

# Lagrådsremiss

## Anpassningar av reglerna om skogsavdrag till ändringar i fastighetstaxeringslagen

---

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 2 september 2010

*Anders Borg*

*Linda Haggren*  
(Finansdepartementet)

### Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

På grund av ändrade begrepp i fastighetstaxeringslagen (1979:1152) – vilket i sin tur är en följd av motsvarande ändringar i skogsvårdslagen (1979:429) – föreslås följdändringar i reglerna om skogsbeskattning i inkomstskattelagen (1999:1229), främst i reglerna om skogsavdrag. Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011.

## Innehållsförteckning

1	Beslut.....	3
2	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	4
3	Ärendet och dess beredning.....	9
4	Ändrade definitioner av skogsmark .....	9
5	Konsekvensanalys .....	15
6	Författningskommentar.....	15
Bilaga 1	Promemorians lagförslag.....	17
Bilaga 2	Förteckning över remissinstanserna .....	22

# 1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

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

Häri genom föreskrivs att 21 kap. 4, 6, 12, 13, 15–18 och 41 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>1</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### 21 kap.

#### 4 §

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

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

#### 6 §

Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och skogsmark vid förvärv av en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet.	Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och <i>produktiv</i> skogsmark vid förvärv av en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet.
---	--

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

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

#### 12 §

Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anses som anskaffningsvärde så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Till skogsbruket räknas skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används	Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anses som anskaffningsvärde så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Till skogsbruket räknas <i>produktiv</i> skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som
--	---

<sup>1</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

eller behövs för skogsbruk.

används eller behövs för skogsbruk.

### 13 §

Om bestämmelsen i 12 § inte kan tillämpas eller det är uppenbart att en tillämpning skulle ge ett värde som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark, är anskaffningsvärdet det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen.

Har ersättning betalats vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har lagts till den skattskyldiges fastighet överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått denna, ska ett belopp motsvarande ersättningen anses som anskaffningsvärde.

Om bestämmelsen i 12 § inte kan tillämpas eller det är uppenbart att en tillämpning skulle ge ett värde som avviker från den verkliga ersättningen för skog och *produktiv* skogsmark, är anskaffningsvärdet det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen.

Har ersättning betalats vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och *produktiva* skogsmark som har lagts till den skattskyldiges fastighet överstiger värdet av den skog och *produktiva* skogsmark som har frångått denna, ska ett belopp motsvarande ersättningen anses som anskaffningsvärde.

### 15 §

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 16 kap. 20 a § ska inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och *produktiv* skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och *produktiva* skogsmarken.

### 16 §

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, gäller vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme följande.

Omfattar förvärvet all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet, tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Omfattar förvärvet bara en del av skogsmarken, anses som

Omfattar förvärvet all *mark eller all produktiv* skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet, tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Omfattar förvärvet bara en del av *den produktiva* skogsmarken,

anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen.

Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, anses den nye ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme vara noll.

Om en del av den skattskyldiges skogsmark förvärvas av en ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme minska i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten. En proportionell minskning ska också göras om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Omfattar förvärvet eller minskningen mindre än 20 procent av värdet av skogen och skogsmarken, och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, ska den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas. Vad som sägs i detta stycke gäller inte sådana förvärv som avses i 14 §.

anses som anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och *produktiva* skogsmarken utgör av värdet av all skog och *produktiv* skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen.

Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och *produktiv* skogsmark i näringsverksamheten och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, anses den nye ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme vara noll.

#### 17 §

Om en del av den skattskyldiges *produktiva* skogsmark förvärvas av en ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme minska i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och *den produktiva* skogsmarken i näringsverksamheten. En proportionell minskning ska också göras om värdet av fastighetens skog och *produktiva* skogsmark minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Omfattar förvärvet eller minskningen mindre än 20 procent av värdet av skogen och *den produktiva* skogsmarken, och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, ska den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas. Vad som sägs i detta stycke gäller inte sådana förvärv som avses i 14 §.

## 18 §

Bestämmelserna i 17 § tillämpas också om

1. en fastighet enligt 27 kap. 11 § blir lagertillgång i en tomtrörelse som den skattskyldige bedriver, eller

2. den skattskyldige på grund av allframtidsupplåtelse får sådan engångsersättning som avses i 45 kap. 6 § för skog och skogsmark.

