaderna för staten.

- b) *Passiv ägare med inkomster under brytpunkten.* Marginalskatten på personens inkomster är 32 procent utan ersättning. Om ersättningen är ett tillräckligt högt belopp kan det vara fördelaktigt att periodisera för att inte hamna ovanför skiktgränsen. Marginalskatten kan efter periodiseringen förbli 32 procent men kan bli högre om de återförda avsättningarna får inkomsterna att överstiga skiktgränsen (se Diagram 1). För att illustrera kan

vi anta att ersättningen skulle få marginalskatten att stiga till 40 procent före förslaget men falla till 32 procent efter förslaget, givet periodiseringsmöjligheten. Om den beskattningsbara inkomsten hänförlig till ersättningen var 1 000 000 kronor, betalades 400 000 kronor i skatt före förslaget och 32 000 kronor efter förslaget vid nästkommande inkomstdeklaration och 28 800 kronor ($=0,32*900\,000/10$) per år de kommande tio åren. Förutom att betalningsförskjutningarna påverkar statens lånebehov såsom i exemplet ovan minskar även de nominella skatteinbetalningarna när marginalskatten minskar. Nettoeffekten beräknas dock på samma sätt, genom att nuvärdesberäkna de två alternativen.⁶

Nuvärdet av en inbetalning på 400 000 kronor är 390 739 kronor. Förslaget, å andra sidan, skulle medföra en inbetalning på 10 procent av den beskattningsbara inkomsten av ersättningen (32 000 kronor enligt exemplet) och sedan tio framtida inbetalningar på 28 800 kronor. Den offentligfinansiella bruttoeffekten blir då differensen mellan de två nuvärdena enligt ekvation (5) $= -111\,594$ kronor, varav 80 000 kronor utgör en "skatteeffekt", konsekvens av en lägre nominell beskattning på grund av lägre marginalskatt och 31 594 kronor utgör ränteeffekten. Förslaget medför inga indirekta effekter och den varaktiga effekten är lika med nettoeffekten.

Även den offentligfinansiella effekten av att den särskilda löneskatten nu skulle betalas periodvis när ersättningen tas upp till beskattning, beräknas på samma sätt som a).

- c) *Aktiv ägare med inkomster ovanför brytpunkten.* Marginalskatten på personens inkomster är 52 procent, dock trappas jobbskatteavdraget av vid inkomster över ca 711 000 kronor, vilket höjer marginalskatten till 55 procent. Om vi utgår från denna marginalskatt och ersättningen periodiseras, kommer vid betalningstillfället enbart 10 procent att tas upp till beskattning och resten periodiseras över 10 år enligt förslaget. Det innebär att om den beskattningsbara inkomsten hänförlig till ersättningen är 1 000 000 kronor, betalas 550 000 kronor i skatt före förslaget och 55 000 kronor efter förslaget vid betalningstillfället och 49 500 kronor ($=0,55*900\,000/10$) per år de nästkommande 10 åren. Den offentligfinansiella effekten räknas som tidigare enligt uttryck (5) och uppgår till 57 486 kronor och hela effekten utgörs av högre räntekostnader för statens upplåning.

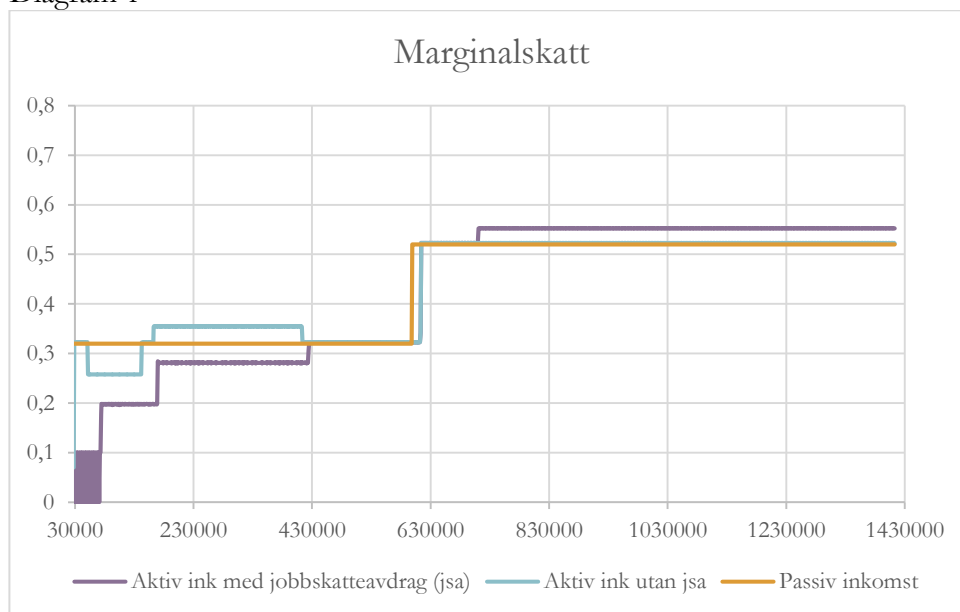
Även effekten av egenavgifterna den enskilda näringsidkaren betalar beräknas på samma sätt. I detta fall skulle det vara 289 700 kronor ($=0,2897*1\,000\,000$) som i stället periodiseras enligt förslaget.⁷ Den offentligfinansiella effekten på 30 279 kronor utgörs enbart av ränteeffekten.

⁶ Det skulle kunna hävdas att skatteintäkterna minskar årligen med skillnaden i marginalbeskattning, i exemplet mellan 40 och 32 procent, vilket skulle vara den långsiktiga nettoeffekten. Därmed kan det år ett finnas en differens mellan nettoeffekterna då det första året utgör ett större belopp. Men reformen ska relateras till en skatteinbetalning år ett, inte till årliga inbetalningar.

⁷ Även egenavgifterna varierar med åldern. Personer födda 37 eller tidigare betalar inga, personer födda mellan 38 och 56 betalar 10,21 procent, personer födda 1957 och senare betalar 28,97 procent

- d) *Aktiv ägare med inkomster under brytpunkten.* Marginalskatten kommer variera med inkomst eftersom både grundavdrag och jobbskatteavdraget minskar marginalskatten när arbetsinkomsterna ökar (se Diagram 1). Effekten av en eventuell periodisering på marginalskatten kommer därmed vara variabel. Om vi jämför med en passiv ägare under brytpunkten (se fall b) med samma inkomster kan den genomsnittliga marginalskatten bli lägre om de tjänade under 424 000 kronor per år och ersättningen efter periodisering inte får inkomsterna att överstiga 711 000 kronor per år. Men marginalskatten kan även bli högre vid omvänt fall. Det betyder att den offentligfinansiella effekten kommer dels vara kopplad till ersättningen, men även till inkomstnivå.
Egenavgifterna blir de samma som för c).

Diagram 1



För att beräkna den totala offentligfinansiella effekten måste effekten för samtliga skattebetalare som utgör skattebasen beräknas och adderas.

Statistik

Vi använder oss av de naturvårdsavtal som tecknats mellan fastighetsägare som är enskilda näringsidkare och antingen Skogsstyrelsen eller Naturvårdsverket. Kommuner kan också teckna sådana avtal men vi saknar data om dessa. De utgör dock en mycket liten andel av totalen så vi bedömer att de enbart skulle komma att påverka beräkningarna marginellt.

