

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

# Övertagande av skogskonto och skogsskadekonto vid generationsskifte

## Sammanfattning

I denna promemoria föreslås att det i syfte att bl.a. underlätta generationsskiften införs en möjlighet att under vissa förutsättningar ta över skogsskonton och skogsskadekonton i samband med att den lantbruksenhet som kontomedlen härrör från övergår till en närstående. Medlen kommer i stället att återföras till beskattning hos den nye ägaren av lantbruksenheten när denne tar ut medlen eller de annars utbetalas av kontoförande kreditinstitut. Övertagna kontomedel ska återföras till beskattning hos den nya innehavaren inom samma tid som gällde för den tidigare innehavaren. Det kontoförande kreditinstitut som gör överföringen ska lämna kontrolluppgift om denna.

Det föreslås också att systemet med skogskonto och skogsskadekonto ska kunna användas avseende intäkter från skogsbruk på fastigheter i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Slutligen föreslås en utvidgning av skattskyldigheten för den som är begränsat skattskyldig i Sverige till att även omfatta uttag och utbetalningar från skogskonto och skogsskadekonto.

Lagändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på överföringar som görs efter den 31 december 2008.

# Innehållsförteckning

1	Lagtext .....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	8
2	Gällande rätt.....	10
3	Överväganden och förslag.....	12
3.1	Övertagande av kontomedel vid generationsskifte.....	12
3.2	Skogsintäkt från fastighet inom EES .....	16
3.3	Skyldighet för begränsat skattskyldig att betala skatt vid uttag från skogskonto eller skogsskadekonto .....	17
4	Konsekvenser .....	19
5	Författningskommentarer .....	20
5.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) .....	20
5.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	23

# 1 Lagtext

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

Härigenom föreskrivs ifråga om inkomstskattelagen (1999:1229)  
*dels* att rubriken närmast före 21 kap. 40 § ska utgå,  
*dels* att 3 kap. 18 § och 21 kap. 22, 36, 38 och 39 §§ samt rubriken närmast före 39 § ska ha följande lydelse,  
*dels* att det ska införas en ny paragraf, 21 kap. 41 §, av följande lydelse.

### *Nuvarande lydelse*

### *Föreslagen lydelse*

#### **3 kap.**

#### 18 §<sup>1</sup>

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 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

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

3. 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,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

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

5. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

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

7. 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,

8. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt

6. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

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

8. 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,

9. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt

<sup>1</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

schablonintäkt enligt 47 kap., och 9. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

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 9 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

schablonintäkt enligt 47 kap., och 10. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 10 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

## 21 kap.

### 22 §

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige eller *i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet*. Som skogsbruk räknas också avverkning av skog på en lantbruksenhet på grund av en avverkningsrätt som den skattskyldige har förbehållit sig vid överlåtelse av en fastighet eller vid fastighetsbildning och avyttring av sådan avverkningsrätt.

### 36 §<sup>2</sup>

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

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

*Medel som tas över från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto enligt 41 § 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.*

<sup>2</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

### 38 §<sup>3</sup>

Medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto får föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattning sker enligt 37 § *under förutsättning att* hela det innestående beloppet direkt förs över till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet.

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

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 lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

*Arv, gåva m.m.*

*Överföring av lantbruksenhet eller kontomedel m.m.*

### 39 §<sup>4</sup>

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

Vad som sägs i första stycket gäller inte om äganderätten övergår genom gåva.

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

### 40 §<sup>5</sup>

Om avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det anses inte som överlåtelse eller pantsättning att en skattskyldig på begäran av Skogsstyrelsen förbinder sig att

Om avtal träffas om överlåtelse eller pantsättning av medel på skogskonto eller skogsskadekonto, ska medlen på kontona tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet *om inte annat följer av 41§.* Det anses inte som överlåtelse eller pantsättning att en skattskyldig på begäran av

<sup>3</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

<sup>4</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

<sup>5</sup> Senaste lydelse 2007:1419.

inte förfoga över medlen utan Skogsstyrelsen förbinder sig att styrelsens tillstånd. inte förfoga över medlen utan styrelsens tillstånd.

41 §

*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*

*– medlen på kontot motsvaras av skogsintäkter från den berörda lantbruksenheten,*

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

*– parterna vid gåva eller bodelning i annat fall än med anledning av ena makens dödsfall träffar skriftligt avtal om att medlen tas över,*

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

*– överföringen sker samma beskattningsår som lantbruksenheten övergår.*

*Om inte hela lantbruksenheten övergår till den närstående så får han 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.*

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på överföringar av skogskonton och skogsskadekonton som görs efter den 31 december 2008.

## 1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 7 kap. 4 § och 12 kap. 2 § ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas en ny paragraf, 7 kap 5 §, av följande lydelse.

*Nuvarande lydelse*

*Föreslagen lydelse*

### **7 kap.**

#### **4 §<sup>6</sup>**

Kontrolluppgift *skall* lämnas om uttag enligt 21 kap. 36 § inkomstskattelagen (1999:1229) från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto och om uttag enligt 32 kap. 8 § den lagen från ett upphovsmannakonto.

Kontrolluppgift *skall* lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitut som gjort utbetalningen.

I kontrolluppgiften *skall* uppgifter lämnas om

1. utbetalt belopp, och
2. förhållanden som *avses i 21 kap. 40 § eller 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen, om de är kända.*

Kontrolluppgift *ska* lämnas om uttag och utbetalning enligt 32 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) från ett upphovsmannakonto. *Kontrolluppgift ska också lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på sådant konto enligt 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 den lagen, om den är känd.*

Kontrolluppgift *ska* lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitutet.