Skogen och skogsmarken anses då ha förvärvats av en ny ägare.

2. den skattskyldige på grund av allframtidsupplåtelse får sådan engångsersättning som avses i 45 kap. 6 § för skog och *produktiv* skogsmark.

Skogen och *den produktiva* skogsmarken anses då ha förvärvats av en ny ägare.

## 41 §<sup>2</sup>

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

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

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

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

– att 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 lantbrukenheten övergår.

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

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

Om bara en del av lantbrukenheten 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 lantbrukenheten det beskattningsår då enheten övergår.

---

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2008:1066.

2. Bestämmelserna i 21 kap. 41 § i sin nya lydelse tillämpas när en lantbruksenhet övergår till en närstående efter den 31 december 2010.

3. Bestämmelserna i övrigt tillämpas i sina nya lydelse för avdragsgrundande skogsintäkter efter den 31 december 2010. För fastigheter förvärvade före ikraftträdandet avses därvid med skogens anskaffningsvärde värdet beräknat enligt äldre bestämmelser.



### 3 Ärendet och dess beredning

I inkomstskattelagen (1999:1229) finns regler om avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag). De utgår i vissa avseenden från den del av en lantbrukenshets anskaffningsvärde som hänför sig till skogsmarken på enheten. Begreppet skogsmark är inte definierat i inkomstskattelagen, men väl i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Den definitionen får därför genomslag när inkomstskattelagens regler tillämpas. Definitionen i fastighetstaxeringslagen motsvarade fram till den 1 januari 2009 den som fanns i skogsvårdslagen (1979:429). Då ändrades definitionerna av olika begrepp i den lagen (prop. 2007/08:108, bet. 2007/08: MJU18, rskr. 2007/08:244, SFS 2008:662). Det ansågs lämpligt att fastighetstaxeringslagens indelning i olika skogliga ägoslag harmoniserade med skogsvårdslagens begreppsbildning. Definitionerna i fastighetstaxeringslagen har därför bytts ut mot sina motsvarigheter i skogsvårdslagen (prop. 2009/10:33, bet. 2009/10: SkU15, rskr. 2009/10:108, SFS 2009:1407). Dessa lagändringar trädde i kraft den 1 januari 2010 och kommer att tillämpas första gången vid 2011 års fastighetstaxering. I samband med det lagstiftningsärendet uppkom frågan om inte också motsvarande ändringar borde göras i inkomstskattelagen. Regeringen gjorde bedömningen att så borde ske och meddelande att den avsåg att återkomma i frågan (a. prop. s. 54). Finansdepartementet har upprättat en promemoria med förslag till nödvändiga lagändringar i inkomstskattelagen. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 1*. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 2*. En sammanställning av remissyttrandena finns i lagstiftningsärendet (Fi2010/3273).

I lagrådsremissen behandlas promemorians förslag.

### 4 Ändrade definitioner av skogsmark

**Regeringens förslag:** Begreppet skogsmark i inkomstskattelagen (1999:1229) byts ut mot begreppet produktiv skogsmark som en anpassning till den ändrade begreppsbildningen i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Vidare regleras vissa situationer när all mark övergår till annan utan att någon produktiv skogsmark samtidigt övergår. Ändringarna träder i kraft den 1 januari 2011. I fråga om skogsavdrag tillämpas de nya bestämmelserna för avdragsgrundande skogsintäkter efter ikraftträdandet. Därvid avses med skogens anskaffningsvärde för fastigheter förvärvade före ikraftträdandet värdet enligt äldre bestämmelser. I fråga om övertagande av skogskonton och skogsskadekonton tillämpas de nya bestämmelserna när en lantbrukenshet övergår till en närstående efter ikraftträdandet.