Nedan i tabell 1 visas antal mottagare av ersättning, summan av ersättningen och beloppen per capita för de naturvårdsavtal som tecknats mellan fastighetsägare och Naturvårdsverket. För dessa avtal saknas möjlighet att koppla ihop ersättningen med individens övriga inkomster.

Tabell 1. Mottagare av ersättning för naturvårdsavtal, Naturvårdsverket.

Avser enskilda näringsidkare. Tusental kronor.

Inkomstår	Antal	Ersättning totalt	Ersättning per capita
2017	12	1 128	94
2018	10	4 784	478
2019	10	403	40
2020	6	850	142
2021	16	3 559	222

Källa: Naturvårdsverket och egna beräkningar

Tabeller 2 och 3 avser antal fastighetsägare som tecknat naturvårdsavtal med Skogsstyrelsen.⁸ Tabell 2 visar antal enskilda näringsidkare mottagare av ersättning per år, summan av ersättningen, inkomst av näringsverksamhet och den beskattningsbara förvärvsinkomsten. I tabell 3 redovisas beloppen per capita och de förutsättningar som finns för expansionsfonder och positiv räntefördelning.

Tabell 2. Mottagare av ersättning för naturvårdsavtal, Skogsstyrelsen.

Belopp avser summan för samtliga mottagare. Tusentals kronor.

Inkomstår	Antal	Ersättning	Inkomst näringsverksamhet	Förvärvsinkomst
2017	18	6 651	466	6 323
2018	20	4 675	1 611	7 692
2019	43	5 739	1 407	15 258
2020	65	8 941	2 798	30 641
2021	43	6 920	999	19 526

Källa: Skogsstyrelsen och egna beräkningar

Tabell 3. Mottagare av ersättning för naturvårdsavtal, Skogsstyrelsen.

Inkomster och andra ekonomiska förutsättningar. Genomsnitt per mottagare. Tusental kronor.

Inkomst år	Ersättning	Inkomst näringsverksamhet	Förvärvsinkomst	Max möjlig Räntefördelning	Utrymme Expansionsfond ¹
2017	341	23	351	2 020	5 604
2018	233	72	383	545	1 423
2019	139	34	366	685	1 061
2020	144	40	473	587	2 052
2021	161	23	454	878	749

Källa: Skogsstyrelsen och egna beräkningar.

Not 1: Utrymmet kan vara lägre då expansionsfond vid årets början ej beaktats.

Det framgår tydligt i tabell 2 och 3 att summan av inkomsten av näringsverksamhet är betydligt lägre än summan av ersättningarna (ca 19 procent i genomsnitt, ca 14 procent för 2021), trots att andra inkomster än ersättningen förekommer. Anledningen till det är att det finns kostnader i verksamheten att dra av, men även möjlighet att periodisera inkomsten genom expansionsfond och periodiseringsfond (dock enbart 30 procent av inkomsten) samt möjligheten att ta ut inkomst som kapitalinkomst genom positiv räntefördelning. Utrymmet för räntefördelningen är i genomsnitt 878 000 kronor för 2021 och därmed betydligt

⁸ Varje naturvårdsavtal tecknas i genomsnitt med 1,6 personer som äger marken.

högre än ersättningen i genomsnitt. Utrymmet för expansionsfonder är i genomsnitt ca 2,1 miljoner kronor per näringsidkare för hela perioden och 749 000 kronor för 2021 och möjliggör därmed för ett stort utrymme för expansionsfonder. Det finns m.a.o. möjligheter för dessa skattebetalare att dra av kostnader, omvandla ersättningen till kapitalinkomster eller skjuta upp beskattningstillfället. Det går därmed inte att hävda att hela eller delar av ersättningen har tagits upp till beskattning. Även om det redovisats överskott är det inte möjligt att hänföra en viss skatteregel (kapitalskatt eller inkomstskatt) till ersättningen eftersom andra inkomster och omkostnader förekommer inom verksamheten. Att otvetydigt fastställa skatteregeln som tillämpats för att hantera ersättningar för naturvårdsavtal och därmed vad som ska utgöra skattebasen före regeländringen är svårbedömt. Vi gör dock vissa antaganden som beskrivs nedan för att beräkna de offentligfinansiella effekterna för skattebasen som utgörs av de naturvårdsavtal som tecknats mellan fastighetsägare och Skogsstyrelsen.

Offentligfinansiell effekt för skattebasen som utgörs av de naturvårdsavtal som tecknats mellan fastighetsägare och Skogsstyrelsen

För att göra en uppskattning av de offentligfinansiella effekterna måste vi först göra en uppskattning av de ersättningsbelopp som tagits upp till beskattning och som därmed skulle kunna nyttja förslaget. Eftersom ersättningen ska tas upp till beskattning vid tidpunkten för undertecknandet av naturvårdsavtalet, gör vi antagandet att betalning sker i samband med undertecknande av avtalet för att använda faktiska utbetalningar som utgångspunkt. Vi utgår från 2021 års data för de mottagare av ersättning som redovisat överskott före räntefördelning (motsvarande ruta R29 i NE bilagan). Vi antar även att om överskott före räntefördelning understiger värdet på ersättningen antas det vara hänförligt till ersättningen och om det överstiger antas hela ersättningen ingå i överskottet. Överskottet före räntefördelning kan sedan minska om expansionsfond, räntefördelning eller periodisering nyttjas. Om dessa regler nyttjats antas följande:

- i. Om expansionsfond nyttjats, antas att ersättningen tas upp till beskattning linjärt under tio år.⁹ Skatten på expansionsfonden minskar statens lånebehov. När ersättningen sen tas upp till beskattning återbetalas expansionsfondskatten proportionerligt och det kan i sin tur likställas med ökade lånebehov. Även om hela expansionsfondskatten återbetalas så uppstår en ränteeffekt till statens fördel som kan nuvärdesberäknas enligt ekvation (5) och där statslåneräntan utgör diskonteringsfaktorn. Om skattebetalaren nyttjar förslaget uteblir denna effekt och en negativ offentligfinansiell effekt uppstår. Övrig offentligfinansiell effekt för den del av ersättningen som tas upp till beskattning (ruta 47 i NE bilagan) beräknas enligt (5) i enlighet med typ av skattebetalare.

⁹ Expansionsfonden begränsas av olika regler men samtidigt är den inte öronmärkt för typ av inkomst eller tidsbegränsad. Förutom alternativkostnaden av expansionsfondskatten kan den anses vara någorlunda likvärdig den periodisering på 10 år som föreslås i promemorian.

- ii. Om positiv räntefördelning nyttjas, antas ingen effekt uppstå då skattebetalaren inte förväntas nyttja förslaget. Detta då det är mer fördelaktigt att beskatta inom inkomstslaget kapital, inkomstskatt och egenavgifter eller särskild löneskatt inberäknade.¹⁰
- iii. Om periodiseringsfonder nyttjas för upp till 30 procent av ersättningen, antas det att ingen offentligfinansiell effekt uppstår för den del av ersättningen som periodiseras.¹¹ Resterande del av ersättningen kan dock nyttja förslagets periodiseringsmöjligheter och den offentligfinansiella effekten beräknas i enlighet med typ av skattebetalare.

Enligt dessa antaganden beräknas ersättningsbeloppen som tagits upp till beskattning samt den del av ersättningen som avsatts i en expansionsfond till ca 1 118 000 kronor för samtliga skattebetalare eller ca 26 000 kronor per skattebetalare år 2021.

