Skatteverket

PROMEMORIA

Datum
2014-06-23

Bilaga till dnr
131 330992-14/111

Skattereglerna för skogsbruk - Anpassning till EU-rätten

Innehållsförteckning

Sammanfattning 1

1 Författningsförslag 3
1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) 3
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 8
1.3 Förslag till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. 14
1.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 18
1.5 Förslag till ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) 19

2 Gällande rätt 21
2.1 Skogsavdrag 21
2.2 Insättning på skogs- och skogsskadekonto 22
2.3 Skattskyldighet i Sverige 25
2.4 EU-rättsliga aspekter på fri rörlighet 26
2.5 Internationell samverkan vid beskattning och indrivning 29

3 Förslag och bedömningar 31
3.1 Skogsavdrag på fastigheter inom EES 31
3.1.1 Krav på årlig uppgiftsskyldighet 33
3.2 Återföring av skogsavdrag 35
3.2.1 Beskattningsrätten 35
3.2.2 Omedelbar beskattning i vissa fall 37
3.3 Insättning på skogs- och skogsskadekonto 40
3.3.1 Skogsbruk inom EES 40
3.4 Skogskonto och skogsskadekonto hos kreditinstitut inom EES 40
3.4.1 Konto hos kreditinstitut inom EES 40
3.4.2 Åtagande att lämna kontrolluppgifter och att fullgöra skyldigheter enligt 21 kap. IL 43
3.4.3 Nya kontrolluppgifter 46

Postadress: 171 94 Solna **Telefon**: 0771-567 567
Epost: huvudkontoret@skatteverket.se **www.skatteverket.se**

3.5 Återföring av skogskontomedel 48
3.5.1 Konsekvenser om kreditinstitutet inte lämnar kontrolluppgifter . 48
3.5.2 Kontohavare i tredjeland 50
3.5.3 Valutakursförändringar 53
3.6 Skatt på ränta på skogskontomedel 56
3.6.1 Beskattningsrätten 56
3.6.2 Förfarandet 60
3.6.3 Dubbelbeskattning 64
3.6.4 Avräkning och återbetalning av utländsk skatt 65

4 Konsekvensanalys 67
4.1 Utgångspunkter 67
4.2 Offentligfinansiella effekter 67
4.3 Konsekvenser för företagen 70
4.4 Konsekvenser för Skatteverket 71

5 Författningskommentarer 73
5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229) . 73
5.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244) 78
5.3 Förslaget till lag om ändring i lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. 82
5.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt 84
5.5 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261) 84

Postadress: 171 94 Solna **Telefon**: 0771-567 567
Epost: huvudkontoret@skatteverket.se **www.skatteverket.se**

Sammanfattning

Promemorian innehåller förslag om ändrade regler för skogsavdrag och avdrag för insättningar på skogs- och skogsskadekonton. De två huvudförslagen innebär att tillämpningsområdet för dessa avdrag utökas dels genom att reglerna om skogsavdrag ska kunna tillämpas på fastigheter inom hela Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES, dels att kreditinstitut som hör hemma inom EES ska kunna tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton för avdragsgilla insättningar. Syftet med förslagen är att bestämmelserna om skogsavdag och avdrag för insättningar på skogskonto och skogsskadekonto inte till någon del ska riskera att strida mot de bestämmelser om fri rörlighet som gäller inom Europeiska unionen och EES.

För att *skogsavdragen* ska kunna återföras till beskattning när innehavaren är begränsat skattskyldig i Sverige föreslås att skattskyldigheten utökas till att omfatta återförda skogsavdrag. För att upprätthålla en effektiv kontroll och uppbörd föreslås vidare att innehavaren av skogsavdrag på en utländsk fastighet åläggs en utökad upplysningsskyldighet. Därtill föreslås att skogsavdrag på en utländsk fastighet ska återföras om ägaren upphör att vara obegränsat skattskyldig inom EES eller enligt skatteavtal får hemvist utanför EES samt om fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller enligt skatteavtal har hemvist utanför EES.

För att säkerställa att medel på *skogs- och skogsskadekonto* återförs till beskattning i rätt tid föreslås att utländska kreditinstitut som tillhandahåller ett sådant konto ska förbinda sig att lämna kontrolluppgifter enligt 16 kap. 4–6 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) och att iaktta de skyldigheter som följer av 21 kap. 36 och 38 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). En ny kontrolluppgift om överföringar till konto hos ett kreditinstitut som inte är etablerat i Sverige föreslås. Dessutom föreslås att det i skatteförfarandelagen införs en skyldighet att lämna kontrolluppgift om behållningen på skogs- och skogsskadekonto vid årets utgång, såvida kreditinstitutet inte ska lämna uppgift om kontobehållningen enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Om ett kreditinstitut brister i sin uppgiftsskyldighet enligt skatteförfarandelagen föreslås att medlen på kontot ska tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Sådan förtida beskattning av kontobehållningen ska under vissa förhållanden kunna underlåtas. Därutöver föreslås att möjligheten att ta över medel på ett skogs- eller skogsskadekonto utan beskattningskonsekvenser i samband med en benefik överlåtelse av lantbruksenheten begränsas.

Skatt på ränta på skogskontomedel är en definitiv källskatt. Ett svenskt kreditinstitut som tillhandahåller skogs- och skogsskadekonto har långtgående skyldigheter att hålla inne och betala denna skatt. Här föreslås att kontohavaren själv ska betala skatten när kontot tillhandahålls av ett kreditinstitut i utlandet. Promemorian innehåller även förslag om ett nytt förfarande för att ta ut skatten i de fall kreditinstitutet inte ska sköta betalningen. För att den kontohavare som själv ska betala skatten på räntan inte ska hamna i ett skattemässigt sämre läge än andra kontohavare lämnas förslag om att belopp som motsvarar egenhändigt betald skatt på räntan ska undantas från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

I promemorian föreslås också bestämmelser om den skattemässiga redovisningen av valutakursförändringar på fordringar på skogs- och skogskadekonto samt bestämmelser om avräkning och återbetalning av utländsk skatt.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 3 kap. 18 §, 6 kap. 11 §, 14 kap. 8 § och 21 kap. 4, 35 och 41 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 21 kap. 37 a, 37 b och 37 c §§ och 26 kap. 9 a § samt nya rubriker närmast före 21 kap. 37 a § och 37 c § med följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
3 kap.	
18 §[1]	
Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i	
1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,	
2. inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet för inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,	
3. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,	
4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,	
5. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,	
6. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för periodiseringsfond och expansionsfond,	
7. inkomstslaget näringsverksamhet för schablonintäkt enligt 30 kap. 6 a §,	
8. inkomstslaget näringsverksamhet för uttag eller utbetalning från ett skogskonto eller skogsskadekonto som avses i 21 kap.,	
9. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe, en näringsfastighet i Sverige eller artistisk eller idrottslig verksamhet i Sverige,	
10. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,	
11. 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,	
12. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.,	
13. inkomstslaget näringsverk-	13. inkomstslaget näringsverk-

[1] Senaste lydelse 2013:771.

samhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar, *och*	samhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar,
14. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap.	14. inkomstslaget kapital för återfört investeraravdrag enligt 43 kap, *och*
	15. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda skogsavdrag.

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

Skattskyldig för inkomster som avses i första stycket 13 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

6 kap.

11 §[2]

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för

1. inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,
2. inkomst på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras,
3. inkomst i form av utdelning av andelar i svenska ekonomiska föreningar,
4. inkomster som anges i 7 § första stycket lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., om Skatteverket har meddelat beslut enligt 5 a § tredje stycket den lagen,

5. återförda avdrag för periodiseringsfond, *och*	5. återförda avdrag för periodiseringsfond,
6. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap.	6. återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap., *och*
	7. återförda skogsavdrag.

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

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

14 kap.

8 §[3]

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

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

---

[2] Senaste lydelse 2009:1409.
[3] Senaste lydelse 2007:1419.

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

Första stycket gäller inte fordringar på skogkonto och skogsskadekonto. Valutakursförändringar på sådana fordringar ska beaktas först vid beskattning enligt 21 kapitlet.

21 kap.

4 §[4]

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

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

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

35 §[5]

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

Som skogskonto och skogsskadekonto godtas bara sådant konto hos ett *kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES)* eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

Konto som tillhandahålls av ett kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES och som saknar fast driftställe i Sverige godtas som skogskonto eller skogsskadekonto bara om kreditinstitutet åtar sig att fullgöra de skyldigheter som följer av detta kapitel och att lämna kontrolluppgifter om skogs- och skogsskadekonto enligt 16 kap. 4–6 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Åtagandet att fullgöra skyldigheter enligt detta kapitel ska innehålla identifikationsuppgifter och lämnas på samma sätt som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § skatteförfarandelagen.

[4] Senaste lydelse 2010:1531.
[5] Senaste lydelse 2004:438.

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

Återföring av medel på skogskonto och skogsskadekonto

37 a §

Om kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § första stycket 2–5 skatteförfarandelagen (2011:1244) inte lämnas ska medlen på skogskontot eller skogsskadekontot tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

Medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår då kontrolluppgiften rätteligen skulle ha lämnats.

37 b §

Om kreditinstitutet vid ett enstaka tillfälle har underlåtit att lämna kontrolluppgift ska återföring enligt 37 a § inte ske om kontohavaren själv lämnar motsvarande uppgift från kreditinstitutet.

Intäkt som ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet

37 c §

Medel på skogskonto och skogsskadekonto i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska beskattas enligt 37 a § ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår då återföring ska ske.

Belopp som tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet enligt 37 eller 37 a § ska minskas med belopp som motsvarar skatt enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. som den skattskyldige själv har betalat.

41 §[6]

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

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

Utöver vad som sägs i första stycket krävs

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

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

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

26 kap.

9 a §

Skogsavdrag på fastighet i annat land ska återföras också när

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

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

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

---

[6] Senaste lydelse 2010:1531.

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)

dels att 16 kap. 4 och 6 §§, 24 kap. 3 §, 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2 och 11 §§ och 38 kap. 1 och 2 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas tre nya paragrafer, 23 kap. 6 a §, 31 kap. 15 a § och 33 kap. 7 a §, samt närmast före de två sistnämnda paragraferna, två nya rubriker med följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
16 kap.	
4 §	
Kontrolluppgift ska lämnas om	
1. insättning enligt	
a) 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) på skogskonto eller skogsskadekonto, och	
b) 32 kap. inkomstskattelagen på upphovsmannakonto,	
2. uttag och utbetalning enligt	
a) 21 kap. 36 § inkomstskattelagen från ett skogskonto eller ett skogsskadekonto, och	
b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto, *samt*	b) 32 kap. 8 § inkomstskattelagen från ett upphovsmannakonto,
	3. överföring av medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto enligt 21 kap. 38 § inkomstskattelagen till ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige,
3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt	*4.* överlåtelse, pantsättning eller övertagande av medel, om dessa förhållanden är kända, enligt
a) 21 kap. 40 och 41 §§ inkomstskattelagen på skogskonto eller skogsskadekonto, och	
b) 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen på upphovsmannakonto.	b) 32 kap. 11 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen på upphovsmannakonto, *samt*
	5. behållning på skogskonto och skogsskadekonto.
	Uppgift enligt första stycket 5 ska bara lämnas om kreditinstitutet inte ska lämna uppgift om kontobehållning enligt 6 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

6 §

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

1. insatt belopp,

2. uttaget eller utbetalt belopp, *och*

3. överfört belopp samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett,

3. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel.

4. överlåtelse, pantsättning eller övertagande av kontomedel, *belopp som tagits över på skogskonto eller skogsskadekonto samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagaren, och*

5. kontobehållning vid årets utgång.

23 kap.

6 a §

Kreditinstitut som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet men saknar fast driftställe i Sverige, ska för varje skogskonto och skogsskadekonto som det tillhandahåller åta sig att lämna kontrolluppgifter om skogs- och skogsskadekonto i enlighet med bestämmelserna i denna lag.

Åtagandet, som ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontoinnehavaren, ska ges in till Skatteverket.

24 kap.

3 §

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

Kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § 3 ska ha kommit in till Skatteverket inom 14 dagar från den dag då medlen fördes över.

31 kap.

1 §[7]

I detta kapitel finns bestämmelser om

– uppgifter som ska lämnas i samtliga inkomstdeklarationer (2 och 3 §§),

– uppgifter som fysiska person och dödsbon ska underrättas om och godkänna eller lämna (4 och 5 §§),

– uppgift som ska lämnas om inkomstslaget tjänst (6 §),

– uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–*15* §§),

– uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget näringsverksamhet (7–*15 a* §§),

– uppgifter som ska lämnas om inkomstslaget kapital (16–19 b §§),

– uppgift om tillkommande belopp (20 §),

– uppgifter om vissa andelsavyttringar m.m. (21–24 §§),

– uppgifter för beräkning av egenavgifter (25 och 26 §§),

– uppgifter som fåmansföretag samt företagsledare och delägare ska lämna (27–29 §§),

– uppgift om tillskott och uttag (30 §),

– uppgift om betalning till utlandet (31 §),

– uppgift som ekonomiska föreningar ska lämna (32 §),

– uppgifter om skattereduktion för hushållsarbete och gåva (33 §), och

– uppgifter om prissättningsbesked (34 §).