**Promemorians förslag:** Överensstämmer med regeringens förslag.

**Remissinstanserna:** Samtliga remissinstanser som har yttrat sig tillstyrker förslaget. Endast ett fåtal av de remissinstanser som yttrat sig

kommenterar förslaget närmare i något avseende. *Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* befarar tillämpningsproblem i samband med att en fastighet övergår genom ett benefikt fång sedan all mark upphört att vara skogsmark. Fakultetsnämnden har vidare vissa synpunkter på de föreslagna övergångsbestämmelserna. *Lantbrukarnas Riksförbund (LRF)* och *Näringslivets Regelnämnd*, som båda tillstyrker förslagen, har en reservation för det fall det i framtiden skulle visa sig att de ändrade begreppen leder till omfördelning av mark. LRF framför därutöver vissa allmänna synpunkter på utformningen av reglerna för återföring av skogsavdrag och menar att de borde ses över.

## **Skälen för regeringens förslag**

### *Syftet med reglerna om skogsavdrag*

En grundläggande tanke bakom skogsbeskattningen är att en skogsägare endast ska beskattas för avverkningar som innebär att skogsägaren tillgodogör sig avkastningen på skogen, medan den del av avverkningen som utgör ett kapitaluttag inte ska beskattas. En förutsättning för att den effekten ska uppnås är, eftersom ersättningen för den avyttrade skogen i sin helhet ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet, att skogsägaren får ett avdrag som motsvarar värdet av kapitaluttaget. Det är detta som skogsavdraget syftar till.

De ursprungliga bestämmelserna om skogsavdrag förutsatte att man kunde beräkna skogens värde eller volym inte bara vid den tidpunkt då fastigheten förvärvades utan också vid olika tillfällen under den fortsatta innehavstiden. Förutom att sådana beräkningar kunde vara mycket dyrbara att utföra gav de erfarenhetsmässigt mycket osäkra resultat. Av den anledningen infördes 1979 schabloniserade regler om skogsavdrag (prop. 1978/79:204). Dessa finns numera i 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

### *Gällande rätt*

Enligt 21 kap. 4 § första stycket IL får avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) göras på en fastighet i Sverige som är taxerad som en lantbruksenhet och är en kapitaltillgång.

De årliga avdragen baseras på en avdragsgrundande skogsintäkt. Förutom begränsningarna på årsbasis finns en övre gräns för till vilket belopp de sammanlagda avdragen får uppgå under den tid fastigheten innehas. Detta avdragsutrymme uppgår för enskilda näringsidkare till 50 procent av skogens anskaffningsvärde och för juridiska personer till 25 procent av anskaffningsvärdet. Anskaffningsvärdet är det värde som avser skog och skogsmark (21 kap. 6 § IL). När en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt anses, som huvudregel, anskaffningsvärdet utgöra så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Till skogsbruket räknas skogsmark med växande skog och sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk.

Om fastigheten förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt tar förvärvaren över den tidigare ägarens avdragsutrymme och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Om fastigheten avyttras ska gjorda skogsavdrag återföras till beskattning enligt 26 kap. 2 § IL. Tanken med återföringsreglerna är att de ska korrigera för för högt gjorda avdrag. LRF ifrågasätter nuvarande återföringsregler och menar att de inte är acceptabla, utan borde ses över och utformas på annat sätt. Hos Finansdepartementet finns det även sedan tidigare inkomna framställningar från LRF som rör liknande eller andra frågor beträffande reglerna om skogsavdrag. Regeringen konstaterar dock att det för närvarande inte är aktuellt med några ändringar av reglerna om skogsavdrag utöver de som nu föreslås.

### *Nuvarande definitioner*

Som framgått av beskrivningen av gällande regler om skogsavdrag bygger reglerna på begreppet skogsmark. Med *skogsmark* avses enligt fastighetstaxeringslagen, fram till 2011 års fastighetstaxering:

Mark som är lämplig för virkesproduktion och som inte i väsentlig utsträckning används för annat ändamål. Mark där det bör finnas skog till skydd mot sand- eller jordflykt eller mot att fjällgränsen flyttas ned. Mark som ligger helt eller i huvudsak outnyttjad ska dock inte anses som skogsmark, om den på grund av särskilda förhållanden inte bör tas i anspråk för virkesproduktion. Mark ska anses lämplig för virkesproduktion, om den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera i genomsnitt minst en kubikmeter virke om året per hektar.