De offentligfinansiella effekterna beräknas sedan genom att utifrån vad varje enskild fastighetsägare har tagit upp till beskattning från ersättningen samt placerat i expansionsfonder, beräkna vad den offentligfinansiella effekten hade varit hade dessa belopp placerats i ett naturvårdskonto. Summan av dessa individuella effekter blir den totala offentligfinansiella effekten. De beräknas på individnivå genom att nuvärdesberäkna skatteeffekten av att tillämpa förslaget på den del av inkomsten som vi antar är hänförlig till ersättningen. Skatteeffekten kommer vara beroende av typ av skattebetalare (som definieras av ålder, inkomstnivå och typ av inkomst). Även en ränteeffekt beräknas för de egenavgifter eller särskild löneskatt som nu periodiseras. Även en räntekostnad för staten av utebliven expansionsfondskatt beräknas i de fall expansionsfond har nyttjats. I Tabell 4 redovisas dessa deffekter och de totala offentligfinansiella effekterna. Även beräkningar för 2019 och 2020 års skattebaser redovisas.

Tabell 4. Offentligfinansiella effekter.

Tusental kronor.

Inkomstår	Effekt av att periodisera inkomster	Effekt av att periodisera egenavgifter	Effekt av utebliven expansionsfondskatt	Total offentligfinansiell effekt
2019	-88	-21	0	-110
2020	-83	-17	-23	-122
2021	-69	-12	- 5	- 86

Med 2021 års priser och volymer som referens beräknas den (negativa) offentligfinansiella effekten till 86 000 kronor, vilket motsvarar kostnaden för staten av förslaget. Per fastighetsägare blir det 2 000 kronor.

¹⁰ Vissa inkomster för ägare som har inkomst av aktiv näringsverksamhet födda före 1937 kan möta ett totalt skattetryck (egenavgifter och inkomstskatt) lägre än 30 procent. Dessa individer förekommer dock inte i data.

¹¹ Alternativen är inte perfekta substitut eftersom periodiseringsfonden förvisso måste återföras till beskattning senast sjätte året efter det avsättningen gjordes, medan förslaget möjliggör för återföring till beskattning senast tionde året det avsättningen gjordes. Denna skillnad saknar dock betydelse för förslagets effekter i sin helhet.

Analysen för de dynamiska effekterna är analog till den som fördes för avsnittet ovan (*Intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål*). Det går inte att bedöma en offentligfinansiell effekt, även om beteendeförändringar skulle uppstå. Skatteverket bedömer sammantaget att förslaget kan komma att utöka arealen av värdefull skog och mark för naturvårdande ändamål.

Offentligfinansiell effekt för skattebasen som utgörs av de naturvårdsavtal som tecknats mellan fastighetsägare och Naturvårdsverket

För dessa avtal saknas information om deras övriga inkomster, vilket inte gör möjlig en beräkning såsom för de som tecknat avtal med Skogsstyrelsen. Om vi antar att ersättningsbeloppet som tagits upp till beskattning (inklusive substitution från expansionsfond) är densamma som för de som tecknat avtal med Skogsstyrelsen, blir det totalt 416 000 kronor (=16*26 000). Om vi med samma kriterium antar identisk offentligfinansiell effekt per fastighetsägare som för de som tecknat avtal med Skogsstyrelsen, skulle effekten uppgå till 32 000 kronor (=16*2000). Det går inte heller här att uppskatta effekten av eventuella dynamiska effekter.

Skatt på ränta på naturvårdskontomedel (avsnitt 5.2.13)

Förslaget innebär att skatt på ränta på naturvårdskontomedel ska betalas till staten. De offentligfinansiella effekterna uppstår då ränta på naturvårdskontot ska beskattas. Om vi antar att 90 procent av den sammanlagda ersättningen på ca 1 500 000¹² kronor som förts över som överskott av näringsverksamhet och som avsatts i en expansionsfond avsätts på ett naturvårdskonto och periodiseras linjärt under tio år, så sätts 1 350 000 kronor i kontot (0,9*1 500 000) det första året. Innehavet ökar med räntan minus 15 procent skatt på räntan enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Det minskar även linjärt med 135 000 kronor per år vilket är beloppet som tas upp till beskattning. Om räntan är 2 procent per år blir de totala ränteintäkterna under en 10-årsperiod ca 164 000 kronor och skatten ca 25 000 kronor, vilket skulle motsvara den offentligfinansiella effekten. Det går dock inte att fastställa att samtliga skattesubjekt är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Även möjliga kvittningsmöjligheter mot förluster inom vissa tillgångsslag kan förekomma. Exemplet på 25 000 kronor bör därmed ses som ett maximum. Givet effekten av ackumulerad ränta skulle det finnas medel kvar på naturvårdskontot efter 10 år när den avsatta ersättningen på 1 350 000 kronor på naturvårdskontot tagits upp till beskattning. Enligt detta räkneexempel skulle det uppgå till ca 140 000 kronor. Då naturvårdskontot ska avslutas efter 10 år bör resterande medel tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen. Effekten beror på övriga inkomster, ålder och grundavdrag. Om vi antar att individen i övrigt redovisar ca 300 000 som årets resultat och inkomsterna avser aktiv näringsverksamhet, egenavgifter på 28,97 procent och kommunal inkomstskatt på 32 procent leder det till en offentligfinansiell effekt på ca 60 000 kronor. Sammantaget blir den offentligfinansiella effekten av skatt på ränta på naturvårdskonto 85 000 kronor.

¹² Det motsvarar summan av ersättningsbeloppen som tagits upp till beskattning samt den del av ersättningen som avsatts i en expansionsfond för de avtal som tecknats mellan fastighetsägare och Skogsstyrelsen (1 118 000 kronor) respektive Naturvårdsverket (416 000 kronor).

6.4 Konsekvenser för enskilda och företag

6.4.1 Kostnader och konsekvenser för fastighetsägare

Intrångsersättning och löseskilling som ges för naturvårdande ändamål

Förslaget underlättar för fastighetsägaren att anpassa förvärv till både konjunktur och verksamhetens behov. Då alternativ mark är begränsat, är det rimligt att anta att en förlängd tidsfrist ökar sannolikheten att mark som efterfrågas av de fastighetsägare som tecknat avtal läggs ut till försäljning, vilket kan likställas ett ökat utbud av ersättningsmark. Sammantaget bedöms förslaget öka incitamenten för fastighetsägare att ingå avtal om allframtidsupplåtelse. Förslaget kan för de som inte köper ersättningsmark och betalar det särskilda tillägget minska kostnader då det särskilda tillägget halveras till 15 procent. Förslaget kan för dessa individer även komma att medföra ett skattemässigt värde när de tar upp intrångsersättningen till beskattning, då förslaget gör det möjligt att senarelägga betalning av skatten. Skatteverket saknar dock data över påförda särskilda tillägg. Förslaget minskar även arbetsbördan för individen då tidigare krav på ansökningar om förlängd tid efter tre år slopas. I övrigt påverkas inte företagens konkurrensförutsättningar, lönsamhet eller resultaträkningar.