Skogsavdrag på fastighet i utlandet

15 a §

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

– fastighetens beteckning och adress, och

– avdragsutrymmet för fastighetens skog och produktiva skogsmark.

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

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

– adress i utlandet där innehavaren är bosatt.

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

[7] Senaste lydelse 2013:772.

ägaren.

33 kap.

1 §

I detta kapital finns bestämmelser om

– syftet med särskilda uppgifter (2 §),

– uppgifter som ska lämnas av stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund (3–5 §§),

– uppgifter som ska lämnas av svenska handelsbolag och i utlandet delägarbeskattade juridiska personer (6 §),

– uppgifter om ersättningsbostad i utlandet (7 §),

– uppgifter om skogsavdrag på fastighet i utlandet (7 a §),

– uppgifter som ska lämnas av redare (8 §),

– uppgifter om nedsättning av utländsk skatt (9 §),

– när särskilda uppgifter ska lämnas (10 och 11 §§), och

– redares uppgiftsskyldighet vid ändrade förhållanden (12 §)

2 §

Särskilda uppgifter ska lämnas till ledning för

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

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

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i,

4. kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands, *och*

5. beslut om avräkning av utländsk skatt.

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

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

6. kontroll av skogsavdrag på fastighet i utlandet.

<u>Skogsavdrag på fastighet i utlandet</u>

7 a §

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

11 §

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

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

38 kap.

1 §[8]

Fastställda formulär ska användas för att lämna

1. kontrolluppgifter,
2. åtagande

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

b) enligt 23 kap. 7 § om att lämna kontrolluppgifter om gåvor,

3. deklarationer,
4. särskilda uppgifter, och
5. periodiska sammanställningar.

2. åtagande

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

b) enligt 23 kap. 6 a § om att lämna kontrolluppgifter om skogskonto och skogsskadekonto, och

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

2 §

Följande uppgifter ska undertecknas:

1. uppgifter i deklaration, och
2. särskilda uppgifter som ska lämnas av

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

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

[8] Senaste lydelse 2011:1289.

b) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §.	b) ägare av en ersättningsbostad i utlandet enligt 33 kap. 7 §, *och* *c) den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet enligt 33 kap. 7 a §.*

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

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

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

dels att 6, 8, 10 och 13 §§ ska ha följande lydelse,

dels att det i lagen ska införas fyra nya paragrafer, 6 a, 8 a, 13 a och 15 §§.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	6 §[9]
Kreditinstitutet *skall före utgången av månaden efter den månad då räntegottskrivning skett på blankett som fastställs av Skatteverket – eller efter särskilt medgivande på annat lämpligt sätt – till Skatteverket* lämna uppgifter om kontohavare, kontoslag, konto–behållning, gottskriven ränta och innehållen skatt.	Kreditinstitutet ska lämna uppgifter om kontohavare, konto-slag, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt. *Om skogskonto eller skogsskadekonto finns hos ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige ska i stället kontohavaren lämna nödvändiga identifikationsuppgifter och uppgifter om skattebelopp, gottskriven ränta, kontoslag och kontobehållning.* *Uppgifterna ska lämnas på fastställt formulär till Skatteverket före utgången av månaden efter den månad då räntan gottskrivits.*
	6 a § *Om skatten ska redovisas av kontohavaren ska beslut om skatten fattas med ledning av redovisade uppgifter. Om uppgifterna har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med redovisningen.* *Om kontohavaren inte lämnat redovisning senast den 31 januari året efter det kalenderår då räntan gottskrivits ska skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i redovisningen.* *Beslut enligt denna paragraf och*

[9] Senaste lydelse 2004:433.

	omprövning av sådana beslut gäller omedelbart.
	8 §[10]
Kreditinstitutet *skall* betala skatten till Skatteverket *inom den tid som anges i 6 §. Betalning skall göras genom insättning på särskilt konto. Inbetalning anses ha skett den dag inbetalningskort eller girerings-handlingar kommit in till Posten Aktiebolag eller, om staten har ingått avtal om förmedling av skatteinbetalningen med en bank, till banken.*	Kreditinstitutet *ska* betala skatten till Skatteverket. *Om skogskonto eller skogsskadekonto finns hos ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige ska skatten i stället betalas av kontohavaren.*
	Skatten ska betalas in på särskilt konto inom den tid som anges i 6 §. Om skatten har beslutats enligt 6 a § andra stycket eller genom beslut om omprövning ska skatten betalas in före utgången av månaden efter den månad då beslutet fattades. *Skatten är betald den dag betalningen har bokförts på det särskilda kontot.*
	8 a § *Den kontohavare som själv betalar skatten har genom avräkning rätt till nedsättning av skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som kontohavaren har betalat.* *Skatt som tagits ut enligt rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar eller enligt avtal mellan Europeiska gemenskapen och Furstendömet Liechtenstein om åtgärder likvärdiga med dem som föreskrivs i nämnda direktiv och som inte kan avräknas enligt första stycket ska återbetalas enligt 56 kap. 9 § andra stycket 8 skatteförfarandelagen (2011:1244).*

[10] Senaste lydelse 2004:433.

10 §[11]

Skatt eller dröjsmålsavgift som inte har betalats in i rätt tid *skall* lämnas för indrivning. Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp.	Skatt eller dröjsmålsavgift som inte har betalats in i rätt tid *ska* lämnas för indrivning. *Skatt som omfattas av anstånd får dock inte lämnas för indrivning.* Regeringen får föreskriva att indrivning inte behöver begäras för ett ringa belopp.

Bestämmelser om indrivning finns i lagen (1993:891) om indrivning av statliga fordringar m.m. Vid indrivning får verkställighet enligt utsökningsbalken ske.

Överklagande inverkar inte på skyldigheten att betala skatt eller dröjsmålsavgift.	*Begäran om omprövning eller överklagande* inverkar inte på skyldigheten att betala skatt eller dröjsmålsavgift.

13 §[12]

Skatteverkets beslut enligt denna lag får hos förvaltningsrätten överklagas av den skattskyldige, av banken och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Beslut om revision enligt 12 § får dock inte överklagas.	Skatteverkets beslut enligt denna lag får, *om inte annat följer av 13 a §,* hos förvaltningsrätten överklagas av den skattskyldige, av banken och av det allmänna ombudet hos Skatteverket. Beslut om revision enligt 12 § får dock inte överklagas.
Ett överklagande av den skattskyldige eller banken *skall* ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Ett överklagande av det allmänna ombudet *skall* ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.	Ett överklagande av den skattskyldige eller banken *ska* ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Ett överklagande av det allmänna ombudet *ska* ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades.
	13 a §
	Skatteverkets beslut enligt 6 a § får omprövas enligt bestämmelserna i 66 kap. 2–6 §§, 7 § första stycket, 8, 18, 19, 21, 22 och 27–33 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).
	Beslut enligt första stycket får överklagas enligt 67 kap. 2–4, 6, 7 och 11 §§, 12 § första stycket, 13 och 19–25 §§ skatteförfarandelagen.
	Med beskattningsår avses för skatt enligt denna lag det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat.

[11] Senaste lydelse 1993:916.
[12] Senaste lydelse 2011:1250.

15 §[13]

I ärenden och mål om skatt enligt 6 a § gäller bestämmelserna om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. 2, 4–6, 8–10 16 och 22 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

---

[13] Tidigare 15 § upphävd genom 2011:1250.

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

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

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	2 kap.
	1 b §
	Rätt till avräkning enligt detta kapitel gäller inte om den utländska skatten får avräknas enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

1.5 Förslag till ändring i skatteförfarande-förordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförordningen (2011:1261) att det i förordningen ska införas två nya paragrafer, 5 kap. 9 a och 11 a §§, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse	*Föreslagen lydelse*
	5 kap.
	9 a §
	Ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § skatteförfarandelagen (2011:1244) om att lämna kontrolluppgifter om skogskonto och skogsskadekonto ska innehålla följande identifikations–uppgifter för kreditinstitutet och kontohavaren:
	1. namn,
	2. personnummer, samordnings–nummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer, samt
	3. postadress.
	Åtagandet ska även innehålla identifikationsuppgifter för kontot i form av kontonummer eller motsvarande.
	11 a §
	En kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § första stycket 3 och 4 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska utöver vad som anges i 11 § innehålla följande identifikationsuppgifter för den som tar över medel, mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett
	1. namn,
	2. personnummer, samordningsnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer,
	3. postadress, samt
	4. kontonummer eller motsvarande.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2015.

2 Gällande rätt

Särskilda regler för skogsbruk

Skogsavdrag och avdrag för insättningar på skogs- eller skogsskadekonton är två avdragsformer med inkomstutjämnande effekt som bara kan användas inom skogsbruket. Den som äger en skogsfastighet eller driver skogsbruk ges därmed större möjlighet att fördela skattepliktiga inkomster över tiden än andra näringsidkare. Reglerna om skogsavdrag och avdrag för nämnda kontoinsättningar finns i 21 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL.

Att det finns särskilda beskattningsregler för just skogsbruk motiveras av de specifika förutsättningar som råder för denna typ av näringsverksamhet och av skogsbrukets samhällsekonomiska betydelse. Kännetecknande för skogsbruk är att inkomsterna ofta uppkommer oregelbundet eller med långa mellanrum. Så är det i vart fall vid mindre skogsinnehav. Inkomstutjämnande regler har därför varit av särskild vikt för att skattesystemet inte ska hindra att arbetet med plantering, gallring och andra skogsvårdande åtgärder utförs vid den tidpunkt som är mest lämplig för att främja skogsverksamheten. Ett annat önskemål när skattereglerna utformades var att de skulle underlätta sådana fastighetsavyttringar som leder till förbättrade brukningsenheter. Syftet med de särskilda beskattningsreglerna för skogsbruk är alltså att säkerställa att skogsverksamheten bedrivs rationellt och på ett sätt som håller tillväxt och avverkningar på en hög och jämn nivå. Regelverket har utformats för att tillgodose allmänna skogspolitiska önskemål, samtidigt som det ska vara förenligt med de allmänna principer som gäller för beskattning av övrig näringsverksamhet.

Bestämmelserna om insättning på skogskonto infördes år 1954.[14] Genom lagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 1982 kompletterades regelsystemet med bestämmelser om skogsskadekonto.[15] Bestämmelserna om skogsavdrag i dess nuvarande form infördes år 1979.[16]

Metod för att skjuta upp beskattningen

Ersättningen för den avyttrade skogen ska i sin helhet tas upp som intäkt av näringsverksamhet. En del av intäkterna kan dock tillfälligt undantas från beskattning genom skattemässiga justeringar, i form av skogsavdrag och insättning på skogskonto samt i vissa fall på skogsskadekonto.

2.1 Skogsavdrag

Grunderna för skogsavdrag

Ägaren till en fastighet får göra avdrag på grund av avyttring av skog enligt 21 kap. 4–19 §§ IL, s.k. skogsavdrag. Reglerna gäller för både fysiska och juridiska personer. Avdragsmöjligheten gäller bara sådan fastighet som är taxerad som en lantbruksenhet och som är en kapitaltillgång. Enligt 21 kap. 4 § IL krävs dessutom att fastigheten är belägen i Sverige. Rätten till

[14] SFS 1954:142, i kraft den 1 juli 1954, prop. 1954:14, bet. 1954: AbEVu25.
[15] SFS 1982:325, i kraft den 1 juli 1982, prop. 1981/82:182, bet. 1981/82:SkU68.
[16] SFS 1979:500, i kraft den 23 juli 1979, prop. 1978/79:204, bet. 1978/79:SkU54.

skogsavdrag ett visst beskattningsår knyts direkt till årets intäkter i skogbruket. Avdrag kan emellertid bara medges med belopp som ryms inom skogsägarens avdragsutrymme. Avdragsutrymmet är det högsta belopp som fastighetsägaren får dra av under innehavstiden och bestäms med ledning av anskaffningsvärdet för skog och produktiv skogsmark vid förvärvet av lantbruksenheten. Regler om beräkningen av skogsavdrag och avdragsutrymme finns i 21 kap. 7–19 §§ IL.

Möjligheten till skogsavdrag är ett viktigt verktyg både för att senarelägga beskattningen av skogsinkomster och för att underlätta egenfinansieringen vid köp av en skogsfastighet. En grundläggande tanke bakom skogsavdraget är att skogsägaren ska beskattas bara för avverkningar som innebär att ägaren tillgodogör sig avkastningen från fastigheten. Den del av avverkningen som utgör kapitaluttag ska däremot inte beskattas förrän fastigheten avyttras. Denna effekt åstadkoms genom att skogsägaren medges ett tillfälligt avdrag med ett belopp som anses motsvara värdet av kapitaluttaget. Skogsavdraget innebär alltså inte någon definitiv skattelättnad eftersom det avdragna beloppet ska återföras vid en framtida avyttring av fastigheten.