I kontrolluppgiften *ska* uppgifter lämnas om

1. *uttaget eller* utbetalt belopp, och
2. förhållanden som *överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.*

#### **5 §**

*Kontrolluppgift ska lämnas om uttag och utbetalning enligt 21 kap. 36 § inkomstskattelagen (1999:1229) från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto. Kontrolluppgift ska också lämnas om överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel på sådana konton enligt 21 kap. 40 § och 21 kap. 41 § inkomstskattelagen,*

<sup>6</sup> Senaste lydelse 2004:440.



om den är känd.

*Kontrolluppgift ska lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitutet.*

*I kontrolluppgiften ska uppgifter lämnas om*

*1. uttaget eller utbetalt belopp, och*

*2 förhållanden som överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.*

## **12 kap.**

### **2 §<sup>7</sup>**

Kontrolluppgifter enligt 6 kap., 8 kap. 1–6 §§, 9 och 10 kap. samt 11 kap. 2, 2a och 7a–7c ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgifter enligt 6 kap., 7 kap. 5 §, 8 kap. 1–6 §§, 9 och 10 kap. samt 11 kap. 2, 2a och 7a–7c ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 11 kap. ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild kontrolluppgift för utomlands bosatta.

I kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som anges i 6, 8 och 9–11 kap., uppgift lämnas om utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande för dem som kontrolluppgiften avser samt i kontrolluppgift enligt 6 kap. om mottagarens medborgarskap.

I kontrolluppgiften ska, utöver de uppgifter som anges i 6–11 kap., uppgift lämnas om utländska skatteregistreringsnummer eller motsvarande för dem som kontrolluppgiften avser samt i kontrolluppgift enligt 6 kap. om mottagarens medborgarskap.

Uppgift om skatteregistreringsnummer behöver endast lämnas för

1. avtalsförbindelser som har upprättats den 1 januari 2004 eller senare,
2. vid avsaknad av avtalsförbindelser, transaktioner som har utförts den 1 januari 2004 eller senare.

---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.

<sup>7</sup> Senaste lydelse 2008:139.

## 2 Gällande rätt

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk (skogsintäkt) får göra avdrag i inkomstslaget näringsverksamhet för belopp som sätts in på skogskonto eller skogsskadekonto. Bestämmelser om insättning på skogskonto infördes 1954 (prop. 1954:14, bet. 1954:BevU25, SFS 1954:142). Numera finns bestämmelserna i 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Med skogsbruk avses att den skattskyldige utnyttjar skogen på sin egen eller en arrenderad lantbruksenhet i Sverige samt utnyttjande av avverkningsrätt i vissa fall. Med lantbruksenhet avses det som vid en fastighetstaxering bestämts vara en sådan enhet.

Det huvudsakliga syftet med skogskontosystemet är att ge skogsägaren en möjlighet att fördela de många gånger ojämna och oregelbundna inkomsterna av skogsbruk över flera beskattningsår. Medel som sätts in på skogskonto får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och minskar således den skattepliktiga inkomsten. Avdrag får inte göras med så stort belopp att underskott uppstår. När medel tas ut från kontot ska de tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Genom möjligheten att fördela intäkterna över flera år kan de tas upp i samband med att den skattskyldige samtidigt har utgifter som får dras av, t.ex. för skogsvårdsåtgärder som utförs senare än det år då skogsintäkterna ursprungligen erhöles.

Avdrag för avsättning på skogskonto ett visst beskattningsår förutsätter att avdragsbeloppet minst uppgår till 5 000 kr. Avdraget får högst motsvara 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 skogsintäkten på grund av uttag av skogsprodukter. Vid flera tillfällen efter lagstiftningens tillkomst har dessa procentsatser höjts tillfälligt i anledning av stormar. Det har i dessa fall ansetts motiverat att medge inkomstutjämning med större belopp än de permanenta reglerna medgav. De tillfälliga ändringarna har gällt under de beskattningsår då likviderna för det stormfällda virket antogs uppkomma. Genom lagstiftning 1979 (prop. 1978/79:81, bet. 1978/79:SkU28, SFS 1979:77) infördes fr.o.m. detta års taxering permanent lagstiftning om avsättning till skogskonto i anledning av stormfällning, brand, insektsangrepp eller någon liknande händelse. Procentsatserna är 80 vid stormfällning och 50 procent i övriga fall.

I normala fall har ansetts att en möjlighet att ha medel inestående på skogskontot i tio år räcker för att tillgodose lagstiftningens syfte. Om medlen på kontot inte skulle ha tagits ut dessförinnan ska de således alltid återföras till beskattning efter denna tidsperiod, dvs. tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1982 och tillämpades första gången vid 1983 års taxering infördes det särskilda skogsskadekontot (prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68, SFS 1982:325). I jämförelse med det ordinarie skogskontot får medel på skogsskadekonto stå kvar en längre tid, 20 år. Detta har motiverats med att skogsskador till följd av stormfällning, brand, insektsangrepp och liknande händelser kan framtvunga så stora avverkningar att inkomstutjämning över en längre tid ter sig rimlig. För avdrag för

avsättning till skogsskadekonto gäller vidare att avdraget måste avse minst 50 000 kr, att mer än en tredjedel av skogen bör avverkas i förtid och att den huvudsakliga delen av beskattningsårets skogsintäkter hänförs till sådan avverkning.

En näringsidkare kan i dag inte överföra medel på skogskonton och skogsskadekonton till någon annan, t.ex. i samband med generationsskiftet, utan att detta medför att medlen därigenom omedelbart ska återföras till beskattning.

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.

Om äganderätten till lantbruksenheten övergår genom gåva behöver kontomedlen inte återföras till beskattning vid den tidpunkten. Tanken med detta undantag är bl.a. att skatteskäl inte ska behöva minska avverkningen de närmaste åren före en överlåtelse och att angelägna överlåtelser inte ska behöva fördröjas. En möjlighet att behålla skogskontot trots att fastigheten överlåts antogs till och med kunna leda till att äldre skogsägare kunde väntas öka aktiviteten i och med att de genom skogskontot ges möjlighet att öka sin pension.