Ersättning för naturvårdsavtal

Syftet med förslaget att enbart behöva ta upp 10 procent av ersättningen i samband med undertecknandet av avtalet, är att möjliggöra för enskilda näringsidkare att inte behöva möta högre marginalsatser i samband med undertecknandet. Vidare ger periodiseringen möjlighet för den enskilde att ta upp ersättningen då det anses mest gynnsamt skattemässigt. Det skattemässiga värdet av förslaget för mottagarna av ersättningen motsvarar den offentligfinansiella effekten, dvs. 118 000 kronor (=86 000+32 000). Fördelat på antal ersättningsmottagare är det en mindre summa i förhållande till övriga inkomster. Orsaken till det relativt låga skattemässiga värdet är att ersättningarna i snitt inte har varit höga, men främst att enskilda näringsidkare i dagsläget har andra möjligheter att minska den beskattningsbara inkomsten i samband med ersättningar. Samtidigt är spridningen av de skattemässiga effekterna stor och för vissa mottagare och ersättningsbelopp kan förslaget ha betydande effekter. Det bör även beaktas att för de som tagit upp ersättningen som kapitalinkomst genom positiv räntefördelning ger förslaget möjlighet att i stället spara detta utrymme. Såttillvida periodiseringen enbart är användbart för sådan inkomst som förslaget berör är utrymmet för positiv räntefördelning mer värdefull då den kan nyttjas för alla inkomster. Även expansionsfonder erbjuder en större flexibilitet då de inte är tidsbegränsade. Dessa effekter har inte kvantifierats¹⁵ men vi bedömer att förslaget kommer att vara värdefullt för de aktörer som minskat sitt överskott genom positiv räntefördelning eller expansionsfonder. Sammantaget ger förslaget ökade incitament för fastighetsägare att ingå avtal om naturvårdsavtal, men spridningen kan anses stor.

Skatt på ränta på naturvårdskontomedel (avsnitt 5.2.13)

Skatt på ränta på naturvårdskontomedel medför att medel på naturvårdskonto ökar med ca 140 000 kronor under antagande om ränta på 2 procent vars avkastning

¹⁵ Att kvantifiera effekten skulle kräva göra antaganden om framtida inkomster, bl.a., vilket skulle vara förknippat med stor osäkerhet.

efter skatt ackumuleras under 10 år. Räntan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet när utbetalning sker efter 10 år. Effekten på den disponibla inkomsten kommer vara beroende av individens marginalsatt, ålder och grundavdrag. Enligt exemplet i avsnitt 6.3 ökar medlen på naturvårdskonto med ca 140 000 kronor som beskattas sammanlagt med ca 60 000 kronor. Den disponibla inkomsten skulle därmed öka med 80 000 kronor.

6.4.2 Kostnader och konsekvenser för andra näringsidkare

Det uppstår en kontrolluppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen (2011:1244) och uppgiftsskyldighet enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. för de kreditinstitut som väljer att tillhandahålla naturvårdskonto. De kostnader som uppstår kring dessa skyldigheter och övrig administration av kontot förväntas bäras av kontoinnehavarna. Det kan även antas att dessa institut redan har rutiner och administration på plats för jämförbar rapportering vilket innebär att kostnaderna för förvaltning av sådana konton är i paritet med kostnadsstrukturen för andra sparformer. Skatteverket saknar information om dessa kostnader men de kan antas sakna betydelse.

6.5 Offentlig sektor

Förslagen har ingen inverkan på det kommunala självstyret eller någon annan inverkan på kommuner eller regioner.

6.5.1 Skatteverket

Inträngsersättning och löseskillning som ges för naturvårdande ändamål (dels förlängd tid, dels sänkt särskilt tillägg)

Införandet kommer kräva upprättande av ett nytt register i Skatteverkets administrativa system LINA. Detta innebär ca 200 IT-arbetstimmar till en kostnad av ca 180 000 kronor. Det nya registret kräver också underhåll motsvarande 10 IT-arbetstimmar per år till en årlig kostnad av ca 9 000 kronor.

Införandet skulle även kräva ett komplement till befintliga deklarationsblanketter till en engångskostnad av mellan 100 000 kronor och 200 000 kronor. Förslaget innebär att skattebetalaren inte behöver ansöka om förlängd tid efter tre år. Därmed minskar även Skatteverkets administration.

Ersättning för naturvårdsavtal (möjlighet till periodisering i 10 år)

Delförslaget innebär att Skatteverket måste ändra rutor på flera blanketter. Engångskostnaderna kan uppskattas till 100 000 kronor per styck. Vidare måste Skatteverket ta fram ett fastställt formulär för utländska kreditinstitut till en kostnad på ca 100 000 kronor.

Övriga kostnader för Skatteverket

Information, ändringar på webben, frågor till Skatteverket, rättslig vägledning liksom kostnader redovisade ovan under delrubrikerna ryms inom befintliga ekonomiska ramar. I övrigt bedöms förslagen inte föranleda några särskilda kostnader eller andra konsekvenser för Skatteverket.

6.5.2 Andra myndigheter och allmänna förvaltningsdomstolar

Förslagen bedöms inte påverka andra myndigheter eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6.6 Jämställdhet

Förslagen bedöms sammantaget inte få någon inverkan av betydelse på jämställdheten mellan kvinnor och män.

6.7 Övrigt

Förslagen kan komma att utöka arealen av värdefull skog och mark för naturvårdande ändamål. I övrigt förväntas inga andra effekter på miljön, sysselsättning eller på offentlig service i olika delar av landet. Förslagen bedöms inte heller innebära några märkbara fördelningseffekter. Förslagen bedöms inte inverka på de skyldigheter som följer av att Sverige är medlem av Europeiska unionen. Förslagen bedöms vidare inte inverka på brottslighet eller brottsförebyggande arbete, eller möjligheterna att nå integrationspolitiska mål.

Fastighetsägare och kreditinstitut anses inte behöva ytterligare tid på sig för att anpassa sina system till förslagen. Inga särskilda hänsyn behöver därmed tas till dem när det gäller tidpunkten för ikraftträdande.

7 Författningskommentar

7.1 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt

2 kap.

1 b § *Rätt till avräkning enligt detta kapitel gäller inte den utländska skatt som får avräknas enligt 8 a § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.*

Paragrafen, som är ny, innebär att utländsk skatt som får avräknas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte kan avräknas enligt denna lag.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.17.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

I bestämmelsen anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

7.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

1 § Skatt enligt denna lag betalas till staten för ränta på

1. skogskonto, skogsskadekonto *och naturvårdskonto* som avses i 21 kap. 21 *och* 42 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), och

2. upphovsmannakonto som avses i 32 kap. 1 § inkomstskattelagen.

I paragrafen anges lagens tillämpningsområde. Tillägget i *första punkten* innebär att lagen ska tillämpas även på naturvårdskonto och att skatt ska betalas till staten för ränta på naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.13.

8 a § *Naturvårdskontobavare har genom avräkning rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som innehållits och betalats av kreditinstitutet. Avräkning medges dock inte med ett högre belopp än skatten enligt denna lag för räntan på naturvårdskontot.*

Naturvårdskontobavare ska för avräkning ansöka om återbetalning. Ansökan om återbetalning ska göras på samma sätt som ansökan enligt 11 § andra stycket.

Paragrafen är ny.

I *första stycket* finns bestämmelser som innebär att naturvårdskontohavaren genom avräkning ges rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som innehållits och betalats av kreditinstitutet. Vid avräkningen tillämpas en per item-princip vilket innebär att avräkning inte kan medges mot skatt på andra naturvårdskonton. Den skattskyldige kan inte tillgodoräknas ett högre belopp än skatten enligt denna lag för räntan på naturvårdskontot.

Av *andra stycket* framgår att naturvårdskontohavaren för att få avräkning av utländsk skatt ska ansöka om återbetalning. Ansökan om återbetalning ska göras på samma sätt som ansökan enligt 11 § andra stycket. Det innebär att ansökan ska

göras skriftligen hos Skatteverket före utgången av femte året efter det år då skatt inbetalades enligt 8 §.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.17.