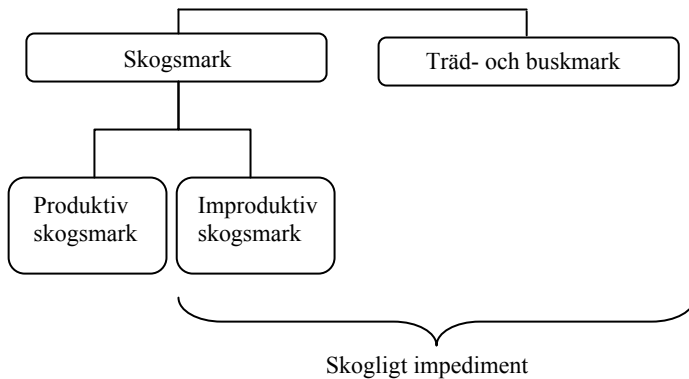
Mark som inte är lämplig för virkesproduktion utan produktionshöjande åtgärder men som bär skog eller har förutsättningar att bära skog benämns *skogsimpediment*.

### *De nya definitionerna*

Genom de ändringar i fastighetstaxeringslagen som ska tillämpas första gången vid 2011 års fastighetstaxering har definitionen av skogsmark ändrats, för att överensstämma med motsvarande definition i skogsvårdslagen. Skogsmark delas numera upp i produktiv och improduktiv skogsmark. Gemensamt för dessa marker är att de i grunden utgör *skogsmark*, vilket enligt definitionen innebär att de utgörs av mark inom ett sammanhängande område där träden har en höjd av mer än fem meter och där träd har en kronslutenhet av mer än tio procent eller har förutsättningar att nå denna höjd och kronslutenhet utan produktionshöjande åtgärder. För *produktiv skogsmark* gäller därutöver att den enligt vedertagna bedömningsgrunder kan producera i genomsnitt minst en kubikmeter virke per hektar och år. *Improduktiv skogsmark* är mark som i och för sig är skogsmark men som inte uppfyller nyss nämnda villkor i fråga om virkesproduktion. Improduktiv skogsmark utgör tillsammans med träd- och buskmark *skogligt impediment*. *Träd- och buskmark* kan kortfattat sägas vara mark inom ett sammanhängande

område som inte är skogsmark eftersom den inte uppfyller det inledningsvis nämnda kravet på trädhöjd och kronslutenhet och där träd inte heller har förutsättningar att uppfylla dessa krav.

Definitionerna kan schematiskt beskrivas med nedanstående figur.



#### *Ändringen bör få genomslag även i inkomstskattelagen*

Utän ändringar i reglerna om skogsavdrag skulle såväl produktiv som improduktiv skogsmark kunna ligga till grund för skogsavdrag när ändringarna i fastighetstaxeringslagen börjar tillämpas. Det skulle innebära att utrymmet för skogsavdrag utvidgas eftersom skogsimpediment i dagsläget inte ligger till grund för skogsavdrag. Någon sådan utvidgning har emellertid inte varit avsedd som en följd av förändringarna i fastighetstaxeringslagen. Reglerna om skogsavdrag bör därför ändras så att de baseras på produktiv skogsmark.

Enligt förarbetena till skogsvårdslagen (prop. 2007/08:103 s. 98) är avgörande för om skogsmark utgör produktiv sådan vad marken kan producera, dvs. den produktion som är möjlig med lämpligt träslag och lämplig skötsel. Om begreppet produktiv skogsmark i något enskilt fall skulle ha ett snävare omfång än det nuvarande begreppet skogsmark innebär det att det totala utrymmet för skogsavdrag under den tid fastigheten innehas kan minska något. Det blir i så fall en följd av att viss mark vid en moderniserad översyn av de skogligena begreppen inte kan anses vara produktiv skogsmark. Enligt vad som framgått i samband med att ändringarna i fastighetstaxeringslagen gjordes så har emellertid Skogsstyrelsen gjort bedömningen att de nya definitionerna av ägoslagen produktiv skogsmark och skogligt impediment inte kommer att resultera i någon omfördelning av mark (prop. 2009/10:33 s. 53). De bör därför inte heller få någon reell betydelse för utrymmet för skogsavdrag. I detta sammanhang bör också framhållas att reglerna om skogsavdrag är starkt schabloniserade till sin utformning, för att vara lätta att förstå och att tillämpa. En övergång från nuvarande definition till den som framöver kommer att användas vid fastighetstaxeringen ligger helt i linje med en sådan strävan. *LRF* och *Näringslivets regelnämnd*, som båda tillstyrker de föreslagna ändringarna, instämmer i att förenklingskäl talar för de föreslagna ändringarna.