Inte heller vid överlåtelse av fastigheten genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, t.ex. fastighetsreglering, behöver kontomedlen återföras till beskattning.

Om en lantbruksenhet överlåts samtidigt som skogskonton eller skogsskadekonton med skogsintäkter från enheten behålls av överlåtaren och förhållandena inte är sådana att medlen ska återföras till beskattning i samband med överlåtelserna av lantbruksenheten så gäller de allmänna reglerna för beskattning av medlen på kontona. Medlen beskattas hos innehavaren av kontot vid uttag eller utbetalning. Att lantbruksenheten överlåts påverkar i sådant fall inte när beskattningen av kontomedlen sker.

Medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto 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. När kontomedel förs över ska det överförande kreditinstitutet lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som detta behöver för att fullgöra sina skyldigheter enligt 21 kap. inkomstskattelagen och enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

I dag är möjligheterna att göra avdrag för insättning på skogskonto och skogsskadekonto begränsade till skogsintäkter som härrör från en svensk lantbruksenhet. I Sverige skattepliktiga skogsintäkter som härrör från en fastighet i annat land kan inte sättas in på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto och därigenom medföra rätt till avdrag.

### 3 Överväganden och förslag

#### 3.1 Övertagande av kontomedel vid generationsskifte

**Förslag:** När en lantbruksenhet övergår genom ett benefikt fång till en närstående ska det bli möjligt för denne person att samtidigt ta över medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto utan att detta medför att medlen ska återföras till beskattning hos givaren. Medlen ska i sådant fall i stället återföras till beskattning hos mottagaren av medlen under samma förutsättningar som skulle ha gällt för den ursprunglige innehavaren om medlen varit kvar i dennes ägo, dvs. vid uttag från kontot, eller vid utbetalning från kontot. Kreditinstitutet ska, avseende ett skogskonto eller ett skogsskadekonto med överlåtna medel, betala ut det belopp som finns kvar på kontot senast vid den tidpunkt för utbetalning som gällde i förhållande till den ursprunglige innehavaren av kontot. Kontrolluppgift ska lämnas om övertagande av kontomedel.

#### Skälen för förslaget:

*Bör det införas en särskild möjlighet att ta över skogs- och skogsskadekonton?*

Om skogs- eller skogsskadekontomedlen överlåts till en ny ägare av lantbruksenheten medför det samtidigt att medlen ska återföras till beskattning hos den ursprunglige innehavaren. Någon möjlighet att överlåta kontot som sådant eller att sätta in medlen på ett nytt konto av motsvarande slag med fortsatt möjlighet till uppskov av beskattningen hos den nya innehavaren finns inte i dag. Det bör dock framhållas att det redan nu finns andra möjligheter att i samband med generationsskiften överföra helt eller delvis obeskattade vinster, genom periodiseringsfonder och expansionsfonder. Mot den bakgrunden kan därför ifrågasättas om det bör införas någon särskild möjlighet att överföra skogskonton och om inte de befintliga överföringsmöjligheterna i stället borde användas. Efter den senaste tidens stormar som tvingat vissa skogsägare till oplanerade avverkningar har önskemålet framförts att skogskonton och skogsskadekonton borde gå att föra över tillsammans med lantbruksfastigheten till en ny ägare i samband med generationsskiften, eftersom det hade varit möjligt att överföra den rotstående skogen om den inte hade behövt avverkas. Baserat på den jämförelsen är de konton som i första hand borde komma i fråga för en överföringsmöjlighet skogsskadekontona, som innehåller skogsintäkter från oförutsedda och oplanerade förtida avverkningar som framtvingsats av olika yttre omständigheter. Däremot kan ifrågasättas om medel på vanliga skogskonton borde få överföras till den del de härrör från normal och planerad avverkning. Emellertid kan även det vanliga skogskontot innehålla medel som härrör från förtida avverkning framtvingsad av yttre omständigheter, t.ex. en stormfällning. Praktiska skäl talar därför för att någon åtskillnad inte bör göras mellan de olika kontona i fråga om möjligheten att föra över dem. En möjlighet att föra över kontomedlen tillsammans med lantbruksfastigheten kan antas komma att underlätta

generationsskiften. Kontomedlen skulle hos den nye innehavaren av lantbruksenheten, precis som hos den ursprungliga innehavaren, kunna användas för att bekosta framtida skogsvårdsåtgärder och på så sätt bidra till en kontinuitet i dessa. Med hänsyn till detta kan det, även om det finns andra möjligheter att överföra vinster vid generationsskiften, vara motiverat att de uppskov med beskattningen som skogs- och skogsskadekonto innebär får fortsätta att gälla, under samma villkor som gällde för den ursprunglige ägaren, när en lantbruksenhet förs över genom ett benefikt fång och medlen på ett skogskonto eller skogsskadekonto samtidigt överläts.

Några ytterligare möjligheter än den som redan finns att skilja kontomedlen och lantbruksenheten åt i samband med att enheten ges bort bör inte införas. Den möjlighet som i dag finns att behålla medlen på kontona utan att de återförs till beskattning, trots att skogsägaren ger bort lantbruksenheten, avser i dagsläget medel som ägaren själv har satt in på skogskonto eller skogsskadekonto. Så bör vara fallet även framöver. För detta talar dels jämförelsen mellan skogskontona och den tidigare rotstående skogen, dels syftet med skogskontona respektive skogsskadekontona, dvs. att kontomedlen ska kunna användas för framtida utgifter för återbeskogning, gallring och annan skogsvård. De skäl som motiverar att kontomedel som fastighetsägaren själv har avsatt inte behöver återföras gör sig inte heller gällande i fråga om kontomedel som har övertagits från annan.