Skogsavdraget får vidare effekt som ett skattemässigt värdeminskningsavdrag som bl.a. sänker fastighetsvärdet vid beräkning av kapitalunderlagen för räntefördelning och expansionsfond.

Återföring

När en näringsfastighet avyttras ska beviljade skogsavdrag återföras till beskattning. Om det bara är en del av fastigheten som avyttras ska återföringsbeloppet beräknas på grundval av förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Det kan här noteras att skogsavdragsutrymmet i näringsverksamheten beräknas utifrån det totala skogsinnehavet. Bestämmelserna om återföring av gjorda skogsavdrag finns i 26 kap. IL.

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

2.2 Insättning på skogs- och skogsskadekonto

En enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk får göra avdrag enligt bestämmelserna i 21 kap. 23–40 §§ IL för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut, antingen ett skogskonto eller ett skogsskadekonto. Avdragsrätten för sådana insättningar är knuten till en intäkt i skogsbruket och inte till äganderätten till skogsfastigheten.

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, EES, (EU:s medlemsländer samt Norge, Island och Liechtenstein). Som skogsbruk räknas också avverkning av

skog på grund av en avverkningsrätt, som en före detta skogsägare har förbehållit sig vid överlåtelse av skogsfastigheten.

Avdraget leder till att den del av skogsintäkten som sätts in på kontot tillfälligt undantas från beskattning. Syftet med avdraget är att undanröja de ogynnsamma marginalskatteeffekter som annars kan uppkomma vid avverkning av skog i större kvantiteter under ett beskattningsår. Det är därför bara skattesubjekt med progressiv beskattning, dvs. fysiska personer och dödsbon, som har rätt till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonton. Avdragsrätten gäller dock inte för delägare i handelsbolag eller kommanditbolag.

År 2009 utvidgades tillämpningsområdet för skogskonton och skogsskadekonton till att gälla fastigheter inom hela EES-området.[17] Anledningen var att begränsningen till svenska fastigheter inte ansågs förenlig med EU-rätten. Till stöd för lagförslaget om ett utvidgat tillämpningsområde anfördes i prop. 2008/09:41 s. 19 f. bl.a. följande.

> …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 bestämmelsen i 21 kap. IL kan sättas in på skogskonto och skogsskadekonto är intäkter av skogsbruk. Med skogsbruk avses utnyttjande av skog på lantbruksenhet. Termen lantbruksenhet har hämtats från fastighetstaxeringslagen (1979:1152). 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 i ett annat land är inte föremål för fastighetstaxering i Sverige. Vid en bedömning av om bestämmelser om skogskonto eller skogsskadekonto

[17] SFS 2008:1066, i kraft den 1 januari 2009.

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 bestämmelser avses med lantbruksenhet en enhet av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Särskilt konto

Som skogskonto och skogsskadekonto godtas bara konton i ett svenskt kreditinstitut eller konton i ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige. Begränsningen motiverades i förarbetena med att det av allmänt intresse är viktigt att upprätthålla de krav som tidigare ställdes för insättning på skogskonto respektive skogsskadekonto, dvs. att likvida insättningar som grundar avdragsrätt vid beskattningen och som ska återföras till beskattning vid en senare tidpunkt sätts in på konto i ett institut som står under fullständig näringsrättslig reglering och tillsyn och som även omfattas av lagen (1995:1571) om insättningsgaranti.[18]

Det framgår inte om möjligheten att godta avdrag efter insättningar på konton hos ett utländskt kreditinstitut utan filial i Sverige övervägdes i samband med att tillämpningsområdet utvidgades till att gälla för fastigheter inom hela EES-området år 2009.

Beskattning av medel på skogskonto och skogsskadekonto

Uttag från ett skogs- eller skogsskadekonto får göras tidigast fyra månader efter insättningsdagen. Ett uttag får avse hela eller en del av det innestående beloppet. Uttaget belopp får dock inte vara lägre än 1 000 kr.

När det har gått tio år eller, för skogsskadekonto, tjugo år från ingången av det år då den avdragsgilla insättningen gjordes ska kreditinstitutet betala ut kvarstående medel. I praktiken går det till så att banken omvandlar skogskontot eller skogsskadekontot till ett vanligt konto när tidsgränsen löper ut. Detta räknas som ett uttag och banken skickar kontrolluppgift till Skatteverket (se prop. 2008/09:41 s. 23).

Uttagna medel ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet det beskattningsår då uttaget görs. Motsvarande gäller medel som betalas ut eller skulle ha betalats ut vid ovan nämnda tidsgränser.

Ränta på skogskontomedel

Räntan på skogskontomedel beskattas enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.[19] Skatten är 15 procent av den ränta som gottskrivs kontot. Fråga är om en definitiv källskatt som kreditinstitutet ska betala in. Det är emellertid innehavaren av kontot som är skattskyldig. Vid varje tillfälle då ränta gottskrivs ett konto ska kreditinstitutet hålla inne skatt på räntan. Om kreditinstitutet underlåter att hålla inne skatten blir det betalningsskyldigt för skatten. Resterande ränta på skogskontot beskattas som intäkt av näringsverksamhet när beloppet tas ut från kontot.

---

[18] Se prop. 2003/04:99 s. 63.
[19] SFS 1990:676, i kraft den 1 januari 1991, prop. 1989/90:110, SOU 1989:34.

2.3 Skattskyldighet i Sverige

Obegränsad och begränsad skattskyldighet

Bestämmelser om fysiska och juridiska personers skattskyldighet i Sverige finns i 3 kap. resp. 6 kap. IL. Fysiska personer som är bosatta i Sverige, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldiga. Övriga är begränsat skattskyldiga. Juridiska personer är obegränsat skattskyldiga om de på grund av sin registrering eller, om registrering inte har skett, platsen för styrelsens säte eller någon annan sådan omständighet är att anse som svenska juridiska personer. Utländska juridiska personer är begränsat skattskyldiga.

En obegränsat skattskyldig person är enligt intern rätt skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet, se 3 kap. 8 § och 6 kap. 4 § IL. Begränsad skattskyldighet innebär att det bara är vissa inkomster som har anknytning till Sverige som kan beskattas enligt inkomstskattelagen. Vilka inkomster det handlar om är uttömmande reglerat i 3 kap. 18–19 §§ IL för fysiska personer och i 6 kap. 11 § IL för juridiska personer.

Skattskyldighetsbestämmelser finns även i andra lagar. I 2 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. finns en skattskyldighetsbestämmelse som gäller både obegränsat och begränsat skattskyldiga personer.

Skatteavtalen

Skattelagstiftningen i olika stater bygger i de allra flesta fall på principerna om hemviststatsbeskattning och källstatsbeskattning. Med hemviststatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist i staten. Med källstatsbeskattning avses att en stats beskattningsanspråk grundas på att den skattskyldige har inkomster som förvärvats i, härrör från och i vissa fall även utbetalats från rättsubjekt i denna stat. Tillämpning av två eller flera olika principer kan medföra att samma skattskyldig kan beskattas för samma inkomst i flera stater, s.k. internationell juridisk dubbelbeskattning. Skatteavtalen syftar till att lösa sådan dubbelbeskattning genom att fastställa vilken stat – hemviststaten eller källstaten – som ska ha rätt, åtminstone i första hand, att beskatta olika slags inkomster samt hur dubbelbeskattning ska undanröjas.

För detta ändamål har Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD) utformat en modell för skatteavtal (modellavtalet), att användas som förlaga till skatteavtal mellan stater. Av artikel 6 i modellavtalet (inkomst av fast egendom) följer att inkomst av fast egendom, inkl. inkomst från jord- och skogsbruk får beskattas i det land där fastigheten är belägen. Artikeln omfattar både inkomster på grund av ett omedelbart nyttjande av fast egendom och inkomster från upplåtelse eller annan användning av egendomen. Det är emellertid bara inkomster som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar från fast egendom i den andra avtalsslutande staten som behandlas i artikel 6.

Är egendomen belägen i ägarens hemviststat eller i en tredje stat tillämpas artikel 7 (inkomst av rörelse) eller artikel 21 (annan inkomst). Bestämmelsen i artikel 21.2 om inkomst som har verkligt samband med ett fast driftställe, gäller inte för inkomst av fast egendom. Inkomst av fast egendom som är belägen i inkomsttagarens hemviststat eller i en tredje stat beskattas således

alltid i inkomsttagarens hemviststat, dock med beaktande av övriga skatteavtal som kan vara tillämpliga.

Bestämmelser i ett skatteavtal kan begränsa men inte utvidga den svenska beskattningsrätten.

2.4 EU-rättsliga aspekter på fri rörlighet

Fördraget

Fördraget om Europeiska unionens funktionssätt innehåller bestämmelser som säkerställer fri rörlighet för medborgare i ett EU-land som vill etablera sig i en annan medlemsstat (artikel 49) eller tillhandahålla tjänster inom unionen (artikel 56). Fördraget innehåller även bestämmelser till skydd för fri rörlighet för kapital mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och länder utanför unionen, nedan kallat tredjeland (artikel 63). Bortsett från kapitalrörelserna mot tredjeland finns motsvarande regler om fri rörlighet i EES-avtalet (artiklarna 31, 36 och 40).

Fördraget innebär att hinder i såväl verksamhetsstaten som i hemstaten är förbjudna. EU-domstolen har vidare slagit fast att förbudet inte bara gäller nationella bestämmelser som hindrar personer från andra medlemsstater att etablera sig, tillhandahålla tjänster eller investera i landet utan också sådana bestämmelser som avhåller egna medborgare eller företag från att bedriva verksamhet eller konsumera tjänster i en annan medlemsstat.

Bestämmelserna om fri rörlighet för tjänster och etablering gäller bara för medborgare i någon av EU:s medlemsstater. För att bestämmelserna om tjänstefrihet ska vara tillämpliga krävs att den som tillhandahåller tjänsten dels är medborgare i ett EU-land, dels är etablerad inom unionen.[20] Juridiska personer, som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, likställs med EU-medborgare (artikel 54).

När det gäller den fria rörligheten för kapital gentemot tredjeland medger fördraget vissa undantag för äldre lagstiftning. Enligt undantagsregeln i artikel 64.1 ska artikel 63 inte påverka tillämpningen av restriktioner för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i bl.a. fast egendom och etablering – förutsatt att restriktionerna finns i nationell lagstiftning eller unionsrätt som var i kraft redan den 31 december 1993. Undantaget gäller även om bestämmelserna har införts efter detta datum, förutsatt att de i allt väsentligt är identiska med tidigare lagstiftning.

Det är viktigt att notera att undantaget enligt sin lydelse är tillämpligt på just direktinvesteringar, vilket inte omfattar alla kapitalrörelser. EU-domstolen har i samband med prövning av undantagsbestämmelsen preciserat hur begreppet direktinvestering ska tillämpas på förvärv av bolagsandelar. För att en investering i ett bolag ska definieras som en direktinvestering enligt fördraget krävs enligt EU-domstolen att förvärvet syftar till att upprätthålla eller vidmakthålla varaktiga eller direkta ekonomiska relationer mellan aktieägaren och bolaget. Förvärv av andelar som inte ger aktieägaren

[20] Se t.ex. mål C-290/04 Scorpio Konzertproduktionen GmbH, REG 2006 I-09461.

möjlighet att effektivt medverka i ledningen eller kontrollen av bolaget är däremot inte en direktinvestering.[21]

Gränsdragningen mellan olika fördragsfriheter

Begreppet kapitalrörelse definieras i direktiv 88/361/EEG.[22] I direktivets bilaga 1 finns en uppräkning över ett stort antal transaktioner som klassificeras som kapitalrörelser. Uppräkningen ska dessutom fungera som vägledning vid bedömningen av om en viss transaktion är att se som en kapitalrörelse eller inte.[23] Av direktivet framgår bl.a. att kapitalrörelser inte bara avser rent finansiella placeringar över gränserna utan också olika typer av direktinvesteringar, t.ex. i fastigheter och etableringar.

Flera av de transaktioner som nämns i direktiv 88/361/EEG täcks också av andra bestämmelser i fördraget. Etablering av en filial och förvärv av andelar i dotterbolag är exempel på transaktioner som enligt direktivet utgör kapitalrörelser i EU-rättslig mening. Dessa transaktioner omfattas dessutom av den fria etableringsrätten. Kapitalöverföringar avseende försäkringsavtal är likaså exempel på transaktioner som enligt direktivet ska ses som kapitalrörelser men som också omfattas av den fria rörligheten för tjänster.

Den vida definitionen av kapitalrörelser leder uppenbarligen till att många transaktioner faller in under fler än en fördragsfrihet. Vid en rent unionsintern transaktion är det av underordnad betydelse mot vilken av fördragsfriheterna som den ifrågasatta bestämmelsen prövas. Om det är fråga om en transaktion till eller från ett tredjeland som inte omfattas av EES-avtalet, är det däremot av avgörande betydelse att bestämma vilken fördragsfrihet som berörs, eftersom det i sådant fall bara är den fria rörligheten för kapital som skyddas av fördraget. Det bör här nämnas att den fria rörligheten för kapital inte kan åberopas om en annan fördragsfrihet kan anses dominera i det aktuella fallet.[24] Detta gäller trots att den dominerande fördragsfriheten inte är tillämplig gentemot tredjeland. I alla de situationer då en gränsöverskridande transaktion till eller från ett land utanför EES kan omfattas av den fria rörligheten för kapital tillsammans med en annan fördragsfrihet måste man således fastställa om någon av dessa friheter kan anses överordnad och i så fall vilken.