15 § *Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige ska för varje naturvårdskonto åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av denna lag.*

Åtagandet att fullgöra skyldigheter enligt denna lag ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Paragrafen är ny.

I *första stycket* finns bestämmelser om att utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige för varje naturvårdskonto ska åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av denna lag. De skyldigheter som avses här är uppgiftsskyldigheten i 6 § samt skyldigheten att innehålla och betala skatt på ränta på naturvårdskontomedel i 5 och 8 §§.

I *andra stycket* finns bestämmelser om vad åtagande om att fullgöra skyldigheter enligt denna lag ska innehålla och hur det ska lämnas.

Åtagande ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244). I sak innebär det att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren framgår av 5 kap. 9 a § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). De uppgifter som är nödvändiga för att identifiera kreditinstitutet och kontohavaren är namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer. Därtill behövs uppgift om kreditinstitutets och kontohavarens postadress. För att identifiera kontot behövs vidare uppgift om kontonummer eller motsvarande. Åtagandet ska ges in till Skatteverket enligt fastställt formulär. Det innebär att det ska vara uppställt på ett visst angivet sätt och att uppgifterna ska lämnas på det faktiska formuläret som Skatteverket fastställt. Formuläret kan vara både elektroniskt och i pappersform.

Av 21 kap. 51 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), II, framgår att detta åtagande måste ha kommit in för att ett konto ska godtas som naturvårdskonto. Att åtagandet lämnats till Skatteverket när avdragsrätten ska prövas är en förutsättning för att avdrag för kontoinsättningen ska kunna medges enligt 21 kap. II. Om åtagandet inte lämnats till Skatteverket vid denna tidpunkt uppfyller kontot inte villkoren för naturvårdskonto och då medges inte avdragen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.13.

Ikraftträdandebestämmelser

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

I bestämmelsen anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

7.3 Förslaget 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, och

13. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.

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.

Den *sjunde punkten i första stycket* har ändrats. Ändringen innebär att begränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning även från ett naturvårdskonto som avses i 21 kap.

Andra och tredje styckena är oförändrade.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.12.

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 naturvårdskonto. Valutakursförändringar på sådana fordringar ska beaktas först vid beskattning enligt 21 kap.

I paragrafen anges att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Att avdragsgilla insättningar kan göras på naturvårdskonto hos kreditinstitut som hör hemma och driver verksamhet inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) innebär att paragrafen blir tillämplig på dessa fordringar.

Första och andra stycket är oförändrade.

Tredje stycket är nytt och anger att valutakursförändringar på naturvårdskonto ska beaktas först när beskattning ska ske enligt 21 kap. Bestämmelsen innebär att ett ökat eller minskat tillgångsvärde till följd av ändrade valutakurser på dessa fordringar inte ska påverka det beskattningsbara resultatet under den tid medlen finns på kontot.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.16.

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 §§,
- skogskonto och skogsskadekonto i 21–41 §§, och
- naturvårdskonto i 42–59 §§.

Vad som avses med skogsbruk framgår av 22 §.

Vad som avses med naturvårdsavtal framgår av 43 §.

Paragrafen inleder kapitlet och anger dess innehåll.

Paragrafens *första stycke fjärde strecksats* har ändrats så att det framgår att det även i 41 § finns bestämmelser om skogskonto och skogsskadekonto.

Första stycket femte strecksatsen är ny och föranleds av bestämmelserna avseende naturvårdskonto som införs i kapitlet.

Andra stycket är oförändrat.

Tredje stycket är nytt och anger i vilken paragraf det framgår vad som avses med naturvårdsavtal.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

Huvudregel

42 § *En enskild näringsidkare som får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre, får göra avdrag enligt bestämmelserna i 44–59 §§ för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto).*

Paragrafen, som är ny, innehåller de grundläggande bestämmelserna om när avdrag för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut (naturvårdskonto) får göras. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 21 § har använts som förebild. I paragrafen anges att om en enskild näringsidkare får ersättning för naturvårdsavtal som avser fem år eller längre, får avdrag göras enligt bestämmelserna i 44–59 §§ för belopp som sätts in på ett naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.2.

Naturvårdsavtal

43 § 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 5.2.2.

Avdragets storlek

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

Av paragrafen, som är ny, framgår hur stort avdraget får vara i procent räknat för ersättning för naturvårdsavtal. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 25 och 26 §§ har använts som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

45 § Om utdelning från en samfällighet som avses i 6 kap. 6 § första stycket tas upp som intäkt av näringsverksambeten, 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.

I paragrafen, som är ny, anges hur utdelning från samfällighet avseende ersättning för naturvårdsavtal ska behandlas vid avdrag för insättning på naturvårdskonto. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 29 § har använts som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.5.

46 § 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 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 i första hand för den sista insättningen. Om insättning gjorts samma dag på flera naturvårdskonton får den skattskyldige välja vilken ordning som insättning ska anses ha gjorts.

Paragrafen är ny.

I första stycket finns en bestämmelse som anger att avdraget inte får föranleda underskott. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 30 § har använts som förebild.

I andra stycket 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 naturvårdskonto. Andra konton som kan vara aktuella här är skogskonto och skogsskadekonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

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

Paragrafen är ny och innehåller en beloppsgräns för varje naturvårdskonto. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 31 § har använts som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.4.

Insättning på kontot

48 § Om det för en enskild näringsidkare finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren väljer att sätta in ersättningen på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal.

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 är ny.

I *första stycket* anges att om det för en enskild näringsidkare finns flera naturvårdsavtal och näringsidkaren väljer att sätta in ersättningen på naturvårdskonto, ska det finnas ett naturvårdskonto för respektive avtal. Till skillnad från skogskonto och skogsskadekonto kan en enskild näringsidkare således 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. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 32 § har använts som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

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

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

Paragrafen är ny.

Första stycket innehåller en bestämmelse om senaste tidpunkt för insättning på naturvårdskonto. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 33 § har använts som förebild.

Andra stycket anger var bestämmelser om skatt på räntan på naturvårdskontomedel finns. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 35 § andra stycket har använts som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

50 § Som naturvårdskonto godtas bara sådant konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls från

- ett svenskt kreditinstitut,
- ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller
- ett fast driftställe utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) av ett utländskt kreditinstitut som bör hemma i en stat inom EES.

Om kontot tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som bör hemma i en stat inom EES godtas kontot som naturvårdskonto bara om staten är medlem i Europeiska unionen (EU) eller har ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha 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.

Paragrafen är ny och anger krav som ställs för att ett naturvårdskonto ska godtas för avdragsgilla insättningar. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 35 § första stycket har använts som förebild.

I *första stycket* ställs krav på att ränta ska tillgodoräknas kontot minst en gång per år. Vidare ställs i strecksatser krav på att kontot ska tillhandahållas från ett svenskt kreditinstitut, ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller ett fast driftställe

utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES.

Om förutsättningarna i första stycket tredje strecksatsen är uppfyllda, dvs. om naturvårdskonto tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES, måste även bestämmelserna i andra stycket vara uppfyllda för att naturvårdskontot ska godtas för avdragsgilla insättningar. Av *andra stycket* framgår att om kontot tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES ska staten, som kreditinstitutet hör hemma i, vara medlem i Europeiska unionen (EU) eller ha ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha 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 s.k. indrivningsdirektivet. Motsvarande begränsning gäller t.ex. avseende möjlighet till anstånd med betalning av skatt i samband med uttagsbeskattning i 63 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

51 § Utöver vad som sägs i 50 § andra stycket krävs för att konto ska godtas som naturvårdskonto att det utländska kreditinstitutet åtar sig att för varje naturvårdskonto fullgöra de skyldigheter som följer av detta kapitel. Åtagandet ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244).