#### *Vilka fastighetsöverföringar och vilken personkrets bör omfattas?*

De fastighetsfång som bör komma i fråga för möjligheten att samtidigt ta över skogskonto- eller skogsskadekontomedel är arv, testamente, gåva och bodelning. En förutsättning är naturligtvis att medlen fortfarande finns på ett konto av det slag som överlåtarens haft. En annan grundläggande förutsättning för att medlen ska få tas över bör, eftersom det ska vara fråga om generationsskiften, vara att det är någon närstående som tar över medlen. Med närstående avses enligt 2 kap. 22 § inkomstskattelagen (1999:1229) make, förälder, mor- och farförälder, avkomling eller avkomlings make, syskon, syskons make och avkomlig och dödsbo som den skattskyldige eller någon av de tidigare nämnda personerna är delägare i. Styvbarn och fosterbarn räknas som avkomling. I de fall som nu är aktuella kan den skattskyldige inte vara delägare i det dödsbo som lantbruksenheten och kontomedlen hamnar hos. Dödsbon bör för övrigt inte vara de slutliga mottagarna av lantbruksenheten eller de aktuella kontona men inledningsvis, innan arvskitet är klart, kan dessa tillgångar ingå i dödsboet. Enligt 18 kap. 7 § ärvdabalken ska dödsbo som innehar en lantbruksenhet emellertid ha avvecklat fastighetsinnehavet senast fyra år efter dödsfallet. Vidare förutsätts vid ett generationsskifte att lantbruksenheten går från den äldre generationen till den yngre. Det saknas emellertid skäl att komplicera lagstiftningen genom att reglera dessa förhållanden som kommer att få sin naturliga lösning, varför det befintliga närståendebegreppet bör användas.

*Hur bör överföringen gå till och vilka villkor bör gälla för den?*

Överföringen av kontomedlen kan ske på två sätt. Antingen kan medlen stå kvar på det ursprungliga kontot och kontot föras över till en ny innehavare, eller så kan medlen föras över från överlåtarens konto till ett nytt konto av motsvarande slag som innehåller av den nye ägaren.

Vid överföring till ett nytt konto sker tekniskt sett ett uttag från det första kontot. Ett uttag leder till att medlen ska återföras till beskattning. Det behövs alltså ett undantag från huvudregeln om återföring till beskattning vid uttag för att en sådan överföring ska kunna få önskad effekt.

Det finns redan vissa undantag från ovan nämnda huvudregel. Medel kan i vissa fall föras från ett konto vid ett kreditinstitut till ett motsvarande konto vid ett annat kreditinstitut utan att medlen därför ska återföras till beskattning. Nu föreslås att också en överföring mellan överlåtarens och mottagarens konton ska kunna undantas under vissa förutsättningar.

För att det ska kunna godtas att medlen inte ska återföras till beskattning bör krävas att överföringen sker direkt mellan de två kontona. Det får alltså inte finnas något annat led mellan det att medlen finns på överlåtarens konto och att de finns på mottagarens konto. Mottagaren, eller någon annan, ska inte under ett mellanled haft möjlighet att förfoga över medlen.

När medel i överlåtelsefallet förs mellan konton hos olika kreditinstitut bör motsvarande bestämmelser om informationsplikt mellan kreditinstituten gälla som i dag gäller när medel överförs för den ursprungliga ägarens räkning. Det överförande kreditinstitutet ska lämna det mottagande kreditinstitutet de uppgifter som behövs för att det mottagande kreditinstitutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt inkomstskattelagens regler om skogskonton och lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

För att medlen inte ska återföras till beskattning bör även krävas att mottagaren uttryckligen tar emot medlen. Detta bör göras genom en skriftlig förklaring vid förvärv i anledning av överlåtarens dödsfall och genom ett skriftligt avtal i andra fall. Om överföringen av kontomedlen inte godtas av mottagaren ska medlen återföras till beskattning hos överlåtaren i samband med att lantbruksenheten överförs. Om överlåtelsen av lantbruksenheten sker genom en gåva och mottagaren inte godtar att även ta emot kontomedlen ska medlen dock inte omedelbart återföras till beskattning. De får enligt gällande bestämmelser stå kvar på kontot och beskattning sker hos överlåtaren av lantbruksenheten när medlen tas ut eller betalas ut.

Om de medel som ska överföras endast utgörs av ett mindre belopp eller om endast en kortare tid återstår till dess medlen ändå ska betalas ut kan det ifrågasättas om en överföring till mottagaren inom ramen för systemet med skogskonto eller skogsskadekonto är motiverad. Några regler i detta avseende föreslås dock inte i nuläget. Skulle erfarenheter från tillämpningen visa behov av detta får ställning på nytt tas till frågan. Däremot finns det skäl att begränsa storleken på övertagna kontomedel i relation till hur stor del som mottagaren erhåller av lantbruksenheten. Annars skulle hela eller den helt övervägande delen av ett skogskonto

kunna överföras till någon som endast erhåller en mindre bråkdel av lantbruksenheten. Dels skulle det strida mot tanken bakom möjligheten att föra över kontomedel, nämligen att de ska följa med skogsmarken och den fortsatt bedrivna näringsverksamheten. Dels skulle det kunna inbjuda till rent skattebetingade skevdelningar av kontona inom en närståendekrets. Det bör därför föreskrivas att om inte hela den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till den närstående så får han högst ta över så stor del av kontot som hans andel motsvarar av skogsbruksvärdet på den övertagna skogsmarken i förhållande till skogsbruksvärdet för all skogsmark på lantbruksenheten det beskattningsår då enheten övergår. Det innebär att det belopp som får tas över kan beräknas på följande sätt:

$$\text{hela kontot} \times \text{ägarandel} \times \frac{\text{den del av taxeringsvärdet som avser övertagen skogsmark}}{\text{den del av taxeringsvärdet som avser all skogsmark}}$$