EU-domstolens praxis ger viss vägledning för hur gränsdragningen mellan olika fördragsfriheter ska göras.[25] Av domarna framgår att det är de nationella reglernas ändamål och syfte samt de faktiska förhållandena i målet som har betydelse vid bedömningen av vilken fördragsfrihet som ska anses vara dominerande.

I en dom från den 13 november 2012, mål C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation, förtydligas dock att bedömningen i vissa fall ska göras

---

[21] Målen C-436/08 Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH och C-437/08 Österreichische Salinen AG mot Finanzamt Linz, REG 2011 I-00305, p 136-137; jfr mål C-157/05 Winfried L. Holböck mot Finanzamt Salzburg-Land , REG 2007 I-04051, p. 36.

[22] Rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget.

[23] Mål C-222/97 Manfred Trummer och Peter Mayer, REG 1999 I-101661.

[24] Se t.ex. mål C-452/04 Fidium Finanz AG mot Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, REG 2006 I-09521, p. 34, C-102/05 Skatteverket mot A och B, REG 2007 I-03871, p.27 och mål C-464/05 Maria Geurts och Dennis Vogten mot Administratie van de BTW, REG 2007 I-09325, p. 16.

[25] Mål C-492/04 Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH mot Finanzamt Emmendingen, REG 2007 I-03775 och mål C-31/11 Marianne Scheunemann mot Finanzamt Bremerhaven.

utan hänsyn till de särskilda omständigheterna i det enskilda fallet.[26] Målet handlande om nationell lagstiftning som negativt särbehandlade vinstutdelning från utländska dotterbolag, jämfört med vinstutdelning från inhemska dotterbolag. Domstolen erinrade inledningsvis om att nationell lagstiftning som bara ska tillämpas på andelsinnehav som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, omfattas av etableringsfriheten. Därefter konstaterade domstolen att nationell lagstiftning som är tillämplig på andelsinnehav som förvärvats uteslutande i placeringssyfte utan avsikt att erhålla något inflytande på förvaltning och kontroll av företaget, ska bedömas enbart utifrån den fria rörligheten för kapital. Den i målet aktuella lagstiftningen gällde dock oberoende av andelsinnehavets storlek. I denna situation fann domstolen skäl att göra skilda bedömningar beroende på varifrån utdelningen kom. I den mån den nationella lagstiftningen avsåg utdelning med ursprung i en *annan medlemsstat* var det enligt domstolen inte möjligt att utifrån ändamålet med lagstiftningen fastställa om den till övervägande del omfattades av artikel 49 eller artikel 63 i fördraget. Domstolen tog under dessa förhållanden hänsyn till de faktiska omständigheterna i det enskilda fallet för att avgöra om lagstiftningen omfattades av den ena eller den andra fördragsfriheten. För att bedöma om den skattemässiga behandlingen av utdelning från *tredjeland* stred mot fördragets bestämmelser om kapital räckte det däremot att ta ställning till ändamålet med den nationella lagstiftningen. Att i det senare fallet också ta hänsyn till faktiska omständigheter i målet skulle få konsekvenser som enligt domstolen är oförenliga med artikel 64.1 i fördraget. Av denna bestämmelse följer nämligen att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i artikel 63 av princip omfattar kapitalrörelser som innebär en etablering eller direkta investeringar. En slutsats av denna dom är att regler om utdelning, om de gäller oavsett storleken på ett andelsinnehav, alltid kan prövas mot den fria rörligheten för kapital – när prövningen avser utdelning från bolag i ett tredjeland. Detta gäller även om aktieägandet i det aktuella fallet är så stort att det utgör en etablering i fördragets mening.

I domen uppmärksammas också att tolkningen av artikel 63.1 i fördraget inte får bidra till att näringsidkare som inte omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för etableringsfrihet kan kringgå systemet och i stället dra fördel av kapitalfriheten. Någon sådan risk finns dock enligt domstolen inte i en situation som bara berör den skattemässiga behandlingen av vinstutdelning på grund av investeringar i ett bolag med hemvist i tredjeland.

Domstolen har i flera andra fall bedömt att nationella regler som enbart är tillämpliga inom koncerner eller som annars för sin tillämpning kräver ett kontrollerande inflytande, bara ska prövas mot fördragsbestämmelserna om etableringsfrihet.[27] Sådana regler bör därmed aldrig komma i konflikt med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital mot tredjeland.

Nationella bestämmelser som reglerar förvärv av fast egendom ska följa fördragets bestämmelser om både etableringsfrihet och fria kapitalrörelser. Rätten att förvärva, att utnyttja och att avyttra fast egendom i en annan

[26] Mål C-35/11 Test Claimants in the FII Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue m.fl.

[27] Mål C-492/04 Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH mot Finanzamt Emmendingen, REG 2007 I-03775 och C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation mot Commissioners of Inland Revenue, REG 2007 I-02107.

medlemsstat utgör nämligen enligt EU-domstolen, ett nödvändigt komplement till etableringsfriheten.[28]

Grunder som kan rättfärdiga hinder

En hindrande regel kan ändå tillåtas om den kan rättfärdigas på vissa i fördraget angivna grunder eller på grunder som har utvecklats i EU-domstolens praxis. För att en negativ särbehandling ska kunna godtas måste den vara ägnad att säkerställa tvingande hänsyn av allmänintresse och får aldrig gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå denna målsättning. Den nationella regleringen ska med andra ord vara proportionerlig.

Utgångspunkten är att bestämmelserna om fri rörlighet i EES-avtalet ska tolkas på samma sätt som motsvarande bestämmelser i fördraget. Praxis visar dock att möjligheterna att rättfärdiga nationella hinder för fria kapitalrörelser i vissa fall är större i relation till länder utanför EU.[29] Denna skillnad kan förklaras med att de unionsrättsliga direktiven bara är bindande för EU:s medlemsstater och att transaktioner med länder utanför unionen görs i ett annat rättsligt sammanhang än det som EU konstituerar.

2.5 Internationell samverkan vid beskattning och indrivning

Administrativt samarbete vid beskattning och indrivning

Rådets direktiv 2011/16/EU av den 15 februari 2011 om administrativt samarbete i fråga om beskattning och om upphävande av direktiv 77/799/EEG innehåller bestämmelser om informationsutbyte mellan medlemsstaternas behöriga myndigheter. Direktivet ska i huvudsak vara genomfört av medlemsstaterna den 1 januari 2013 och omfattar all information som kan göra det möjligt för de behöriga myndigheterna att korrekt fastställa bl.a. skatt på inkomst och kapital. Det nya direktivet bygger på OECD:s standard för informationsutbyte, vilket bl.a. innebär att banksekretess inte hindrar uppgiftslämnande. Direktivbestämmelserna har genomförts genom lagen (2012:843) om administrativt samarbete inom Europeiska unionen i fråga om beskattning.

Ett nytt indrivningsdirektiv, rådets direktiv 2010/24/EU av den 16 mars 2010 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som avser skatter, avgifter och andra åtgärder, tillämpas sedan den 1 januari 2012. Biståndet kan bestå av att den anmodade myndigheten lämnar de upplysningar som den sökande myndigheten behöver för att driva in fordringar som har uppstått i den sökande medlemsstaten. Vidare ska den anmodade myndigheten delge gäldenären alla handlingar som gäller dessa fordringar och som har sitt ursprung i den sökande medlemsstaten. Den anmodade myndigheten kan även på begäran av den sökande myndigheten driva in de fordringar som har uppstått i den sökande medlemsstaten eller vidta åtgärder för att säkerställa indrivningen av dessa fordringar. Det nya direktivet innebär effektiviseringar i olika avseenden, bl.a. genom bestämmelser om enhetliga dokument.

[28] Mål C-302/97 Klaus Konle mot Republik Österreich, REG 1999 I-03099, p. 22.
[29] Se t.ex. mål C-101/05 Skatteverket mot A, REG 2007 I-11531, p. 60-62 och mål C-540/07 Kommissionen mot Italien, REG 2009 I-10983.

Direktivbestämmelserna har genomförts genom lagen (2011:1537) om bistånd med indrivning av skatter och avgifter inom Europeiska unionen.

Här bör också nämnas att det finns bestämmelser om informationsutbyte och indrivning av skatt även i lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden. Mellanstatliga överenskommelser om informationsutbyte och ibland även indrivning finns också i skatteavtal. Med de nordiska länderna finns ett särskilt handräckningsavtal (SFS 1990:226). Dessutom har Europarådet och OECD utarbetat en konvention om ömsesidig handräckning i skatteärenden (SFS 1990:313).

3 Förslag och bedömningar

3.1 Skogsavdrag på fastigheter inom EES

Förslag: Möjligheten till avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) ska utvidgas till att även gälla fastigheter i ett annat land inom EES.

Skälen för förslaget

Hinder mot fri etablering

Bestämmelserna om skogsavdrag i inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, innebär att innehavaren av en skogsfastighet i Sverige kan medges skogsavdrag på grund av avyttring av skog på fastigheten. En innehavare som är obegränsat skattskyldig i Sverige och som har motsvarande intäkt från sin i utlandet belägna fastighet har inte samma avdragsmöjlighet. Denna territoriella begränsning av avdragsrätten kan ses som ett hinder för den som vill förvärva en skogsfastighet för att bedriva skogsbruk i ett annat land.

För att få en bild av vilka inskränkande effekter som eventuellt kan följa av lagstiftningen måste man titta närmare på regelverkets uppbyggnad och syfte. Det övergripande ändamålet med reglerna om skogsavdrag och avdrag för insättning på skogskonto och skogsskadekonto är att skapa ett system som gör det möjligt att skjuta fram beskattningen av inkomster i skogsbruket och därmed främja ett effektivt skogsbruk. Systemet för inkomstutjämning verkar dock på flera plan. Skogsavdraget och avdraget för insättning på nämnda konton är två olika avdragsmöjligheter som bidrar till att stimulera aktiviteter av skilda slag. Varje avdrag har därmed också ett mer specifikt syfte. Att avdragen tillkommer olika personer är också omständigheter som tydliggör att reglerna om skogsavdrag och avdrag för insättning på särskilt konto har delvis olika syften.

Bestämmelserna om skogsavdrag innebär, som sagt, att skogsägare som har intäkt från avyttring av skog kan skjuta fram beskattningen av delar av intäkten. Det är viktigt att redan här notera att skogsavdraget ett visst år knyts direkt till årets intäkter i skogsbruket. Härav följer att det bara är den fastighetsägare som bedriver skogsbruk på fastigheten som kan nyttja avdraget.

Det ska vidare framhållas att skattelättnaden är temporär och att medgivna skogsavdrag ska återföras när näringsfastigheten avyttras. De nationella bestämmelserna om skogsavdrag är renodlade skattebestämmelser som används för att fastställa den beskattningsbara inkomsten av närings-verksamhet. Det är alltså bara fråga om en skattemässig justering. Överskottet beskattas oberoende av om medel faktiskt tas ut från näringsverksamheten. Beskattningen i sig ger alltså inte upphov till någon gränsöverskridande kapitalrörelse.

Ett specifikt syfte med skogsavdraget är, som tidigare nämnts, att underlätta egenfinansieringen vid köp av en skogsfastighet. Även om lagstiftaren gett skogsägaren en möjlighet att använda de medel som frigörs genom skogsavdrag för att finansiera fastighetsförvärv finns det naturligtvis inte någon skyldighet för skogsägaren att använda medlen på detta sätt. Att skogsavdraget rent allmänt förbättrar fastighetsägarens, tillika näringsidkarens, likviditet kan inte heller sättas i samband med någon särskild kapitalrörelse.

Enligt Skatteverkets bedömning tyder avdragets konstruktion inte på att lagstiftarens primära intresse var att stimulera fastighetsinvesteringar i sig. Bestämmelserna får i stället ses som ett medel för att uppnå lagstiftarens uttalade önskan om att underlätta sådana fastighetsöverlåtelser som leder till förbättrade brukningsenheter inom skogsbruket (rationaliseringsförvärv). Det faktum att driften av skogsbruket är en nödvändig förutsättning för skogsavdrag innebär att reglerna inte kan tillämpas av den ägare som bara investerar kapital i en skogsfastighet. Detta talar också enligt Skatteverkets mening för att ägandet snarast är att se som en underliggande, om än nödvändig, del i avdragets konstruktion.

Att skogsavdraget skulle ha ett direkt samband med investeringen i skogsfastigheten eller med någon annan gränsöverskridande kapitalrörelse är mot denna bakgrund inte sannolikt. Kapitalrörelsen i samband med investeringen i fastigheten får därför, i detta sammanhang, ses som en inte avgörande och därmed underordnad del i etableringen. Att den som äger och driver skogsbruk på en fastighet i utlandet inte kan medges skogsavdrag bör mot denna bakgrund framför allt innebära hinder för etableringsfriheten. Skatteverket bedömer att reglerna om skogsavdrag inte bör komma i konflikt med bestämmelserna om fri rörlighet för kapital.