Som tidigare framgått är skogsavdraget inte nödvändigtvis en definitiv skattelättnad. Om fastigheten säljs för lika mycket eller mer än vad som en gång erlades för den ska skogsavdragen återföras till beskattning. Reglerna om återföring förutsätter inte att det vid tidpunkten för avyttringen finns någon skogsmark på lantbruksenheten, utan blir tillämpliga så snart näringsfastigheten avyttras. När fastigheten tas över av annan genom andra fång såsom arv, gåva, testamente, bodelning, etc. bygger reglerna på att förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren (se 21 kap. 16 § IL).

Reglerna om övertagande av eventuellt kvarvarande avdragsutrymme och reglerna om att mottagaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren bygger på att det är skogsmark som övertas. Det innebär att om marken skulle ändra karaktär av någon anledning, t.ex. på grund av ändrad användning, så är det inte i alla situationer säkert att förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren, vilket inte har varit avsikten. Det föreslås därför att det bör förtydligas att den aktuella bestämmelsen blir tillämplig inte bara när all den tidigare ägarens produktiva skogsmark övergår utan även när all mark övergår, även om den således inte längre skulle utgöra produktiv skogsmark.

*Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att förslaget i denna del kan leda till svårigheter i rättstillämpningen i situationer när delar av all mark som tidigare var, men inte längre är, skogsmark/produktiv skogsmark överläts genom ett benefikt fång och resterande del av denna mark överläts genom ett senare benefikt fång. Regeringen för sin del kan inte se att detta nödvändigtvis behöver ge upphov till några särskilda problem.

I den grundläggande bestämmelsen om skogsavdrag (21 kap. 4 § IL) som anger att sådant inte får göras efter det att all skogsmark har förvärvats av en ny ägare bör ett tillägg liknande det som ovan diskuterats göras, så att avdrag alltså inte heller får göras efter att all mark som ingår i näringsverksamheten har förvärvats av en ny ägare, oavsett om det i denna mark ingår produktiv skogsmark eller inte.

Slutligen kan noteras att begreppet skogsmark förekommer även i reglerna om skogskonton och skogsskadekonton. Det används i en bestämmelse som reglerar möjligheten att överta skogskonto eller skogsskadekonto i samband med att den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till en närstående (21 kap. 41 § IL). Även i denna bestämmelse bör begreppet skogsmark bytas ut mot produktiv skogsmark.

### *Ikraftträdande och vissa övergångsfrågor*

Eftersom ändringarna i fastighetstaxeringslagen har trätt i kraft den 1 januari 2010 och tillämpas första gången vid 2011 års fastighetstaxering bör ändringarna i inkomstskattelagen träda i kraft den 1 januari 2011 och tillämpas på avdragsgrundande skogsintäkter efter den 31 december 2010.

Som tidigare framgått beräknas det totala utrymmet för skogsavdrag – avdragsutrymmet – med utgångspunkt i skogens anskaffningsvärde. De ändringar som nu föreslås till följd av ändrade begrepp i

fastighetstaxeringslagen bör inte få till följd att avdragsutrymmet förändras för de fastigheter som har förvärvats före lagändringarnas ikraftträdande. Således bör i en övergångsbestämmelse föreskrivas att med skogens anskaffningsvärde för fastigheter förvärvade före ikraftträdandet avses skogens anskaffningsvärde beräknat enligt äldre bestämmelser. Det innebär att skattskyldiga som har förvärvat en fastighet före den föreslagna lagstiftningens ikraftträdande inte kommer att få ett minskat avdragsutrymme till följd av de föreslagna lagändringarna. Det anskaffningsvärde som har beräknats för skogen på fastigheten enligt de olika bestämmelserna om detta kommer således att bibehållas så länge fastighetsinnehavet består oförändrat. I samband med att fastigheten övergår till annan genom ett köp, byte eller på liknande sätt kommer denne att få ett nytt anskaffningsvärde som baserar sig på den *produktiva skogsmarken* (se 21 kap. 12–15 §§ IL).