Vidare krävs att det utländska kreditinstitutet ska ha kommit in med de åtaganden som avses i 23 kap. 6 a § skatteförfarandelagen samt 15 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Paragrafen är ny och anger ytterligare krav, förutom de som anges i 50 § andra stycket, som måste vara uppfyllda för att naturvårdskonto, som tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES, ska godtas för avdragsgilla insättningar.

I första stycket första meningen ställs krav på att ett utländskt kreditinstitut ska åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av detta kapitel. De skyldigheter som avses här är att betala ut kvarstående medel när det gått tio år sedan ingången av det år insättningen senast skulle göras enligt 52 § samt att lämna uppgifter enligt 57 § till mottagande kreditinstitut i samband med att kontomedel förs över till annat kreditinstitut. Ett sådant åtagande ska tecknas för varje konto som öppnas och är en av förutsättningarna för att kontot ska godtas för avdragsgilla insättningar.

I första stycket andra meningen finns bestämmelser om vad åtagande om att fullgöra skyldigheter enligt detta kapitel ska innehålla och hur det ska lämnas.

Åtagande ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas till Skatteverket på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § och 38 kap. 1 § SFL. I sak innebär det att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Vilka identifikationsuppgifter som är nödvändiga för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren framgår av 5 kap. 9 a § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). De uppgifter som är nödvändiga för att identifiera kreditinstitutet och kontohavaren är namn, personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer. Därtill behövs uppgift om kreditinstitutets och kontohavarens

postadress. För att identifiera kontot behövs uppgift om kontonummer eller motsvarande. Åtagandet ska ges in till Skatteverket på fastställt formulär. Det innebär att det ska vara uppställt på ett visst angivet sätt och att uppgifterna ska lämnas på det faktiska formuläret som Skatteverket fastställt. Formuläret kan vara både elektroniskt och i pappersform.

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 naturvårdskonto och då medges inte avdragen.

I andra stycket anges ytterligare krav som gäller för utländskt kreditinstitut som hör hemma inom EES som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige men inom EES för att kontot ska godtas för avdragsgilla insättningar. Kravet innebär att det utländska kreditinstitutet även ska ha kommit in med de åtaganden som avses i 23 kap. 6 a § SFL samt 15 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Genom att det står att åtagandet ska ha kommit in framgår att åtagandet ska ges in innan konto kan godtas.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.6.

Uttag från kontot

52 § *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.*

Sedan tio år har gått från ingången av det år då insättning enligt 49 § senast skulle göras, ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel.

Medel som enligt 59 § tas över från ett naturvårdskonto, 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.

Paragrafen är ny. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 36 § har använts som förebild.

I första stycket regleras när ett uttag från ett naturvårdskonto tidigast får göras.

I andra stycket regleras när en utbetalning ska göras. I stycket anges när kreditinstitutet senast ska betala ut kvarstående medel.

Tredje stycket avser de fall där medel på ett naturvårdskonto enligt 59 § ska kunna 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 överlåtaren 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 5.2.7.

53 § *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 enligt 52 § andra stycket.*

Paragrafen är ny och anger när uttag och utbetalning från naturvårdskonto ska tas upp till beskattning. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 37 § har använts som förebild.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.7.

Avskattning av medel på naturvårdskonto

54 § Om kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 2–4 skatteförfarandelagen (2011:1244) eller uppgifter enligt 6 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte lämnats avseende naturvårdskonto, ska medlen på naturvårdskontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om inte annat följer av 55 §.

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

Paragrafen är ny och behandlar när avskattning av medel på naturvårdskonto ska ske. Reglerna i 58 kap. 16 a, 19 a och 19 b §§ om försäkringsgivares uppgiftsskyldighet samt konsekvenser om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs har tjänat som förebild.

Första stycket innebär att medlen på kontot ska tas upp till beskattning om kreditinstitutet inte lämnar kontrolluppgifter avseende naturvårdskonto enligt 16 kap. 4 § 2–4 SFL eller uppgifter enligt 6 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Denna sanktionsmöjlighet kan komma till användning om en uppgift om kontobehållningen uteblir eller om en del av kontomedlen tas ut från kontot utan att uppgift lämnats. Sanktionen kan också få genomslag om kontrolluppgift inte lämnats när kontomedel förts över till ett annat kreditinstitut, eller vid pantsättning eller övertagande av medel. Avskattning av medel på naturvårdskonto ska dock inte ske om 55 § ska tillämpas.

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

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.15.

55 § Om kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har underlåtit att lämna de uppgifter som anges i 54 §, ska medlen på naturvårdskontot inte tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet om kontohavaren själv lämnar motsvarande uppgift från kreditinstitutet.

Paragrafen, som är ny, ger kontohavaren en möjlighet att undgå avskattning av medel på naturvårdskonto när kreditinstitutet vid enstaka tillfällen har underlåtit att lämna kontrolluppgift eller uppgift. För att undvika avskattning på denna grund måste kontohavaren själv lämna motsvarande uppgifter från kreditinstitutet. 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. Läkningsprocessen ska bara tillåtas vid enstaka tillfällen. Om kontohavaren har läkt kreditinstitutets brist 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. 5–6 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 eller uppgift måste föregås av att kontoinnehavaren ges tillfälle att själv komma in med den uteblivna uppgiften för att på så sätt undgå att kontobehållningen återförs till beskattning. Det är kontohavaren som har att visa att förutsättningarna för fortsatt skattecredit alltjämt är uppfyllda. Det är emellertid Skatteverkets ansvar att se till att kontohavaren uppmärksammas på att kreditinstitutet brustit i sin uppgiftsskyldighet och får tillfälle att själv komma in med den uteblivna uppgiften innan ett beslut om avskattning eventuellt fattas.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.15.

Valutakursförändring

56 § Medel på naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska beskattas enligt 54 § ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår medlen ska tas upp som intäkt.

Paragrafen är ny och anger hur kontomedel i utländsk valuta ska värderas. 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 enligt 52 §. Av *andra meningen* framgår hur värderingen ska göras om medlen på naturvårdskonto ska beskattas på grund av att kontoförande kreditinstitut inte har lämnat kontrolluppgift eller uppgift (54 §). 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 naturvårdskontomedlen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet får därmed genomslag vid beskattningen. Kontomedlen består av det insatta kapitalbeloppet och den del av gottskriven ränta som inte använts för att betala skatten på räntan.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.16.

Byte av kreditinstitut

57 § Medel på ett naturvårdskonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 53 §, om hela det inestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. En sådan överföring får även göras när område som omfattas av ett naturvårdsavtal och kontomedel tas över enligt 59 §.

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 är ny och innehåller en bestämmelse om möjligheten att byta bank utan skattekonsekvenser. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 38 § har använts som förebild.