Fastigheter i ett land inom EES

Skatteverket bedömer i enlighet med vad som anges ovan att nuvarande bestämmelser om skogsavdrag strider mot den fria etableringsrätten som gäller inom EES. Det är inte sannolikt att denna särbehandling kan rättfärdigas i förhållande till dessa länder. Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att rätten till skogsavdrag ska utvidgas till att gälla en i Sverige obegränsat skattskyldig person som har en skogsintäkt från en fastighet motsvarande en svensk lantbruksenhet i annat land inom EES. Avdragsmöjligheten ska inte gälla om den utländska inkomsten är undantagen från beskattning i Sverige enligt skatteavtal. I så fall gäller avdragsförbudet i 9 kap. 5 § IL.

En fastighet som ligger i ett annat land är inte föremål för fastighetstaxering i Sverige. För att bestämmelserna om skogsavdrag ska få tillämpas när avyttring av skog görs på en fastighet i ett annat land bör det krävas att fastigheten är av sådant slag att den i Sverige hade taxerats som lantbruksenhet. När tillämpningen av reglerna utsträcks till att omfatta fastigheter i 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 en enhet av det slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Fastigheter i ett land utanför EES

Om bestämmelserna om skogsavdrag anses strida mot den fria rörligheten av kapital kan det bli aktuellt att utvidga avdragsrätten så att den blir tillämplig också för en obegränsat skattskyldig som äger och bedriver skogsbruk på en fastighet i ett land utanför EES. Skatteverkets inställning är, enligt ovan angivna skäl, att skogsavdraget inte bör strida mot fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Det saknas därmed skäl att utöka avdragsrätten till att också gälla i skogsbruk på fastighet i tredjeland.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att 21 kap. 4 § IL första stycket ändras.

3.1.1 Krav på årlig uppgiftsskyldighet

Förslag: Den som begär skogsavdrag på en utländsk fastighet ska lämna uppgifter om fastighetens beteckning, adress och avdragsutrymme. Den som har beviljats skogsavdrag på en utländsk fastighet ska för varje beskattningsår lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att bedöma om skogsavdraget ska bestå eller om det helt eller delvis ska återföras till beskattning.

Uppgifterna ska undertecknas och lämnas enligt ett av Skatteverket fastställt formulär senast den dag då inkomstdeklarationen för beskattningsåret ska ha kommit in till myndigheten eller senast den 2 maj året efter beskattningsåret.

Skälen för förslaget

Försvårad kontroll och uppbörd

En omedelbar effekt av den ovan föreslagna ändringen, som utvidgar möjligheten till skogsavdrag för fastigheter inom EES, bör vara att skogsavdrag medges för fastigheter utanför Sveriges gränser. Ändringen kan dessutom leda till att skogsavdrag, pga. benefika fastighetsöverlåtelser, tas över av personer som är bosatta i det land där fastigheten är belägen och som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige. Att skogsavdragen kopplas till fastigheter som är belägna utomlands och att beviljade avdrag i större utsträckning tas över av personer som inte är obegränsat skattskyldiga i Sverige, försvårar Skatteverkets arbete med att kontrollera att skogsavdragen återförs korrekt. Frågan uppkommer då hur en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd kan säkerställas på ett sätt som är förenligt med de EU-rättsliga kraven på fri rörlighet och proportionalitet.

Uppgifter för att säkerställa att skogavdrag återförs korrekt

Lantmäteriets fastighetsregister är Sveriges officiella register över hur marken är indelad. Registret innehåller information om Sveriges fastigheter, adresser, byggnader och fastighetstaxering. Dessutom innehåller registret information om lagfarter och om det finns särskilda rättigheter knutna till fastigheten. Informationen används i många verksamheter, bland annat för kreditgivning och identifiering av rätt ägare vid fastighetsförsäljningar. Skatteverket får per automatik kontinuerlig information från fastighetsregistret. Om uppgifterna från fastighetsregistret indikerar att det har skett en ägarförändring eller någon annan ändring av en fastighet som ingår i en näringsverksamhet med beviljade skogsavdrag under inkomståret, får Skatteverket anledning att kontrollera om avdraget eventuellt ska återföras till beskattning.

När möjligheten till skogsavdrag utvidgas till att även gälla fastigheter i andra länder behöver Skatteverket få tillgång till motsvarande information på annat sätt. För en effektiv kontroll av skogsavdragen krävs – förutom uppgifter om ägarförändringar – uppgifter om vissa fastighetsregleringar, vederlag och upplåtelser. Dessutom krävs uppgifter som anger om fastighetsägaren flyttar till en stat utanför EES.

Inom flera stater inom EES finns, eller pågår ett arbete med att bygga upp centrala fastighetsregister. Det finns emellertid inte någon möjlighet för Skatteverket att automatiskt få information från dessa register. Den möjlighet till obligatoriskt och automatiskt informationsutbyte som står till buds regleras i direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbete i fråga om beskattning. Enligt artikel 8 i direktivet ska den behöriga myndigheten i varje medlemsstat genom ett automatiskt utbyte av upplysningar lämna tillgängliga upplysningar rörande beskattningsperioder från och med den 1 januari 2014, avseende personer bosatta i den andra medlemsstaten. En av de kategorier av inkomst och kapital som omfattas av det obligatoriska informationsutbytet är ägande av och inkomster från fast egendom.

Det är inte sannolikt att den behöriga myndigheten i det land där fastigheten är belägen skulle ha tillgång till alla de fastighetsuppgifter som behövs för att avgöra om förutsättningarna för skogsavdrag alltjämt är uppfyllda. Det ska också noteras att uppgifter som rör personer bosatta i andra länder än Sverige inte kommer att lämnas per automatik.

Skatteverket kan visserligen begära information och bistånd med handräckning i andra länder. Handräckningsförfarandet skulle således kunna användas för att hämta in uppgifter från andra än beskattningsmyndigheter samt uppgifter om personer som inte är bosatta i Sverige. Det är emellertid ändå osäkert om alla uppgifter som behövs för kontroll av skogsavdrag på utländska fastigheter finns tillgängliga. Ett sådant förfarande är dessutom kostsamt och riskerar att dra ut på tiden. Ett system där Skatteverket aktivt måste begära in information från utlandet i enskilda fall kan aldrig bli tillräckligt effektivt.

Enligt Skatteverkets uppfattning är det nödvändigt och rimligt att fastighetsägares rätt till skogsavdrag på utländska fastigheter kompletteras med en skyldighet att lämna årliga uppgifter som visar att förutsättningarna för skattefrihet alltjämt är uppfyllda. Fastighetsägaren är den som har lättast att tillhandahålla korrekt och relevant information om sig själv och fastigheten. Uppgiftsskyldigheten bör därför inte innebära någon administrativ börda av sådant slag att uppgiftsskyldigheten kan anses oproportionerlig.

Som jämförelse noteras att lagstiftaren har godtagit att uppgiftsskyldigheten utvidgas på liknande sätt när uppskov enligt 47 kap. IL knyts till en ersättningsbostad utomlands, se 31 kap. 18 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL.

Uppgifterna bör undertecknas och lämnas till Skatteverket för varje beskattningsår som skogsavdraget löper. Om fastighetsägaren är skyldig att lämna inkomstdeklaration ska uppgifterna lämnas senast den dag då deklarationen för beskattningsåret ska ha kommit in till myndigheten. I annat fall ska uppgifterna lämnas som en särskild uppgift senast den 2 maj året efter beskattningsåret. Uppgifterna ska lämnas enligt fastställt formulär och Skatteverket ska ha rätt att förelägga en person att fullgöra uppgiftsskyldigheten.

Om den skattskyldige inte fullgör sin uppgiftsskyldighet har Skatteverket anledning att påbörja en utredning för att bestämma om förutsättningarna för skogsavdrag fortfarande är uppfyllda. Allmänt gäller att den skattskyldige som vill komma i åtnjutande av en mer förmånlig beskattning har bevisbördan för att förutsättningarna är uppfyllda. För det fall rätten till fortsatt skattekredit inte styrks under utredningen ska Skatteverket besluta att återföra

skogsavdraget till beskattning. Ett sådant beslut ska kunna omprövas och överklagas i vanlig ordning.

Lagförslaget

Förslaget föranleder dels att två nya paragrafer införs, 31 kap. 15 a § och 33 kap. 7 a § SFL, dels att 31 kap. 1 §, 33 kap. 1, 2 och 11 §§ och 38 kap. 2 § SFL ändras.

3.2 Återföring av skogsavdrag

3.2.1 Beskattningsrätten

Förslag: Den som är begränsat skattskyldig ska vara skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för återförda skogsavdrag.

Skälen för förslaget

Bristande beskattningsrätt

Genom skogsavdraget ges den som bedriver skogsbruk en möjlighet att fördela skattepliktiga inkomster över tiden. Det är således fråga om ett förmånligt undantag från allmänna regler om inkomstbeskattning. När skogsavdrag medges innebär det att en del av skogsintäkten undantas från beskattning. Syftet är dock inte en evig skattebefrielse. Att avdragna medel återförs till beskattning är därför helt avgörande för ett system som syftar till att tillfälligt undanta intäkter från beskattning.

Ett skogsavdrag på en fastighet i Sverige kan alltid återföras till beskattning. Det saknar då betydelse om fastighetsägaren är begränsat eller obegränsat skattskyldig. Om fastigheten däremot ligger i ett annat land saknas det med nuvarande lagstiftning stöd för att beskatta återföringen om ägaren är begränsat skattskyldig. Denna situation kan uppkomma dels när en obegränsat skattskyldig person flyttar utomlands och blir begränsat skattskyldig, dels när återföringsskyldigheten tillfaller en begränsat skattskyldig person genom ett benefikt förvärv av fastigheten. Ett inte alltför osannolikt scenario är när en obegränsat skattskyldig person avlider och dennes fastighet i utlandet tillfaller ett barn eller annan arvinge som bor där fastigheten är belägen eller i något annat land.

Begränsad skattskyldighet innebär att bara vissa inkomster som har anknytning till Sverige kan beskattas enligt inkomstskattelagen. Återförda skogsavdrag ingår inte i inkomstskattelagens katalog över beskattningsbara inkomster. För att skogsavdrag på en fastighet i utlandet som innehas av någon som är begränsat skattskyldig ska kunna återföras till beskattning när fastigheten avyttras, måste svensk skattelagstiftning därför kompletteras med en regel om att en begränsat skattskyldig person ska vara skattskyldig för återförda skogsavdrag.

Att en begränsat skattskyldig person ska beskattas i Sverige för ett återfört skogsavdrag enligt intern rätt är emellertid av underordnad betydelse om beskattningsrätten enligt skatteavtal tillfaller en annan avtalsslutande stat. Frågan är därmed om en utökad skattskyldighet för begränsat skattskyldiga är tillräcklig för att säkerställa att skatteavdraget återförs till beskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen har i det s.k. Maltamålet, RÅ 2008 ref. 30, prövat om det var förenligt med EU-rätten att återföra periodiseringsfonder

som gjorts i ett svenskt aktiebolag som flyttar sitt skatterättsliga hemvist till Malta (medlem i EU). Domstolen, som fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked, fann att syftet med återföringsbestämmelsen skulle kunna tillgodoses om fonderna återförs successivt och att det inte var förenligt med gemenskapsrätten att tillämpa den då gällande bestämmelsen om återföring vid tidpunkten för bolagets byte av hemvist. Skatterättsnämnden ansåg att en successiv återföring senast det sjätte taxeringsåret efter det taxeringsår som avdraget hänför sig till, inte skulle hindras av det tillämpliga skatteavtalet eftersom återföringen avsåg inkomster som uppkommit och realiserats innan bolaget fick sitt avtalsrättsliga hemvist i Malta. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade sig inte explicit i frågan om nationella regler och skatteavtal medger en sådan beskattning.

Den interna rätten erbjuder flera typer av skattemässig resultatreglering genom avsättningar till olika fonder såsom expansionsfond och ersättningsfond. Domen i Maltamålet föranledde vissa ändringar i bestämmelserna om återföring av fondavsättningar.[30] Lagstiftaren fann inte något hinder mot att avsättningar som har gjorts i en näringsverksamhet som inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal därefter återförs till beskattning eftersom avsättningarna avser inkomster som uppkommit före hemvistbytet.

Skatteverket bedömer att skogsavdraget är en typ av skattekredit som i detta avseende fungerar på samma sätt som en avsättning till periodiseringsfond. Skogsinkomsten uppkommer när den som uppbär inkomsten har skatterättsligt hemvist i Sverige. Enligt artikel 6 i OECD:s modellavtal har Sverige rätt att beskatta samtliga inkomster som hänför sig till tiden före hemvistbytet. Den omständigheten att ett skogsavdrag återförs innebär inte något annat än att en inkomst, som förvärvats av en obegränsat skattskyldig person före hemvistbytet, tas upp till beskattning. Detta innebär att återföringen – om den omfattas av skattskyldighet enligt nationell rätt – kan beskattas hos en begränsat skattskyldig person utan inverkan av eventuella skatteavtal. Ett förslag om att utöka skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga till att gälla också för återförda skogsavdrag skulle därmed bli effektivt. En komplettering i den interna rätten görs lämpligen genom att inkomsten läggs till i förteckningen över beskattningsbara inkomster. För fysiska personer återfinns denna förteckning i 3 kap. 18 § IL. Förteckningen för juridiska personer finns i 6 kap. 11 § IL.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring av 3 kap. 18 § och 6 kap. 11 § IL.