Det hör till sakens natur att det finns en koppling mellan den överlåtna lantbruksenheten och kontomedlen. De kontomedel som tas över ska därför motsvaras av skogsintäkter som kommer från brukande av den aktuella lantbruksenheten. Lantbruksenheten i fråga ska dessutom ha skogsmark. En lantbruksenhet kan emellertid förändras genom åren. Delar kan tillkomma eller avskiljas från lantbruksenheten. Kontomedlen kan härröra från en av flera fastigheter som har ingått i enheten men som sedan frångått denna. Vid en överlåtelse kan vidare tänkas att det finns flera mottagare som får olika del i den aktuella lantbruksenheten. Detta kan leda till frågor om det i ett enskilt fall finns ett nödvändigt samband mellan den lantbruksenhet respektive de kontomedel som överförs och hur stor det sambandet i så fall är. Ett krav på att varje överförd kontokrona faktiskt ska härröra från den överförda lantbruksenhetens kvarvarande skogsmark skulle i praktiken innebära att de skattskyldiga ställs inför mycket svåra beviskrav. När uttag görs från kontot går det inte att ange vilka skogsintäkter detta avser och från vilken av de fastigheter som ingår eller som har ingått i lantbruksenheten som de härrör. Detsamma gäller för de medel som blir kvar på kontot. De medel som finns på skogskontot ett år utgörs av alla skogsintäkter som den skattskyldige har haft under året och kan härröra från olika skogsfastigheter som ingick i lantbruksenheten vid den tiden. Vid t.ex. avverkningsuppdrag, där det ankommer på köparen att avverka och ta hand om virket, varefter köparen efter virkesmätning av någon oberoende tredje part ersätter säljaren för den inmätta virkesvolymen är skogsägarens möjlighet att känna till hur skogsintäkten fördelar sig mellan olika fastigheter beroende av detaljeringsgraden på den redovisning som skogsägaren erhåller. Detaljerade regler i detta avseende skulle ge upphov till en administrativ börda för såväl de skattskyldiga som Skatteverket och bör därför inte införas. Om kontomedlen härstammar från den aktuella lantbruksenheten, även om den skulle ha genomgått förändringar genom åren, så ska kontomedlen därför i den omfattning som överlåtarens bestämmer få överföras inom de ramar som ges av den beloppsmässiga begränsning som tidigare har behandlats.

### *Hur påverkas kontrolluppgiftsskyldigheten?*

En fråga som uppstår när det nu föreslås en möjlighet att överta skogskonton och skogsskadekonton är om det föranleder några ändringar av den kontrolluppgiftsskyldighet som kontoförande kreditinstitut har i fråga om vissa dispositioner med kontona. Enligt 7 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) ska kontrolluppgift lämnas om uttag från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto. I kontrolluppgiften ska uppgift lämnas om utbetalt belopp och om förhållanden som överlåtelse eller pantsättsättning av kontot, om dessa är kända för den uppgiftsskyldige. Såsom denna reglering är utformad gäller den varje kontohavare och inte endast den som ursprungligen gjort kontoavsättningen och gjort avdrag för avsättningen. Således kommer den att gälla även i fråga om konton och kontomedel som innehas av någon som har övertagit kontot eller kontomedlen från någon annan. Några justeringar av dessa regler är därför inte nödvändiga i den delen för att Skatteverket ska få uppgift om den nya kontohavarens dispositioner över kontot.

Däremot bör kontrolluppgift även lämnas när medel på skogs- och skogsskadekonton övertas av en närstående genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Denna tillkommande kontrolluppgiftsskyldighet regleras lämpligen i en ny bestämmelse i 7 kap. 5 § LSK, dit också den befintliga kontrolluppgiftsskyldigheten rörande skogs- och skogsskadekonton flyttas. 7 kap. 4 § LSK kommer i fortsättningen endast komma att handla om upphovsmannakonton.

Utöver kontrolluppgift om uttag får Skatteverket i dag uppgift om bl.a. kontobehållning, gottskrivna ränta och innehållen skatt enligt 6 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel.

### 3.2 Skogsintäkt från fastighet inom EES

**Förslag:** En möjlighet införs för den som har i Sverige skattepliktiga skogsintäkter från en fastighet i ett annat land inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) att sätta in dessa medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto enligt samma regler och med samma möjlighet till avdrag som om intäkterna kom från en svensk lantbruksenhet.

**Skälen för förslaget:** Som lagstiftningen i dag är utformad är det endast för skogsintäkter från en lantbruksenhet i Sverige som avdrag får göras vid insättning på ett skogskonto eller skogsskadekonto. Motsvarande intäkter från en fastighet i ett annat land är också skattepliktiga i Sverige för den som är obegränsat skattskyldig här i landet. Av skatteavtal mellan Sverige och den andra staten kan dock följa att skatt inte ska tas ut i Sverige på den utländska intäkten.

Enligt artikel 43 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (EG-fördraget) är inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium i princip förbjudna. En motsvarande bestämmelse finns i artikel 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet). EG-



domstolens praxis avseende artikel 43 i EG-fördraget innebär inte bara att det är förbjudet för ett land att ha bestämmelser som hindrar utländska företag från att etablera sig i det egna landet. Det är även förbjudet att ha bestämmelser som hindrar eller avskräcker det egna landets medborgare från att etablera sig utomlands (se t.ex. mål C-264/96, ICI, punkten 21). Det kan ifrågasättas om begränsningen i fråga om möjligheten att använda skogskonto och skogsskadekonto till att avse intäkter från en lantbruksenhet i Sverige utgör ett sådant hinder. Bestämmelserna om skogskonto och skogsskadekonto riskerar i så fall att stå i strid med den fria etableringsrätten i EG-fördraget och EES-avtalet. Bestämmelserna bör därför ändras så att även skogsintäkter från en fastighet belägen inom EES-området ska kunna sättas in på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto och medföra samma rätt till avdrag som en insättning av skogsintäkter från en svensk lantbruksenhet. En förutsättning för avdragsrätt är givetvis att skogsintäkten från fastigheten i det andra landet är skattepliktig i Sverige.