Eftersom avdragsutrymmet för den som förvärvat en fastighet genom arv, gåva, testamente, etc. baserar sig på den tidigare ägarens avdragsutrymme och detta, som nyss nämnts, inte avses förändras genom föreslagna lagändringar så kan avdragsutrymmen beräknade enligt äldre (nu gällande) bestämmelser komma att finnas kvar en lång tid framöver.

*Juridiska Fakultetsnämnden vid Uppsala universitet* anser att det är problematiskt att olika regler gäller för skogsfastigheter enbart beroende på när de har förvärvats och att en övergångsregel som den föreslagna, som kommer att vara tillämplig under en lång tid, inte införs direkt i inkomstskattelagen. Regeringen anser för sin del inte att den föreslagna regleringen skulle vara förknippad med några särskilda problem, samtidigt som den är sakligt motiverad. För skogsavdragen finns för övrigt redan övergångsregler som tar sin utgångspunkt i när fastigheten förvärvades och dessa finns på annat håll än i inkomstskattelagen, se 4 kap. 32 och 33 §§ lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). Det skulle vara mer problematiskt och riskera att leda till rättsförluster om avdragsutrymmet för tidigare förvärvade fastigheter skulle baseras på det nya begreppet produktiv skogsmark, som över huvud taget inte existerade vid tidpunkten för förvärvet. Däremot kommer – vid arv, gåva, testamente, etc. – den proportionering av det enligt äldre bestämmelser beräknade avdragsutrymmet som ska ske vid delförvärv (se 21 kap. 16 § tredje stycket IL) att basera sig på det nya begreppet produktiv skogsmark. Inget av det äldre avdragsutrymmet bör normalt sett gå förlorat i och med detta men avdragsutrymmet skulle teoretiskt kunna fördela sig något annorlunda mellan den tidigare och den nya ägaren. Även om *anskaffningsvärdet* baseras på den tidigare ägarens *skogsmark* kommer således *proportioneringen* av detta anskaffningsvärde och av skogsavdraget vid ett delförvärv att baseras på den *produktiva skogsmark* som förvärvaren tar över. Det skulle i något enskilt fall kunna innebära en viss förskjutning i fördelningen mellan den tidigare ägaren och den nya ägaren. Det är inte i sig något som talar emot den valda övergångsregleringen eller som talar för några ytterligare särregler utan är något som parterna får beakta i sina mellanhavanden. Till detta kommer att de äganderättsövergångar som kommer att beröras är sådana som sker efter den föreslagna lagstiftningens ikraftträdande, varför

proportioneringen svårligen kan knytas till något annat än det nya begreppet produktiv skogsmark.

Slutligen finns särskilda regler om anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid delavyttring, allframtidssupplåtelse, m.m. De innehåller också proportioneringsregler som bör utgå från den nya definitionen.

### *Lagförslaget*

Förslaget innebär att termen ”skogsmark” byts ut mot ”produktiv skogsmark” i bestämd eller obestämd form i 21 kap. 4, 6, 12, 13, 15–18 och 41 §§ IL. Vidare görs en justering av 21 kap. 4 och 16 §§ IL så att bestämmelserna även reglerar situationen då all mark övergår till en ny ägare, utan att det ingår produktiv skogsmark bland denna mark.

## 5 Konsekvensanalys

De föreslagna lagändringarna är huvudsakligen rent språkliga anpassningar som inte kan förväntas ha några offentligfinansiella konsekvenser eller några särskilda konsekvenser för enskilda, Skatteverket eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

## 6 Författningskommentar

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

### **21 kap.**

*4, 6, 12, 13, 15–18 och 41 §§*

Ändringarna innebär att termen ”skogsmark” ersätts med termen ”produktiv skogsmark”, i förekommande fall i bestämd form. Ändringarna föranleds av motsvarande begreppsbyte i fastighetstaxeringslagen. I 4 § har gjorts ett tillägg som innebär att skogsavdrag utesluts inte bara när all produktiv skogsmark frångår ägaren, utan även när all mark frångår ägaren – oavsett om däri ingår produktiv skogsmark. I 16 § – som handlar om äganderättsövergångar genom arv, gåva, bodelning och liknande – har också gjorts ett tillägg. Det innebär att den nya ägaren tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde och anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren när den nya ägaren förvärvar all mark i den tidigare ägarens verksamhet, även om det bland denna mark inte skulle ingå någon produktiv skogsmark.