[30] SFS 2009:1230, i kraft den 1 januari 2010, prop. 2009/10:39, bet. 2009/10:SkU17, rskr. 2009/10:79.

3.2.2 Omedelbar beskattning i vissa fall

Förslag: Om en fastighetsägare som har skogsavdrag på en fastighet i utlandet flyttar utanför EES ska skogsavdraget återföras när ägaren upphör att vara obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller enligt skatteavtal får hemvist i en stat utanför EES. Skogsavdrag på en fastighet i utlandet ska också återföras om fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.
Bedömning: En bestämmelse om omedelbar beskattning av skogsavdrag på grund av att ägaren flyttar till ett annat land inom EES eller överlåter skogsfastigheten benefikt till någon i ett annat land inom EES, bedöms inte som proportionerlig.

Skälen för Skatteverkets förslag och bedömning

Fastighet i utlandet

Skatteverket bedömer att möjligheten att i realiteten upprätthålla en effektiv skattekontroll och skatteuppbörd i förhållande till stater utanför EES är begränsad och att de föreslagna reglerna om omedelbar beskattning om ägaren flyttar utanför EES eller om skogsavdraget övergår till en person i tredjeland är nödvändiga restriktioner för att bevara skattsystemets inre sammanhang. Förslaget gäller bara skogsavdrag på en fastighet utomlands.

Möjligheten att upprätthålla en effektiv kontroll och uppbörd är i första hand beroende av var den skattskyldige är bosatt. Skatteverket har därför övervägt om förslaget om omedelbar återföring borde gälla oavsett var fastigheten är belägen. Den som är bosatt utanför EES kan emellertid beviljas skogsavdrag på en fastighet i Sverige. Effekten av ett förslag om att alla skogsavdrag ska återföras skulle därför leda till att en fastighetsägare som flyttar till tredjeland hamnar i ett sämre skattemässigt läge än den som är bosatt i tredjeland. Ett förslag med sådana konsekvenser blir orimligt. Förslaget om omedelbar återföring har därför begränsats till att gälla skogsavdrag på utländska fastigheter.

Möjligheten att kontrollera att skogavdraget återförs och att säkra att skatten blir betald påverkas emellertid också av var fastigheten är belägen. Om fastigheten ligger i Sverige bedriver ägaren skattepliktig näringsverksamhet i Sverige. Fram till dess att fastigheten avyttras finns det dessutom utmätningsbara tillgångar i landet. När fastigheten väl avyttras ska skogsavdraget återföras till beskattning. Efter avyttringstillfället kan den skattskyldige sakna utmätningsbara tillgångar i Sverige. Om den avyttrade fastigheten ligger i Sverige får dock Skatteverket automatisk och snabb information om försäljningen från fastighetsregistret, vilket gör att beslut om beskattning och indrivning kan fattas i nära anslutning till avyttringstidpunkten.

Skatteverket anser sammanfattningsvis att det finns unionsrättsligt godtagbara grunder för omedelbar avskattning av skogsavdrag på såväl svenska som utländska fastigheter men att de praktiska förutsättningarna för en effektiv kontroll och uppbörd skiljer sig beroende på var fastigheten är belägen på ett sätt som berättigar att bestämmelserna begränsas till att bara avse skogsavdrag på utländska fastigheter.

Skatteverkets överväganden och bedömning av förslagets förenlighet med fördragets bestämmelser om fri rörlighet utvecklas nedan.

Inget krav på omedelbar avskattning om fastighetsägaren är obegränsat skattskyldig och har hemvist enligt skatteavtal i en stat inom EES

I RÅ 2008 ref. 30 (Malta-målet) prövade Högsta förvaltningsdomstolen om det var förenligt med EU-rättens bestämmelser om etableringsfrihet att uttagsbeskatta ett aktiebolags tillgångar knutna till utländsk verksamhet och att återföra bolagets periodiseringsfonder till beskattning på grund av att bolaget fick hemvist enligt skatteavtal på Malta. Domstolen fann inledningsvis att såväl uttagsbeskattningen som återföringen av periodiseringsfonder inskränkte rätten till fri etablering men konstaterade därefter att dessa åtgärder ändå var ändamålsenliga och att de kunde motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Domstolen fann dock att syftet med bestämmelserna kunde tillgodoses på ett mindre ingripande och därmed mer proportionerligt sätt om uttagsbeskattningen effektueras först när tillgångarna avyttras, i stället för omedelbart när beskattningsrätten enligt skatteavtalet övergår till den andra staten. När det gällde avsättningarna till periodiseringsfonder ansåg domstolen att det skulle vara mer proportionerligt att återföra avdragen successivt i enlighet med ordinära regler om återföring.

Domen föranledde lagstiftaren att ändra reglerna om periodiserings-, expansions- och ersättningsfonder. Sedan den 1 februari 2010 finns det inte något krav på att dessa fondavsättningar ska återföras när en näringsverksamhet inte längre ska beskattas i Sverige på grund av skatteavtal med en stat inom EES. I stället ska övriga regler om återföring av de olika fondavsättningarna tillämpas. För periodiseringsfond och ersättningsfond innebär det att de i normalfallet ska återföras senast det sjätte, respektive det tredje, beskattningsåret efter det beskattningsår då avdraget gjordes. En expansionsfond justeras löpande men måste återföras till beskattning bl.a. om kapitalunderlaget i näringsverksamheten inte är stort nog.

Skogsavdraget är en del i ett system för att skjuta upp intäktsbeskattningen. Skatteverket bedömer att det är en nödvändig och självklar förutsättning att den intäkt som undantagits från beskattning återförs till beskattning vid ett senare tillfälle. Den tillfälliga skattefördelen neutraliseras när samma belopp beskattas. Skattesystemet blir därmed logiskt och systemets inre sammanhang bevaras. Skatteverkets uppfattning är att särskilda bestämmelser om återföring av skogsavdrag när den skattskyldige har sitt skatterättsliga hemvist i ett annat land i och för sig kan rättfärdigas i syfte att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Denna uppfattning stämmer överens med domstolens bedömning i Maltamålet. Om man inför en möjlighet att beskatta en begränsat skattskyldig person för återföringen av ett skogsavdrag på en utländsk fastighet är det dock inte absolut nödvändigt med generella regler om omedelbar avskattning när ägaren får skatterättsligt hemvist i ett annat land eller för att fastigheten övertas av en person med skatterättsligt hemvist utanför Sverige.

Specifikt för skogsavdrag är att det inte behöver återföras inom en exakt angiven tid. Skyldigheten att återföra avdraget utlöses i stället av att fastigheten avyttras. Om fastigheten överlåts genom en benefik transaktion kan skattekrediten komma att löpa oförändrad under mycket lång tid. Skogsavdragens relativt långa kredittid bör dock inte tillmätas någon avgörande betydelse eftersom det direktivreglerade samarbetet inom

beskattning och indrivning som tillämpas inom EU ska säkerställa att skatten kan tas ut och att den blir betald. Skatteverket bedömer mot denna bakgrund att det inte behövs några särskilda regler om avskattning av skogsavdrag på en utländsk fastighet pga. att fastighetsägaren är bosatt eller har hemvist enligt skatteavtal i en stat inom EES.

Stora kontroll- och uppbördssvårigheter om skogsavdrag på en utländsk fastighet innehas av en person som är bosatt utanför EES

Skatteverket föreslår att skogsavdrag på en fastighet i utlandet ska tas upp till beskattning omedelbart om ägaren inte längre är obegränsat skattskyldig inom EES eller får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. Detsamma bör gälla om fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig inom EES eller som visserligen är obegränsat skattskyldig men har hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. Förslaget innebär att en flytt till ett land utanför EES kan föranleda att skogsavdrag måste återföras tidigare än vad som annars hade varit fallet. Förslaget innebär också att den kontinuitet som gäller när svenska fastigheter övergår till en ny ägare genom en benefik transaktion inte ska gälla fullt ut vid benefika överlåtelser av fastigheter i ett annat land. Dessa olikheter kan inverka på den fria rörligheten, främst för etablering. Olika skattemässiga effekter beroende på vem fastigheten överlåts till kan sannolikt inkräkta på de fria kapitalrörelserna. Fri rörlighet för kapital gäller enligt fördraget även mellan EU:s medlemmar och tredjeland.

Frågan är om omedelbar avskattning i vissa fall kan rättfärdigas när skogsavdraget belöper på en fastighet utomlands. Det är här värt att notera att grundförslaget är att tillåta skogsavdrag på fastigheter inom EES. De inskränkningar som föreslås har utformats för att bara träffa de fall när skogsintäkten annars riskerar att undgå beskattning. En benefik överlåtelse av en utländsk fastighet till en obegränsat skattskyldig person eller till en begränsat skattskyldig person som har hemvist enligt skatteavtal inom EES, ska i framtiden kunna genomföras utan konsekvenser för skogsavdraget. De särskilda avskattningsregler som föreslås utlöses inte heller bara av den omständigheten att en fastighetsägare flyttar utomlands. Det är således inte fråga om särbehandling som i första hand beror på var fastigheten är belägen eller var fastighetsägaren är hemmahörande. De skilda rättsverkningarna är i stället en effekt av nödvändiga restriktioner för att bevara *skattsystemets inre sammanhang*. Skatteverket anser att syftet med regelverket är ändamålsenligt och att inskränkningen av den fria rörligheten kan rättfärdigas på denna grund. Denna uppfattning stämmer överens med Högsta förvaltningsdomstolens bedömning i Maltamålet.

Det återstår då att ta ställning till om förslaget om omedelbar avskattning uppfyller det unionsrättsliga kravet på proportionalitet. Om skattskyldigheten för begränsat skattskyldiga utökas så att den omfattar återförda skogsavdrag finns det inte heller i detta fall något legalt hinder mot att beskatta återföringen. Skatteverket bedömer dock att möjligheten att i realiteten upprätthålla en *effektiv skattekontroll och skatteuppbörd* i förhållande till stater utanför EU är begränsad. Inom unionen tillämpas ett samarbete med beskattning och indrivning. Detta samarbete är rättsligt reglerat genom rådets direktiv 2011/16/EU och 2010/24/EU. Direktiven är emellertid inte tillämpliga i förhållande till tredjeland och transaktioner med länder utanför unionen sker i ett annat rättsligt sammanhang. Även om ett skatteavtal innehåller

bestämmelser om informationsutbyte och indrivning saknas den djupare samverkan som garanterar att skattefordringar kan fastställas och verkställas. En effektiv kontroll och uppbörd av skogsavdrag på en utländsk fastighet som innehas av en person med skatterättsligt hemvist utanför EES-området och som inte nödvändigtvis har någon annan koppling till Sverige än en sedan länge beviljad skattekredit, är mot denna bakgrund i det närmaste omöjlig. En omedelbar avskattning bör därmed vara motiverad. Skatteverket ser inte att detta ändamål kan uppnås på ett mindre ingripande sätt och anser att omedelbar avskattning i dessa fall är en nödvändig och proportionerlig åtgärd.

Lagförslaget

Förslaget innebär att en ny paragraf införs, 26 kap. 9 a § IL.

3.3 Insättning på skogs- och skogsskadekonto

3.3.1 Skogsbruk inom EES

Bedömning: Den nationella bestämmelse som begränsar avdragsmöjligheten för insättning på skogs- och skogsskadekonto till skogsbruk som bedrivs på lantbruksenhet i Sverige eller i annan stat inom EES, bedöms inte inskränka någon gränsöverskridande kapitalrörelse. Det saknas därmed skäl för att utöka avdragsrätten till fastigheter utanför EES-området.

Skäl: Om den nationella bestämmelsen som begränsar rätten till avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto till skogsbruk på lantbruksfastighet inom EES skulle anses strida mot den fria rörligheten av kapital, kan det bli aktuellt att utvidga avdragsrätten så att den blir tillämplig också för en obegränsat skattskyldig person som driver skogsbruk på en fastighet i ett land utanför EES.

Skatteverket bedömer att denna bestämmelse inte strider mot fördragets bestämmelser om fria kapitalrörelser. Till stöd för bedömningen konstateras att möjligheten till avdrag för insättningar på skogs- och skogsskadekonto är skattemässiga lättnader som gäller för enskilda näringsidkare som bedriver skogsbruk. Vem som äger fastigheten saknar helt betydelse för denna avdragstyp. Skatteverket kan mot denna bakgrund inte se att bestämmelsen som anger vilka fastigheter som kan ge upphov till avdragsgilla skogsintäkter skulle ha samband med någon kapitalrörelse. Det saknas därmed skäl att utöka avdragsrätten till att också gälla för skogsbruk på fastighet i tredjeland.