I *första stycket första meningen* regleras förutsättningarna för att en innehavare av ett naturvårdskonto ska få flytta sina kontomedel från ett kreditinstitut till ett annat utan att medlen tas upp till beskattning enligt 53 §. Att överföring måste göras till ett motsvarande konto för att beskattning inte ska ske vid byte av kreditinstitut innebär att det konto dit medlen överförs också måste vara ett sådant konto som kan godtas som ett naturvårdskonto. Som naturvårdskonto godtas enligt 50 § konto för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år och som tillhandahålls från ett svenskt kreditinstitut, ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige, eller ett fast driftställe utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES. Om kontot tillhandahålls från ett fast driftställe utanför Sverige men inom EES av ett utländskt kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES ska staten vara medlem i Europeiska Unionen (EU) eller ha ingått en särskild överenskommelse med Sverige eller EU om ömsesidigt bistånd för indrivning av skattefordringar. Ett sådant bistånd ska ha 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. Vidare krävs, för det fall att kontot tillhandahålls av ett utländskt kreditinstitut från fast driftställe utanför Sverige, även att kreditinstitutet enligt 51 § åtar sig att för kontot fullgöra de skyldigheter som följer av 21 kap. samt kommit in med åtaganden som avses i 23 kap. 6 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) och 15 §

lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Om åtagandena inte har kommit in till Skatteverket vid bytet av kreditinstitut uppfyller inte kontot i det nya kreditinstitutet villkoren för naturvårdskonto och då kan inte den uppskjutna beskattningen förlöpa. Beskattning av medlen på kontot ska då ske enligt 53 §.

I *första stycket andra meningen* finns en bestämmelse som innebär att kontomedel får föras över från ett kreditinstitut till ett annat utan att beskattning sker när område som omfattas av ett naturvårdsavtal och kontomedel tas över av närstående enligt 59 §.

I *andra stycket* finns bestämmelser om informationsplikt mellan kreditinstituten. Övervägandena finns i avsnitt 5.2.8.

Överföring av område som omfattas av ett naturvårdsavtal eller kontomedel m.m.

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

Första stycket gäller inte i fråga om medel som tas över enligt 59 §.

Paragrafen är ny. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 39 och 40 §§ har använts som förebild.

I *första stycket* anges att om medlen på naturvårdskonto övergår till en ny ägare eller om avtal träffas om pantsättning av medel på 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 59 § är uppfyllda. Detta innebär att medel inte ska tas upp till beskattning om förutsättningarna i 59 § är uppfyllda.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.9.

59 § Om hela eller 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 58 §,

- 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. Bestämmelserna i fråga om skogskonto och skogsskadekonto i 41 § har använts som förebild.

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. 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 överlåts till sambon och 15 procent avser delen av kontomedlen som överlåts till barn A som inte motsvaras av överlåtet område. Eftersom sambon i det 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. $25/40 \times$ 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 naturvårdskontomedlen.

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

Första styckets första och andra strecksatser anger att mottagaren uttryckligen ska ta över kontomedlen.

I *andra styckets första strecksats* 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 styckets andra strecksats* 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 57 § 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 kravet 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 50 och 51 §§. Av 51 § framgår att utländska kreditinstitut i vissa fall måste lämna åtaganden till Skatteverket för att få tillhandahålla naturvårdskonto. Om åtagandena 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 58 §.

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

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.9.

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 i detta kapitel mark för vilken ersättning utgått för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken 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 görs ett tillägg i form av en ny strecksats. Tillägget innebär att en ny slags ersättningsfond, ersättningsfond för naturvårdsmark, införs.

Andra stycket är oförändrat.

I *tredje stycket*, som är nytt, införs en definition av begreppet naturvårdsmark. För att mark ska avse naturvårdsmark måste ersättning ha utgått för övervägande naturvårdande ändamål med stöd av 31 kap. miljöbalken 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).

I tredje stycket anges två strecksatser. Av strecksatserna framgår att ersättning måste ha utgått 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 5.1.2.

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 5.1.2.

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. Genom tillägget anges att även en ersättningsfond för naturvårdsmark får tas i anspråk för anskaffning av mark som är kapitaltillgång.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

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 ska ersättningsfond för naturvårdsmark anses ha tagits i anspråk efter ersättningsfond för mark.

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

Första stycket är oförändrat.

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 ersättningsfond för naturvårdsmark ska anses ha tagits i anspråk efter ersättningsfond för mark.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.4.

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 medgetts 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 5.1.2.

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. Detta gäller bara om denna stat 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.

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. Övriga stycken är oförändrade.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.2.

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.

Första stycket är oförändrat.

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 5.1.2.

22 § När avdraget återförs ska ett särskilt tillägg om 30 procent av det återförda beloppet tas upp som intäkt i de inkomstslag som återföringen görs i. *Återförs ett avdrag för avsättning som gjorts till ersättningsfond för naturvårdsmark ska dock ett särskilt tillägg om 15 procent av det återförda beloppet tas upp.*

Om det finns synnerliga skäl ska något tillägg inte göras.

Paragrafen anger att ett särskilt tillägg ska tas upp som intäkt när avdraget återförs.

Första stycket första meningen är oförändrad. I *första stycket andra meningen*, som är ny, anges att om ett avdrag för avsättning som gjorts till ersättningsfond för naturvårdsmark återförs ska ett särskilt tillägg om 15 procent av det återförda beloppet tas upp. Särskilt tillägg vid återföring av avdrag som gjorts till övriga ersättningsfonder ska fortsättningsvis vara 30 procent.

Andra stycket är oförändrat.

Övervägandena finns i avsnitt 5.1.3.

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 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.

Första stycket är oförändrat.

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 naturvårdskonto i utländsk valuta ska värderas vid beräkning av kapitalunderlaget.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.10.

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 natur,

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

4. återföring av värdeminskningsavdrag 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.

I paragrafens *första stycke*, som är oförändrat, anges vissa av de inkomster som kan aktualisera de särskilda beräkningsreglerna för skatt på ackumulerad inkomst i inkomstslaget näringsverksamhet.

I *andra stycket*, som är nytt, finns bestämmelser som i viss utsträckning begränsar tillämpningen av bestämmelserna i första stycket. Bestämmelsen innebär 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 (66 kap. 19 § andra stycket II, prop. 1999/2000:2 del 2 s. 677).

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.11.

Ikraftträdandebestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.

2. Lagen ska tillämpas första gången på avtal om allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 december 2024.

I *punkt 1* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

I *punkt 2* anges att lagen ska tillämpas första gången på avtal om allframtidsupplåtelser och inlösen med stöd av miljöbalken samt naturvårdsavtal som träffas efter den 31 december 2024.

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

7.4 Förslaget till lag om ändring i skatteförfandelagen (2011:1244)

16 kap.

Skogs-, skogsskade-, *naturvårds-* och upphovsmannakonto

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 *och* 52 §§ inkomstskattelagen från ett skogskonto, skogsskadekonto *eller ett naturvårdskonto* och
 - b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto,
3. *överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto, samt*
4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt
 - a) 21 kap. 40, 41, 58 *och* 59 §§ 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 tillägg som innebär att kontrolluppgift även ska lämnas om insättning på naturvårdskonto.

I *andra punkten a)* görs tillägg som innebär att kontrolluppgift även ska lämnas om uttag och utbetalning på naturvårdskonto.

Innehållet i *tredje punkten* är ny och gäller bara för naturvårdskonto. Den tidigare lydelsen av tredje punkten finns i fjärde punkten. Av bestämmelsen i tredje punkten framgår att kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto. Detta innebär att kontrolluppgift ska lämnas om medel på naturvårdskonto 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 naturvårdskonto i ett kreditinstituts filial i Sverige förs över till ett naturvårdskonto i samma kreditinstituts filial i Danmark. Tredje punkten innebär att kontrolluppgift ska lämnas vid överföring av medel från naturvårdskonto enligt 21 kap. 57 och 59 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, samt vid överföring av medel till ett nytt konto inom samma kreditinstitut som innehas av samma person. Kontrolluppgiften 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.