### **Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna**

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2011. Bestämmelsen om övertagande av skogskonto och skogsskadekonto i 21 kap. 41 § i sin nya lydelse tillämpas när en lantbruksenhet övergår till en närstående efter den 31 december 2010. Bestämmelserna i övrigt tillämpas i sina nya

lydelser för avdragsgrundande skogsintäkter efter den 31 december 2010. För fastigheter förvärvade före ikraftträdandet avses därvid med skogens anskaffningsvärde värdet beräknat enligt äldre bestämmelser. För den som tar över en fastighet genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt (jfr. 21 kap. 16 §) efter ikraftträdandet innebär det att anskaffningsvärdet ska beräknas med utgångspunkt i den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Om den tidigare ägaren i sin tur har förvärvat fastigheten före den 1 januari 2011 ska det anskaffningsvärdet beräknas enligt äldre bestämmelser.



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

Härigenom föreskrivs att 21 kap. 4, 6, 12, 13, 15–18 och 41 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)<sup>3</sup> ska ha följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

**21 kap.**

4 §

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

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

6 §

<p>Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och skogsmark vid förvärv av en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet.</p>	<p>Anskaffningsvärdet är det värde som enligt 12–19 §§ avser skog och <i>produktiv</i> skogsmark vid förvärv av en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet.</p>
--	---

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

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

12 §

<p>Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anses som anskaffningsvärde så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Till skogsbruket räknas skogsmark med växande skog och sådana</p>	<p>Om en fastighet förvärvas genom köp, byte eller på liknande sätt, anses som anskaffningsvärde så stor del av ersättningen för fastigheten som den del av fastighetens taxeringsvärde som avser skogsbruket utgör av hela taxeringsvärdet vid förvärvet. Till skogsbruket räknas <i>produktiv</i> skogsmark med växande skog och</p>
--	--

<sup>3</sup> Lagen omtryckt 2008:803.

markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk.

sådana markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk.

### 13 §

Om bestämmelsen i 12 § inte kan tillämpas eller det är uppenbart att en tillämpning skulle ge ett värde som avviker från den verkliga ersättningen för skog och skogsmark, är anskaffningsvärdet det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen.

Har ersättning betalats vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och skogsmark som har lagts till den skattskyldiges fastighet överstiger värdet av den skog och skogsmark som har frångått denna, ska ett belopp motsvarande ersättningen anses som anskaffningsvärde.

Om bestämmelsen i 12 § inte kan tillämpas eller det är uppenbart att en tillämpning skulle ge ett värde som avviker från den verkliga ersättningen för skog och *produktiv* skogsmark, är anskaffningsvärdet det belopp som kan anses motsvara den verkliga ersättningen.

Har ersättning betalats vid fastighetsreglering eller klyvning på grund av att värdet av den skog och *produktiva* skogsmark som har lagts till den skattskyldiges fastighet överstiger värdet av den skog och *produktiva* skogsmark som har frångått denna, ska ett belopp motsvarande ersättningen anses som anskaffningsvärde.

### 15 §

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och skogsmarken.

Utgifter som har dragits av med stöd av 16 kap. 20 a § ska inte räknas in i anskaffningsvärdet.

Vid rationaliseringsförvärv ska i anskaffningsvärdet räknas in såväl ersättningen för skog och *produktiv* skogsmark som den del av övriga utgifter med anledning av förvärvet som belöper sig på den förvärvade skogen och *produktiva* skogsmarken.

### 16 §

Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, gäller vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme följande.

Omfattar förvärvet all skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet, tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Omfattar förvärvet all *mark eller all produktiv* skogsmark i den tidigare ägarens näringsverksamhet, tar förvärvaren över den tidigare ägarens anskaffningsvärde. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

Omfattar förvärvet bara en del

Omfattar förvärvet bara en del

av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen.

Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och skogsmark i näringsverksamheten och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, anses den nye ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme vara noll.

av *den produktiva* skogsmarken, anses som anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och *produktiva* skogsmarken utgör av värdet av all skog och *produktiv* skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen.