De intäkter som enligt bestämmelserna i 21 kap. inkomstskattelagen kan sättas in på skogskonto och skogsskadekonto är intäkter av skogsbruk. Med skogsbruk avses utnyttjande av skog på lantbruksenhet. Lantbruksenhet är ett begrepp från fastighetstaxeringen. För att klassificeras som lantbruksenhet ska en fastighet innehålla åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. Finns småhus på fastigheten betraktas fastigheten i sin helhet som tomtmark om marken ligger i ett enda ägoskifte och har en areal på högst två hektar samt inte till någon del ska taxeras tillsammans med annan egendom. En sådan fastighet är alltså inte en lantbruksenhet.

En fastighet som ligger i ett annat land är inte föremål för fastighetstaxering i Sverige. Vid en bedömning av om bestämmelser om skogskonto eller skogsskadekonto ska få tillämpas på en skogsintäkt från en fastighet i annat land bör krävas att fastigheten är av sådant slag att den i Sverige hade taxerats som lantbruksenhet. När tillämpningen av reglerna utsträcks till att omfatta EES kommer det att följa av 2 kap. 2 § IL jämförd med 2 kap. 15 § IL. Enligt förstnämnda bestämmelse omfattar de termer och uttryck som används i inkomstskattelagen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Enligt sistnämnda bestämmelse avses med lantbruksenhet enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

### 3.3 Skyldighet för begränsat skattskyldig att betala skatt vid uttag från skogskonto eller skogsskadekonto

**Förslag:** En skyldighet införs för den som är begränsat skattskyldig i Sverige att betala skatt för uttag eller utbetalning av medel från skogskonto eller skogsskadekonto. Kontrolluppgift om skogskonto och skogsskadekonto ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

**Skälen för förslaget:** Avdrag får under vissa förutsättningar göras för medel som sätts in på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto. Medlen ska dock återföras till beskattning när de tas ut från eller betalas ut från kontot. Syftet med bestämmelserna är att ge en möjlighet att skjuta upp beskattningen, inte att medlen helt ska undantas från beskattning.

Det kan synas naturligt att den som har intäkter från en lantbruksenhet i Sverige är obegränsat skattskyldig i Sverige. Så är det förmodligen i de flesta fall. Det är dock inte nödvändigtvis alltid så. Innehav av en fastighet i Sverige är i och för sig en faktor som talar för att personen är obegränsat skattskyldig i landet. Vid en sammanvägning av alla faktorer kan resultatet dock i vissa fall bli att personen är att anse som begränsat skattskyldig. Det finns inte något som hindrar att en begränsat skattskyldig har inkomster från en lantbruksenhet i Sverige eller från att göra insättning på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto och göra avdrag för insättningen, på samma sätt som en i Sverige obegränsat skattskyldig.

Den som vid en tidpunkt varit obegränsat skattskyldig i Sverige kan vid en senare tidpunkt ha förändrat sin anknytning till landet så att endast begränsad skattskyldighet föreligger. De tider som medel kan stå inne på ett skogskonto respektive ett skogsskadekonto är så pass långa att en sådan förändring skulle kunna inträffa under den som en person innehar ett skogskonto eller skogsskadekonto. Innehavaren kan ha sålt fastigheten och flyttat till ett annat land under sådana omständigheter att anknytningen till Sverige inte längre är sådan att obegränsad skattskyldighet i Sverige föreligger. Trots detta kan personen ändå ha kvar outtagna medel på ett skogskonto. Vidare kan som en följd av den föreslagna utvidgningen av reglernas tillämpningsområde till fastigheter inom EES en från början begränsat skattskyldig ha satt av utländska skogsinkomster till skogskonto. Medel som har legat till grund för avdrag för insättning på skogskonto ska beskattas i Sverige när de tas ut från kontot eller annars utbetalas från kontot. Systemet är avsett att uppskjuta beskattningen, inte att undanta kontomedlen från beskattning. Därför bör det i förteckningen över de inkomster som en begränsat skattskyldig ska beskattas för i Sverige göras ett tillägg för uttag och utbetalningar från skogskonton och skogsskadekonton.

I sammanhanget kan noteras att skatt på ränta från skogskonto eller skogsskadekonto tas ut enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skattskyldig enligt den lagen är den som är innehavare av kontot. Detta gäller oavsett om innehavaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig enligt inkomstskattelagen.

Förslaget om begränsad skattskyldighet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto medför att 12 kap. 2 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter bör ändras. I denna bestämmelse regleras vilka kontrolluppgifter som ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Ändringen innebär att samma kontrolluppgifter som ska lämnas för obegränsat skattskyldiga om skogskonton och skogsskadekonton även ska lämnas för begränsat skattskyldiga.

## 4 Konsekvenser

### *Effekter för de offentliga finanserna*

Den offentligfinansiella effekten av möjligheten att överföra de aktuella kontona består dels av en skattekredit, dels av en skatterabatt. Skattekrediten uppkommer genom att inkomsterna inte beskattas direkt, utan först vid uttag från kontot. Skatterabatten består av två delar. För det första beskattas räntan på kontot med 15 procent i stället för 30 procent, som är den normala skattesatsen på kapitalinkomster. För det andra medför de föreslagna ändringarna minskade skatteintäkter om marginalskatten är större vid uttag före ändringarna än vid uttag efter ändringarna.

Den offentligfinansiella effekten uppkommer i fråga om de situationer då kontomedlen i nuläget måste återföras till beskattning, dvs. först och främst när den skattskyldige avlider. Taxeringsåret 2008 uppgick dödsbonas uttag från skogskonton och skogsskadekonton till ca 1,9 miljoner kronor. En möjlighet att i samband med generationsskiften i stället överföra medel i denna storleksordning skulle leda till ett försumbart skattebortfall för de offentliga finanserna.