Fjärde punkten är ny. Innehållet är flyttat från tredje punkten. Ett tillägg görs i *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. 58 § IL. Kontrolluppgift ska därför lämnas för dessa händelser. Kontrolluppgift ska även lämnas om naturvårdskontot tas över av närstående enligt 21 kap. 59 § IL.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

6 § I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. insatt belopp,
2. uttaget eller utbetalt belopp,
3. *överfört belopp från naturvårdskonto samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett, och*
4. *överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel samt vid övertagande av medel på ett naturvårdskonto enligt 21 kap. 59 § inkomstskattelagen (1999:1229) belopp som tagits över och nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren.*

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, så kommer även 6 § tillämpas för naturvårdskonto.

Innehållet i *tredje punkten* är ny och gäller bara för naturvårdskonto. Den tidigare lydelsen av tredje punkten finns i fjärde punkten. Av bestämmelsen i tredje punkten framgår att i kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om överfört belopp samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett. Av 21 kap. 57 § IL framgår att medel på naturvårdskonto under vissa förutsättningar får föras över till ett annat kreditinstitut utan omedelbar beskattning. Detta gäller dels om medlen förs över till nytt kreditinstitut med samma mottagare, dels om medlen förs över till nytt kreditinstitut med ny mottagare enligt 21 kap. 59 § IL. 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.

Fjärde punkten är ny. Den tidigare lydelsen av tredje punkten är flyttad till detta stycke. I och med tillägget med naturvårdskonto i 4 § fjärde punkten så kommer bestämmelsen i denna punkt även att vara tillämplig på naturvårdskonto. Detta innebär att i kontrolluppgift om naturvårdskonto så ska uppgift lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel på naturvårdskonto. Ett tillägg görs i denna punkt så att det i kontrolluppgift vid övertagande av medel på ett naturvårdskonto enligt 21 kap. 59 § IL även ska lämnas uppgift om belopp som tagits över och nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren.

Kontomedel kan enligt 21 kap. 59 § IL tas över antingen genom att naturvårdskontot tas över av mottagaren eller att medlen förs över till ett motsvarande naturvårdskonto som innehas av mottagaren. Om naturvårdskontot tas över av mottagaren ska fjärde punkten tillämpas. Om medlen i stället förs över till ett motsvarande naturvårdskonto i ett annat kreditinstitut eller inom samma kreditinstitut ska tredje punkten tillämpas, se ovan.

En benefik överlåtelse av område som omfattas av naturvårdsavtal enligt 21 kap. 59 § IL kan innebära att den uppskjutna beskattningen av medel på naturvårdskonto 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 5.2.14.

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. I *tredje punkten* görs ett tillägg som innebär att kontrolluppgift om ränteinkomster eller annan avkastning inte behöver lämnas för naturvårdskonto.

Andra stycket är oförändrat.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

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, *eller*
2. *ersättning för naturvårdsavtal i samfälligheten.*

I paragrafen regleras kontrolluppgiftsskyldigheten för samfälligheter.

Första stycket och *andra stycket* är oförändrat.

Tredje stycket har av redaktionella skäl delats upp i två punkter. Uppdelningen har således ingen materiell betydelse. Innehållet i *första punkten* är oförändrat och innebär att i kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetald utdelning och hur stor del av utdelningen som kommer från intäkt av skogsbruk som bedrivs i samfälligheten. 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.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

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 och 23–27 §§, 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. Eftersom naturvårdskonto införts har 16 kap. 4 § 3 och 4 a lagts till i den uppräkningslista som görs i paragrafen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

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 kreditinstitut som bara tillhandahåller naturvårdskonto enligt 21 kap. inkomstskattelagen.*

Paragrafen innehåller bestämmelser om att utländska företag i vissa fall ska ge in en förbindelse till Finansinspektionen att lämna kontrolluppgifter.

Första stycket är oförändrat.

I *andra stycket* görs ett tillägg så att skyldigheten att lämna sådan förbindelse inte ska gälla kreditinstitut som bara tillhandahåller naturvårdskonto enligt 21 kap. II.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

6 a § *Utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige ska för varje naturvårdskonto som det tillhandahåller åta sig att lämna kontrolluppgifter om naturvårdskonto i enlighet med bestämmelserna i denna lag.*

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

Paragrafen är ny.

I *första stycket* finns bestämmelser om att utländskt kreditinstitut som tillhandahåller naturvårdskonto från fast driftställe utanför Sverige, för varje naturvårdskonto det tillhandahåller, ska ge in ett åtagande om att lämna kontrolluppgifter enligt denna lag. Åtagandet innebär att de allmänna bestämmelserna om kontrolluppgifter, tiden för inlämning och om skyldigheten att lämna uppgift gäller. 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 lämnas till Skatteverket och innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. Vilka uppgifter som är nödvändiga specificeras i skatteförfarandeförordningen. Av 21 kap. 51 § *andra stycket* inkomstskattelagen (1999:1229), II, framgår att detta åtagande måste ha kommit in för att ett konto ska godtas som naturvårdskonto. Att åtagandet lämnats till Skatteverket när avdragsrätten ska prövas är en förutsättning för att avdrag för kontoinsättningen ska kunna medges enligt 21 kap. II. Om åtagandet inte har lämnats till Skatteverket vid denna tidpunkt uppfyller kontot inte villkoren för naturvårdskonto och då medges inte avdragen.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

24 kap.

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 ska ha kommit in till Skatteverket inom 30 dagar från den dag då medlen fördes över. Detsamma gäller kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 4 när det gäller naturvårdskonto.

Paragrafen tillkom i samband med skatteförfarandelagens införande. I paragrafen anges när kontrolluppgift ska lämnas om insättningar.

Första stycket är oförändrat.

Andra stycket är nytt och anger när kontrolluppgift ska lämnas om överföring av medel enligt 21 kap. 57 och 59 §§ IL från ett naturvårdskonto till ett motsvarande konto samt om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt 21 kap. 58 och 59 §§ IL på naturvårdskonto.

Övervägandena finns i avsnitt 5.2.14.

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 lämna kontrolluppgifter om naturvårdskonto,
3. deklARATIONER,
4. land-för-land-rapporter,
5. uppgifter om rapporteringspliktiga arrangemang,
6. särskilda uppgifter,
7. periodiska sammanställningar, och
8. underrättelser enligt 22 c kap. 7 §.

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 5.2.14.

Ikraftträdandebestämmelser

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2025.
2. Bestämmelserna i 16 kap. 4 och 6 §§, 17 kap. 4 §, 22 kap. 5 §, 23 kap. 2 § samt 24 kap. 3 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2025.

I *punkt 1* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2025.

I *punkt 2* anges att bestämmelser om kontrolluppgifter avseende naturvårdskonto ska tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2025

Övervägandena finns i avsnitt 5.3.

Bilaga 1 - Markägarorganisationer som Skatteverket samrått med

- Lantbrukarnas Riksförbund (LRF Skogsägarna)
- Skogsägarna Norra skog
- Skogsägarna Mellanskog
- Södra Skogsägarna
- Sveriges allmänningsskogars förbund
- Sveriges häradsallmänningsförbund
- Skogsindustrierna
- Sveriges jordägareförbund