Omfattar förvärvet mindre än 20 procent av värdet av all skog och *produktiv* skogsmark i näringsverksamheten och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, anses den nye ägarens anskaffningsvärde och avdragsutrymme vara noll.

#### 17 §

Om en del av den skattskyldiges skogsmark förvärvas av en ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme minska i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och skogsmarken i näringsverksamheten. En proportionell minskning ska också göras om värdet av fastighetens skog och skogsmark minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Omfattar förvärvet eller minskningen mindre än 20 procent av värdet av skogen och skogsmarken, och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, ska den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas. Vad som sägs i detta stycke gäller inte sådana förvärv som avses i 14 §.

Om en del av den skattskyldiges *produktiva* skogsmark förvärvas av en ny ägare, anses den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme minska i samma proportion som minskningen av värdet av skogen och *den produktiva* skogsmarken i näringsverksamheten. En proportionell minskning ska också göras om värdet av fastighetens skog och *produktiva* skogsmark minskar på grund av fastighetsreglering eller klyvning.

Omfattar förvärvet eller minskningen mindre än 20 procent av värdet av skogen och *den produktiva* skogsmarken, och är det inte fråga om en ideell andel av en fastighet, ska den skattskyldiges anskaffningsvärde och avdragsutrymme dock inte minskas. Vad som sägs i detta stycke gäller inte sådana förvärv som avses i 14 §.

## 18 §

Bestämmelserna i 17 § tillämpas också om

1. en fastighet enligt 27 kap. 11 § blir lagertillgång i en tomtrörelse som den skattskyldige bedriver, eller

2. den skattskyldige på grund av allframtidsupplåtelse får sådan engångsersättning som avses i 45 kap. 6 § för skog och skogsmark.

Skogen och skogsmarken anses då ha förvärvats av en ny ägare.

2. den skattskyldige på grund av allframtidsupplåtelse får sådan engångsersättning som avses i 45 kap. 6 § för skog och *produktiv* skogsmark.

Skogen och *den produktiva* skogsmarken anses då ha förvärvats av en ny ägare.

41 §<sup>4</sup>

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

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

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

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

– att 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 lantbrukenheten övergår.

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

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

Om bara en del av lantbrukenheten 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 lantbrukenheten det beskattningsår då enheten övergår.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2011.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2008:1066.

2. Bestämmelsen i 21 kap. 41 § i dess nya lydelse tillämpas när en lantbruksenhet övergår efter den 31 december 2010. Bilaga 1

3. Bestämmelserna i övrigt tillämpas i sina nya lydelse för avdragsgrundande skogsintäkter efter den 31 december 2010. För fastigheter förvärvade före ikraftträdandet avses därvid med skogens anskaffningsvärde värdet beräknat enligt äldre bestämmelser.

## Förteckning över remissinstanserna

Promemorian Anpassningar av reglerna om skogsavdrag till ändringar i fastighetstaxeringslagen (Fi2010/3273) har remitterats till följande remissinstanser: Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Växjö, Skatteverket, Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Skogsstyrelsen, Tillväxtverket, Sveriges advokatsamfund, Föreningen Svenskt Näringsliv, Företagarna, Lantbrukarnas Riksförbund, LRF Skogsägarna, Sveriges Lantbruksuniversitet, Skogsindustrierna, FAR SRS, Näringslivets Regelnämnd, Fastighetsägarna Sverige, Regelrådet och Sveriges Jordägareförbund.

Yttrande över promemorian har avgetts av Kammarrätten i Sundsvall, Förvaltningsrätten i Växjö, Skatteverket, Juridiska fakulteten vid Uppsala universitet, Skogsstyrelsen, Tillväxtverket, Lantbrukarnas Riksförbund, Sveriges Lantbruksuniversitet, FAR SRS, Näringslivets regelnämnd, Fastighetsägarna Sverige och Sveriges Jordägareförbund.

Följande remissinstanser har inte svarat eller uppgivit att de avstår från att lämna synpunkter: Företagsekonomiska institutionen vid Stockholms universitet, Föreningen Svenskt Näringsliv, LRF Skogsägarna och Skogsindustrierna, Sveriges advokatsamfund, Företagarna och Regelrådet.