### *Effekter för Skatteverket och förvaltningsdomstolarna*

Det krävs inga anpassningar av Skatteverkets system för att genomföra de föreslagna regeländringarna. Uppgift om insättning på skogskonto eller skogsskadekonto anges på deklarationsblanketten, och registreras i databasen för SRU, standardiserade räkenskapsutdrag. När uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto görs kommer banken att lämna en kontrolluppgift och kontroll görs om uttaget har redovisats i deklARATIONEN. När tiden för kontot löper till ända omvandlar banken skogskontot eller skogsskadekontot till ett vanligt konto. Detta räknas som ett uttag, och banken skickar kontrolluppgift till Skatteverket.

För Skatteverket medför förslagen i sak inga ökade kostnader, men heller inga besparingar. Förslagen bedöms inte heller leda till något merarbete för förvaltningsdomstolarna.

### *Effekter för de skattskyldiga*

De föreslagna regeländringarna kan underlätta generationsskiften inom skogsbruket. Möjligheten till överföring av kontona kräver att vissa handlingar upprättas och är således förenad med viss administration för de skattskyldiga. Men i de situationer det är fråga om behöver de inblandade ändå ange vad som ska ske med olika tillgångar, varvid de aktuella kontona tillkommer. Fördelarna med den föreslagna överföringsmöjligheten får anses helt överväga eventuellt tillkommande administrativt arbete.

## 5 Författningskommentarer

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

#### 3 kap.

##### 18 §

Förteckningen över intäkter för vilka skattskyldighet föreligger vid begränsad skattskyldighet utökas med en punkt avseende uttag eller utbetalning av medel från skogskonto eller skogsskadekonto. Andra punkten i tredje stycket har förtydligats. I kontrolluppgiften ska uppgifter bland annat lämnas om sådan överlåtelse eller pantsättning av kontomedel som avses i 32 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229). Uppgift ska även lämnas om sådant övertagande av kontomedel som avses i punkt 2 nyss nämnda bestämmelse.

#### 21 kap.

##### 22 §

I paragrafen görs ett tillägg som innebär att möjligheten att använda systemet med skogskonton och skogsskadekonton utvidgas till att avse skogsintäkter från hela EES-området om dessa intäkter ska beskattas i Sverige. En förutsättning är att intäkten härrör från en fastighet som i Sverige skulle ha bedömts som en lantbruksenhet.

##### 36 §

I bestämmelsen regleras när ett uttag från ett skogskonto eller skogsskadekonto tidigast får göras och när en återbetalning ska ske. Ett *nytt tredje stycke* föreslås. Tillägget avser de fall där medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto enligt förslaget till ny 41 § ska kunna föras över till en mottagare utan att överföringen medför att medlen vid den tidpunkten ska återföras till beskattning. Genom tillägget så 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 ursprungliga kontoinnehavaren gjorde.

##### 38 §

I *första stycket* regleras förutsättningarna för att en innehavare av ett skogskonto eller ett skogsskadekonto ska få flytta sina kontomedel från ett kreditinstitut till ett annat, utan att medlen därför ska återföras till beskattning. Nu föreslås ett tillägg som innebär att kontomedel får föras över från ett kreditinstitut till ett annat utan att beskattning sker när lantbruksenheten och kontomedlen tas över enligt den föreslagna nya 41 §. Genom tillägget blir bestämmelserna i andra stycket om informationsplikt mellan kreditinstitutet även gällande vid överföring av medel i de fall som avses i 41 §.

### *39 § och rubriken närmast före 39 §*

I paragrafens *första stycke* anges att medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto ska återföras till beskattning om berörd lantbruksenhet övergår genom arv, testamente bodelning eller på liknande sätt. I det andra stycket föreslås nu ett tillägg som undantar sådan överföring av kontomedel som tas över enligt den föreslagna nya 41 §.

Som framgått av allmänmotiveringen är avsikten inte att kontomedlen och lantbruksenheten ska kunna skiljas åt i större omfattning än vad som nu är fallet. Därför har i *andra stycket* gjorts ett tillägg som innebär att möjligheten att behålla kontomedlen utan att de tas upp till beskattning när lantbruksenheten ges bort är förbehållet kontomedel som den skattskyldige själv har gjort avdrag för. Kontomedel som den skattskyldige däremot har övertagit av annan kan således inte behållas utan att det leder till beskattning om lantbruksenheten ges bort. Om kontomedlen emellertid överläts samtidigt som lantbruksenheten, och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, fortsätter uppskovet med beskattning hos den nye innehavaren enligt de föreslagna bestämmelserna i 41 §.

*Rubriken närmast före 39 §* ändras så att rubriken blir gemensam för 39–41 §§.

### *40 § och rubriken närmast före 40 §*

I paragrafen anges att medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto ska återföras till beskattning om medlen överläts eller pantsätts. Det föreslås ett tillägg enligt vilket återföring inte ska ske om annat följer av den nya 41 §. Eftersom 41 § endast handlar om olika typer av överlåtelser av kontomedel, men inte om pantsättning så kommer pantsättning av kontomedel även fortsättningsvis att leda till att kontomedlen ska återföras till beskattning.

Rubriken närmast före 40 § ska utgå.

### *41 §*

Förslaget behandlas i avsnitt 3.1.

I bestämmelsen, som är ny, regleras möjligheten att föra över medel på ett skogskonto eller ett skogsskadekonto till en närstående i samband med en benefik överlåtelse av lantbruksenheten utan att medlen ska återföras till beskattning vid den tidpunkten.