3.4 Skogskonto och skogsskadekonto hos kreditinstitut inom EES

3.4.1 Konto hos kreditinstitut inom EES

Förslag: Ett konto hos ett kreditinstitut inom EES för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år ska godtas som skogs- och skogsskadekonto.

Skälen för förslaget

Hinder mot fri rörlighet för tjänster

En förutsättning för att få avdrag för insättning på skogs- eller skogsskadekonto är att medlen sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut. Som skogskonto och skogsskadekonto godtas i dag bara sådant konto hos ett svenskt kreditinstitut eller ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige för vilket ränta tillgodoräknas minst en gång per år.

Att det bara är insättningar på särskilda konton i Sverige som ger rätt till avdrag, hindrar naturligtvis den som vill utnyttja avdraget från att placera kapitalet hos ett utländskt kreditinstitut. En utgångspunkt för att en nationell skatteregel ska utgöra ett hinder enligt EU-rätten är dock att det ska vara fråga om en negativ särbehandling av en person eller en transaktion med koppling till utlandet jämfört med ett motsvarande inhemskt fall. Det här aktuella kravet på kreditinstitut gäller oavsett var skogsbruket bedrivs. Reglerna kan därför inte anses särbehandla den som bedriver skogsbruk på en fastighet i annat land, jämfört med den som bedriver skogsbruk på en fastighet i Sverige.

Däremot innebär begränsningen till svenska kreditinstitut och utländska kreditinstituts filialer i Sverige en negativ särbehandling av kreditinstitut som tillhandahåller banktjänster i andra medlemsstater, jämfört med de som tillhandahåller motsvarande tjänster i Sverige. Att villkora rätten till avdrag genom att kräva att avdragsbeloppet sätts in hos ett kreditinstitut som är etablerat i Sverige riskerar därmed att strida mot den EU-rättsliga regleringen om fri rörlighet för tjänster. Som jämförelse kan nämnas att EU-domstolen i flera mål har slagit fast att det utgör ett hinder för den fria rörligheten för tjänster att som villkor för att medge avdrag för premier på pensionsförsäkringar etc. kräva att försäkringen tecknats i ett försäkringsbolag etablerat i det egna landet.[31] Även om den fria rörligheten för tjänster primärt tar sikte på den som tillhandahåller tjänsten har EU-domstolen ansett att även mottagaren av en sådan tjänst har rätt att åberopa de rättigheter som följer av artikeln.[32]

Banksparande utgör enligt EU-domstolen både en tjänst och en kapitalrörelse i fördragets mening.[33] Det är därför nödvändigt att även här försöka avgöra om någon av friheterna kan anses överordnad den andra och i så fall vilken. EU-domstolen kom i mål C-452/04, Fidium Finanz, fram till att yrkesmässig kreditgivning i princip kan hänföras till såväl friheten att tillhandahålla tjänster som till den fria rörligheten för kapital. Domstolen ansåg dock att friheten att tillhandahålla tjänster i det fallet dominerade över den fria rörligheten för kapital. Domstolen konstaterade att de i målet omtvistade nationella bestämmelserna, som genom att försvåra köp av finansiella tjänster som erbjöds av bolag med säte utanför EES, kunde resultera i att nämnda tjänster skulle utnyttjas mindre ofta. Detta skulle i sin tur kunna innebära att de gränsöverskridande finansiella flödena kopplade till tillhandahållandet av sådana tjänster skulle minska. Detta var emellertid bara

---

[31] Målen C-204/90 Hanns-Martin Bachmann, REG 1992 I-00249, C-300/90 Kommissionen mot Belgien, REG 1992 I-00305, C-136/00 Rolf Dieter Danner, REG 2002 I-08147och C-422/01 Försäkringsbolaget Skandia och Ola Ramstedt mot Riksskatteverket, REG 2003 I-06817.

[32] Mål C-118/96 Jessica Safir mot Skattemyndigheten i Dalarnas län, REG 1998 I-01897.

[33] Se t.ex. mål C-267/86 Pascal Van Eycke mot Société anonyme ASPA, REG 1998 I-04769.

en oundviklig konsekvens av inskränkningen av friheten att tillhandahålla tjänster.

Skatteverket bedömer att EU-domstolens resonemang om kreditgivning kan appliceras på den finansiella tjänst som här är i fråga, dvs. inlåning på konto. Eftersom friheten att tillhandahålla tjänster även i detta fall kan anses överordnad den fria rörligheten för kapital kan den här aktuella frågeställningen begränsas till att gälla om ett konto hos ett kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES bör godtas som skogs- och skogsskadekonto, eller om den olika behandlingen som följer av dagens regler kan motiveras.

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

Utländska institut omfattas av det regelverk och den insättningsgaranti som gäller i det land där institutet är registrerat. Skatteverket anser att det är mycket tveksamt om skillnader i medlemsstaternas regelverk för tillsyn och kontroll av finansiella aktörer och nationella insättningsgarantier är ett godtagbart skäl för att negativt särbehandla kreditinstitut som hör hemma inom unionen. Särskilt som medlemsstaternas insättningsgarantier är direktivreglerade. Europaparlamentets och rådets direktiv 94/19/EG av den 30 maj 1994 om system för garanti av insättningar innehåller vissa minimikrav. Garantin omfattade ursprungligen 90 procent av insättningar upp till 20 000 euro per person. Enligt en senare ändring av direktivet ska medlemsstaterna senast den 31 december 2010 ha sett till att täckningsbeloppet fastställs till 100 000 euro per person, vilket är det samma som det svenska garantibeloppet.[34]

Andra skäl som motiverar att utländska kreditinstitut utesluts från möjligheten att tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton har inte framkommit. Ett konto hos ett kreditinstitut som hör hemma i en stat inom EES bör därför godtas, förutsatt att kreditinstitutet där står under tillsyn och kontroll samt att det har erforderliga tillstånd att ta emot återbetalningsskyldiga medel från allmänheten och att placera medlen på ett inlåningskonto. Därutöver bör det krävas att det utländska kreditinstitutet åtar sig att uppfylla skyldigheter som enligt svensk lagstiftning är förenade med tillhandahållandet av skogs- eller skogsskadekonto.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att 21 kap. 35 § första stycket IL ändras.

[34] Europaparlamentets och rådets direktiv 2009/14/EG av den 11 mars 2009 om ändring av direktiv 94/19/EG om system för garanti av insättningar, vad gäller täckningsnivån och utbetalningsfristen.

3.4.2 Åtagande att lämna kontrolluppgifter och att fullgöra skyldigheter enligt 21 kap. IL

Förslag: Ett utländskt kreditinstitut som tillhandahåller skogskonto eller skogsskadekonto utan att inrätta filial eller motsvarande etablering i landet ska för varje konto åta sig att lämna kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen och att iaktta de skyldigheter som följer av 21 kap. IL.

Ett sådant åtagande ska krävas för att kontot ska godtas som skogs- eller skogsskadekonto. Åtagandet ska lämnas på fastställt formulär och ges in till Skatteverket.

Skälen för förslaget

Åtagande vid gränsöverskridande verksamhet

De uppgifter som åligger det kontoförande institutet är avgörande för att skogskontomedlen ska återföras till beskattning och för att systemet med uppskjuten beskattning ska fungera. Det kan dessutom vara på sin plats att påminna om att förfarandet med kontrolluppgifter faktiskt förenklar för de företagare som har skogs- och skogsskadekonton. För dem som har avdragsgilla insättningar på skogskonton och skogsskadekonton är det givetvis enklast om kreditinstituten lämnar kontrolluppgifter och information till andra kreditinstitut.

Om etableringskravet utvidgas så att även kreditinstitut inom EES kan tillhandahålla konton för avdragsgilla insättningar är det därför angeläget att de utländska kreditinstituten iakttar samma skyldigheter som gäller för de svenska kreditinstitut som tillhandahåller konton av detta slag. Ett utländskt företag som inte är etablerat i Sverige lyder emellertid inte under svensk jurisdiktion.

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

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

Skatteverkets erfarenhet är dock att den förbindelse som lämnas till Finansinspektionen om att lämna kontrolluppgift efterlevs dåligt av de utländska aktörerna. För att lämna den skattekredit som den uppskjutna

beskattningen innebär måste Sverige ha praktiska möjligheter att beskatta uttagna medel som svarar mot medgivna avdrag. Att utbetalda medel på kontot ska beskattas i sin helhet är en omständighet som innebär att det finns starka skäl för skärpta krav på de utländska aktörer som tillhandahåller skogs- och skogsskadekonton, jämfört med de som lämnar kontrolluppgifter som används för att beskatta avkastningen på tillgångarna. Skatteverket bedömer att en generell förbindelse att lämna kontrolluppgifter som lämnas vid ett enda tillfälle inte är tillräcklig för detta ändamål.

I samband med att lagen (2011:1268) om investeringssparkonto infördes avvisades ett förslag om att införa särskilda krav på kontrolluppgiftsskyldighet för investeringssparkonton i utlandet. Motiveringen var att det vore inkonsekvent att införa speciella krav på kontrolluppgiftslämnande för att få tillhandahålla just investeringssparkonto när motsvarande problem föreligger för andra liknande tjänster, där sådant krav inte uppställs. Dessutom skulle det försvåra för en presumtiv kontoinnehavare om det införs ytterligare villkor för den skattemässiga statusen för ett investeringssparkonto som är hänförliga till investeringsföretaget.[35]

Skogs- och skogsskadekonto kan emellertid inte jämföras med vare sig investeringssparkonton eller ordinära sparkonton. En grundläggande skillnad är att insättningar på skogs- och skogsskadekonton i sin helhet består av obeskattade medel som ska beskattas när de tas ut från kontot. Denna skillnad är väsentlig och ger här skäl att ställa särskilda krav på den med dessa konton förenade kontrolluppgiftsskyldigheten.

Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att utländska kreditinstitut som avser att tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton särskilt ska åta sig att lämna de kontrolluppgifter som åligger ett kontoförande institut enligt skatteförfarandelagen och att iaktta de skyldigheter som följer av inkomstskattelagen. Enligt 21 kap. 36 § IL ska kreditinstitutet betala ut medel som står kvar på kontot efter tio år eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år efter ingången av det år då insättningen gjordes. Uppgiftsskyldighet gentemot andra kreditinstitut regleras i 21 kap. 38 § andra stycket IL. När kontomedel förs över till ett annat kreditinstitut ska det överförande kreditinstitutet lämna de uppgifter som behövs för att det mottagande institutet ska kunna fullgöra sina skyldigheter enligt 21 kap. IL och enligt skatteförfarandelagen.

Rent lagtekniskt blir det fråga om två olika åtaganden med lagstöd i två olika lagar. Det är dock mest praktiskt och fullt tillräckligt att båda åtagandena görs i ett sammanhang och konkretiseras i en och samma handling. Med begreppet åtagande menas här nedan både åtagandet enligt skatteförfarandelagen och åtagandet enligt inkomstskattelagen, om det inte uttryckligen anges att bara det ena åtagandet avses.

Åtagandet ska vara en förutsättning för att ett konto som tillhandahålls av ett kreditinstitut i en annan stat inom EES ska godtas. Skatteverket har i praktiken begränsade möjligheter att med tvång förmå de utländska företagen att fullgöra sina skyldigheter. Om åtagandandet blir en nödvändig förutsättning för att dessa kreditinstitut ska få tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton bör dock detta villkor fungera som en garanti för att uppgifterna fullgörs.

[35] Prop. 2011/12:1, s. 286.

Ett åtagande för varje konto

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

Med hänsyn till att behållningen på skogskonto och skogsskadekonto består av medel som tillfälligt undantas från beskattning är det nödvändigt att det, redan i samband med att avdragsrätten bedöms, klart och tydligt framgår att det kontoförande institut som tillhandahåller det aktuella kontot är medvetet om sitt ansvar för att medlen återförs till beskattning och att detta sker i rätt tid. Ett åtagande för varje konto är därmed motiverat för att upprätthålla sambandet i den uppskjutna beskattningen. Det är också till fördel för den näringsidkare som vill öppna skogskonto utomlands om han eller hon direkt kan konstatera om kreditinstitutet uppfyller de formella krav som ställs för att insättningen ska vara avdragsgill.

De handlingar som kreditinstitutet utfärdar vid insättningstillfället bör därför kompletteras med ett formulär där den utländska banken uttryckligen åtar sig att lämna kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen, att efter viss tid betala ut kvarstående medel och att fullgöra sin uppgiftsskyldighet gentemot andra kreditinstitut. Åtagandet ska innehålla identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontohavaren och kontot samt ges in till Skatteverket. Det här föreslagna åtagandet bör – i likhet med åtaganden som lämnas av utländska försäkringsgivare respektive utländska gåvomottagare enligt 23 kap. 6 och 7 §§ SFL – lämnas på fastställt formulär. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29, s. 101 och SOU 2009:58, s. 387).