Som framgår av 2 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) avses med begreppet lantbruksenhet detsamma som i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). En lantbruksenhet kan bestå av flera registerfastigheter med samma ägare och inom samma kommun. När det i detta sammanhang anges att den skattskyldiges lantbruksenhet övergår så innebär det att samtliga i enheten ingående fastigheter övergår till annan. Om den skattskyldige däremot skulle ge bort en av två registerfastigheter som bildar en lantbruksenhet och den kvarvarande fastigheten ensamt alltjämt bildar en lantbruksenhet så är kravet på övergång inte uppfyllt. Inte heller är kravet på övergång uppfyllt om de fastigheter som ingår i lantbruksenheten i samband med fastighetsreglering skulle undergå förändringar och delar övergå till annan, men den skattskyldige även efter dessa har kvar någon del av den ursprungliga lantbruksenheten. Kravet på att lantbruksenheten ska övergå innebär vidare att den aktuella

bestämmelsen inte är tillämplig om den skattskyldige endast arrenderar ut lantbruksenheten. Som framgår av lagtexten är en förutsättning för att kontomedel ska kunna övertas med stöd av bestämmelsen att skogsmark följer med lantbruksenheten.

Vad som avses med "närstående" anges i 2 kap. 22 § IL. Med "en" närstående ska inte förstås en begränsning till en mottagare. Bestämmelsen är tillämplig även om det finns mer än en mottagare. Däremot kan bestämmelsen inte tillämpas i förhållande till en mottagare som är en juridisk person. Andra stycket innehåller en särskild reglering för det fall det finns flera mottagare.

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

I första strecksatsen anges att medlen på kontot ska motsvaras av skogsintäkter från den berörda lantbruksenheten. Om medel härrör från skogsintäkter från en av flera fastigheter som har ingått i lantbruksenheten men som sedan frångått denna så är medlen likväl skogsintäkter från lantbruksenheten varför de omfattas av överföringsmöjligheten. Kontomedel som har genererats genom skogsbruk på en helt annan lantbruksenhet än den som överförs kan emellertid inte överföras.

Andra och tredje fjärde strecksatserna anger att mottagaren uttryckligen ska ta emot kontomedlen.

I fjärde strecksatsen behandlas hur kontomedlen ska föras över till den nya innehavaren. En möjlighet är att kontot med inestående medel förs över till den nye innehavaren. I praktiken torde det vanliga dock vara att den nye innehavaren får ett nytt konto och att kontomedlen förs över från överlåtarens konto till det nya kontot. I 38 § behandlas de fall där ett nytt konto finns hos ett annat kreditinstitut än det ursprungliga kontot. I båda fallen 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.

I femte strecksatsen anges när kontomedlen senast ska överföras.

Andra stycket innehåller en proportioneringsregel som blir tillämplig om inte hela den skattskyldiges lantbruksenhet övergår till den närstående. Som tidigare framgått så är det en förutsättning för att kontomedel ska kunna tas över att den skattskyldige helt skiljer sig från lantbruksenheten. Emellertid kan olika personer få olika delar eller andelar av enheten och då blir proportioneringsregeln tillämplig. Den 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. 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.

Några exempel kan illustrera utfallet av bestämmelsen.

*Exempel 1.* A äger en lantbruksenhet med skogsmark. B och C får 25 resp. 75 procent av ägarandelarna i den. De kan då överta 25 resp. 75 procent av skogskontot. Vilket värde skogsmarken har åsatts vid taxeringen saknar i detta fall betydelse.

*Exempel 2.* A äger en lantbruksenhet som består av två fastigheter (F1 och F2) med skogsmark. På F1 har skogen vid taxeringen åsatts värdet 80 och på F2 värdet 100. F1 ges till B och C som får 25 resp. 75 procent av ägarandelarna i den. D får ensam F2. De får då överta följande andelar av skogskontot. B: 11 % [ $25\% \times (80 / (80+100))$ ], C: 33 % [ $75\% \times (80 / (80+100))$ ], D: 56 % [ $100\% \times (100 / (80+100))$ ]

Om det inte hade funnits någon skogsmark på F2 så hade endast B och C fått överta kontomedel, med den fördelning som angavs i det förra exemplet.

Den föreslagna bestämmelsen i 41 § medför även ändringar i 36 och 38–40 §§.

#### *Ikraftträdandebestämmelsen*

Av bestämmelsen framgår att de föreslagna lagändringarna träder i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas på överföringar av skogskonton och skogsskadekonton som görs efter den 31 december 2008.

## 5.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

### **7 kap.**

#### *4 §*

Genom de föreslagna ändringarna kommer bestämmelsen i fortsättningen endast att reglera kontrolluppgiftsskyldigheten rörande upphovsmannakonto. Därutöver har vissa språkliga och redaktionella ändringar gjorts. Bland annat har tredje stycket andra punkten förtydligats. I kontrolluppgiften ska uppgift bl.a. lämnas om sådan överlåtelse och pantsättning som avses i 32 kap. 11 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229). Kontrolluppgift ska även lämnas om sådant övertagande som avses i andra punkten i nyss nämnda bestämmelse.

#### *5 §*

I bestämmelsen, som är ny, regleras kontrolluppgiftsskyldigheten i fråga om skogskonton och skogsskadekonton. Denna skyldighet motsvarar i sak vad som följer av 7 kap. 4 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter i sin nuvarande lydelse. I jämförelse med nuvarande reglering har vissa språkliga och redaktionella ändringar gjorts. Därutöver har lagts till att kontrolluppgift ska lämnas även om övertagande av medel på skogskonton och skogsskadekonton enligt den nya bestämmelsen i 21 kap. 41 § inkomstskattelagen (1999:1229), om övertagandet är känt. Uppgiftsskyldigheten gäller såväl överföring av konton som kontomedel. Kontrolluppgiften ska lämnas för kontohavaren av det kontoförande kreditinstitutet. I de fall kontomedlen flyttas från ett kreditinstitut till ett annat ska således det kreditinstitut som flyttar medlen lämna uppgift om att övertagande av medel har ägt rum.

## **12 kap.**

### *2 §*

Den föreslagna ändringen innebär att kontrolluppgift enligt 7 kap. 5 § ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Detta föranleds av förslaget om införande av begränsad skattskyldighet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto.

### *Ikraftträdandebestämmelsen*

Ändringarna föreslås träda i kraft den 1 januari 2009 och tillämpas första gången vid 2010 års taxering.