Ett åtagande som lämnas på detta sätt bör inte öka bankens administrativa börda något nämnvärt. Däremot gagnar en sådan rutin Skatteverkets kontrollverksamhet. Den borgar också för att bankens skyldigheter blir tydliga för såväl banken som för kontohavaren. Det kvalitativa kravet på skogs- och skogsskadekonton hos utländska kreditinstitut innebär att samma skyldigheter kommer att gälla för svenska och utländska aktörer som tillhandahåller dessa konton. Skatteverket bedömer att en bestämmelse som, så långt det är möjligt, jämställer olika aktörer på marknaden och som syftar till att upprätthålla sambandet i den uppskjutna beskattningen av skogsintäkter är ändamålsenlig. I förhållande till åtagandets betydelse bör dessutom en något ökad administration kunna accepteras. Kravet på ett åtagande för varje konto bör mot denna bakgrund ses som en välavvägd och proportionerlig administrativ åtgärd för att uppnå det åsyftade inre sambandet i skattesystemet. Sammantaget bedömer Skatteverket kreditinstitutets hantering av åtagandet som mindre betungande.

Lagförslaget

Förslaget föranleder att en ny paragraf införs, 23 kap. 6 a § SFL samt ändringar i 21 kap. 35 § IL och 38 kap. 1 § SFL.

3.4.3 Nya kontrolluppgifter

Förslag: Skyldighet att lämna kontrolluppgift om behållning på skogskonto och skogsskadekonto ska införas i skatteförfarandelagen. Denna uppgift ska lämnas årligen av de kreditinstitut som inte är skyldiga att lämna uppgift om kontobehållning enligt 6 § lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Kontrolluppgiftsskyldighet ska också införas för överföring av medel på ett skogs- eller skogsskadekonto till ett kreditinstitut som hör hemma inom EES och som saknar fast driftställe i Sverige. Sådan uppgift ska lämnas inom 14 dagar från den dag medlen fördes över.

Den kontrolluppgift som ska lämnas när konto övertas av annan person i samband med en benefik överlåtelse av fastigheten ska innehålla fler uppgifter i syfte att identifiera mottagaren m.m.

Skäl: Ett kontoförande kreditinstitut ska enligt 16 kap. 4–6 §§ SFL lämna kontrolluppgift om insättningar och utbetalningar till och från ett skogs- eller skogsskadekonto samt om förhållanden som överlåtelse, pantsättning eller övertagande som banken har kännedom om. Att dessa kontrolluppgifter ska lämnas också för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga framgår av 23 kap. 2 § SFL.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift om insättningar gäller insättningar som görs från och med kalenderåret 2013.[36] Före lagändringen krävdes att ett avdrag för insättning på skogs- eller skogsskadekonto skulle styrkas med ett s.k. insättningsbesked från banken. Denna ordning har utmönstrats i och med den nya kontrolluppgiften. En uppgift om insättning som kommer in till Skatteverket i rätt tid, dvs. senast den 30 juni närmast följande kalenderår, är nämligen tillräcklig för att Skatteverket ska kunna bedöma och kontrollera kontohavarens yrkade avdrag.

Kontrolluppgift om ränteinkomster på skogskonto och skogsskadekonto ska inte lämnas enligt skatteförfarandelagen, se 17 kap. 4 § SFL. Denna uppgift ska, tillsammans med uppgifter om bl.a. kontobehållning, i stället lämnas enligt 6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Skatteverket föreslår ett helt nytt förfarande för beskattning av ränta på skogskontomedel i utlandet. Se mer om detta förfarande i avsnitt 3.6.2. Förslaget innebär att det är innehavaren av ett skogskonto eller skogsskadekonto hos ett utländskt kreditinstitut utan fast driftställe i Sverige som själv ska redovisa underlaget för skatten och betala skatten på räntan. Den som har ett konto hos ett sådant utländskt kreditinstitut ska enligt förslaget även ta över kreditinstitutets uppgiftsskyldighet enligt 6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Om förslaget genomförs innebär det att Skatteverket inte får någon löpande årlig kontrolluppgift avseende skogskonton och skogsskadekonton hos utländska kreditinstitut.

Uppgift om kontobehållningen vid beskattningsårets utgång. – Skatteverket anser att en årlig kontrolluppgift om behållningen på kontot är nödvändig för att säkerställa att kontomedlen hos utländska kreditinstitut återförs till beskattning. Eftersom kontrolluppgiften ska lämnas till ledning för att bestämma underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen bör uppgiftsskyldigheten regleras i skatteförfarandelagen. Kontrolluppgiften om kontobehållningen vid årets utgång ska lämnas av det kontoförande kredit-

[36] Punkten 1.f) övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen (2011:1244).

institutet för varje kalenderår och ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår.

De svenska kreditinstitut som redan är skyldiga att lämna uppgift om kontobehållningen till ledning för att bestämma underlaget för skatten på räntan riskerar att åsamkas onödigt merarbete om i stort sett samma uppgift också ska lämnas enligt skatteförfarandelagen. En sådan dubbel uppgiftsskyldighet skulle öka företagens administrativa börda och kan inte motiveras av kontrollskäl. Den här föreslagna skyldigheten att lämna uppgift om kontobehållningen enligt skatteförfarandelagen ska därför bara omfatta kreditinstitut som inte är skyldiga att lämna uppgift om kontobehållningen enligt 6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Uppgift om byte av kreditinstitut – Medel på skogskonto eller skogsskadekonto kan enligt 21 kap. 38 § IL föras över till ett annat kreditinstitut utan att beskattas enligt 21 kap. 37 § IL. En förutsättning är att medlen förs över direkt till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. Ett utländskt konto måste vara förenat med ett sådant åtagande gentemot Skatteverket som föreslås i avsnitt 3.4.2 för att godtas som skogs- eller skogsskadekonto. En överföring till ett utländskt konto som inte är förenat med ett åtagande är således ett vanligt uttag och beskattas i vanlig ordning.

Det är viktigt att Skatteverket snabbt kan få information om transaktioner som innebär att skogskontomedel flyttas utanför svensk jurisdiktion och att medlen kan följas vid byten mellan utländska kreditinstitut. Skatteverket föreslår därför att det överförande kreditinstitutet ska lämna kontrolluppgift om kontomedlen förs över till ett utländskt kreditinstitut som inte har fast driftställe i Sverige. Denna uppgiftsskyldighet bör gälla alla kreditinstitut oavsett om de är etablerade i Sverige eller i övriga EES-området. Kontrolluppgiften ska innehålla uppgifter om överfört belopp samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföring skett.

Inkomstskattelagen hindrar inte att en kontohavare byter kreditinstitut flera gånger under samma år. Det är angeläget att det vid varje överföringstillfälle är möjligt att kontrollera om villkoren för fortsatt skattefrihet är uppfyllda. En kontrolluppgift om byte till ett utländskt kreditinstitut bör därför lämnas i nära anslutning till överföringen. Skatteverket föreslår mot denna bakgrund att en sådan kontrolluppgift ska lämnas inom 14 dagar från den dag när överföringen gjordes.

Uppgift om medel övertas av annan – Om kontomedel tas över i samband med en benefik överlåtelse av en lantbruksfastighet ska kontrolluppgift lämnas enligt 16 kap. 4 § 3 SFL. Medlen tas då över antingen genom att kontot förs över direkt till mottagaren eller genom att medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren. Ett övertagande kan i vissa fall genomföras utan beskattningskonsekvenser. Om skogskonto och skogsskadekonto ska få tillhandahållas av kreditinstitut i utlandet kan övertagandet leda till att skattebefriade medel förs ut ur landet. Det är då möjligt att såväl mottagaren, mottagande kreditinstitut och fastigheten kommer att finnas i ett eller flera andra länder inom EES. Det är mot denna bakgrund nödvändigt att Skatteverket får tillgång till uppgifter som gör det möjligt att identifiera mottagaren, dennes konto och det kreditinstitut som tillhandahåller mottagarens konto. För att säkerställa att medlen kan återföras till beskattning i rätt tid behövs dessutom uppgifter om det övertagna beloppet.

Gemensamt för de nya kontrolluppgifterna – Utländska kreditinstitut kommer att omfattas av skyldigheten att lämna kontrolluppgifter genom det åtagande som föreslås som en förutsättning för att kontot ska godtas. Uppgifterna ska lämnas i enlighet med bestämmelserna i skatteförfarandelagen. Härav följer bland annat att uppgifterna ska lämnas på fastställda formulär och inom de tidsramar som gäller för svenska kreditinstitut. Utländska företag som skaffar ett svenskt organisationsnummer har också möjlighet att lämna uppgifterna elektroniskt.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring av 16 kap. 4 och 6 §§ och 24 kap. 3 § SFL samt att två nya paragrafer införs, 5 kap. 9 a och 11 a §§ skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

3.5 Återföring av skogskontomedel

3.5.1 Konsekvenser om kreditinstitutet inte lämnar kontrolluppgifter

Förslag: Om kontoförande kreditinstitut inte fullgör sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter ska kontohavarens tillgångar på skogs- eller skogsskadekontot tas upp till beskattning. Medlen ska tas upp till beskattning det beskattningsår då kontrolluppgiften rätteligen skulle ha lämnats.

Om kreditinstitutet vid ett enstaka tillfälle försummar att lämna kontrolluppgift om en företeelse som i sig inte medför att kontomedlen ska återföras till beskattning, ska kontohavaren kunna undvika beskattning genom att läka felet.

Skäl: Ett svenskt kreditinstitut som brister i sin uppgiftsskyldighet enligt 15-35 kap. SFL kan föreläggas att fullgöra skyldigheten (37 kap. 2 § SFL). Om det finns anledning att anta att föreläggandet annars inte fullföljs får föreläggandet förenas med vite (44 kap. 2 § SFL). Dessutom får Skatteverket besluta om revision för att kontrollera att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldigheten (41 kap. 2 § SFL). Dessa åtgärder kan inte vidtas gentemot en utländsk aktör som inte fullföljer sitt åtagande att lämna kontrolluppgifter. Information och bistånd får då i stället begäras från utländska myndigheter inom ramen för internationella överenskommelser och direktiv om handräckning vid informationsutbyte.

Systemet med uppskjuten beskattning av inkomster som sätts in på skogs- och skogsskadekonton har tydliga likheter med systemet för uppskjuten beskattning av pensionsmedel. En grundläggande förutsättning för att avdrag för pensionskostnaden ska medges är att utfallande pensionsbelopp kan beskattas. Det kan därför vara intressant att titta närmare på vilka åtgärder som vidtogs för att säkerställa den framtida beskattningen när den svenska avdragsrätten utvidgades till att gälla för pensionsförsäkringar meddelade av försäkringsgivare inom hela EES-området.[37] I det fallet infördes ett villkor om att försäkringsgivaren skulle lämna kontrolluppgifter för att försäkringen skulle godtas som en pensionsförsäkring. Villkoret om kontrolluppgift kompletterades med en sanktionsmöjlighet. Sanktionsmöjligheten som

[37] SFS 2008:134, prop. 2007/08:55, bet. 2007/08:SkU24, rskr. 2007/08:155.

infördes innebär att pensionsmedlen kan skattas av om kontrolluppgiften uteblir. Denna metod bedömdes som en nödvändig och välmotiverad lösning för att upprätthålla sambandet mellan skattebefrielse för premierna och beskattning av utbetald pension och för att motverka att det skattemässigt förmånliga försäkringssparandet inte skulle utnyttjas för andra ändamål än pensionering.[38] Avsaknaden av kontrolluppgift betyder inte nödvändigtvis att det underliggande försäkringsavtalet förändrats eller att den skattskyldige förfogat över pensionsmedlen på ett sätt som strider mot pensioneringssyftet. Lagstiftaren lämnade därför ett visst utrymme för försäkringstagaren eller den försäkrade att läka felet genom att själv lämna uppgifterna och därmed undgå avskattning. Regler om försäkringsgivarens uppgiftsskyldighet och konsekvenser om uppgiftsskyldigheten inte fullgörs finns i 58 kap. 16 a, 19 a och 19 b §§ IL.

Brister i kreditinstitutets uppgiftsskyldighet när det gäller skogs- och skogsskadekonton riskerar att få betydande beskattningskonsekvenser. Eftersom skattepliktiga uttag från kontot kan göras vid ett eller flera tillfällen i stort sett när som helst inom en tioårsperiod eller för skogsskadekonton inom en tjugoårsperiod, är det av yttersta vikt att Skatteverket kan förlita sig på kontrolluppgifter som visar hur stora uttag som görs från kontot under en viss beskattningsperiod. Om systemet med kontrolluppgifter fallerar riskerar betydande belopp att helt undgå beskattning på grund av de tidsgränser som finns för omprövning och efterbeskattning.

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

En sanktionsmöjlighet för att säkerställa att kontrolluppgifter lämnas blir särskilt angelägen när kontoförande institut finns i utlandet. En sanktionsmöjlighet som bara är tillämplig när det kontoförande kreditinstitutet finns i en annan stat inom EES strider emellertid mot rätten att fritt tillhandahålla tjänster. Det är möjligt att denna särbehandling av utländska kreditinstitut skulle gå att rättfärdiga. Ett alternativ är annars att låta sanktionsmöjligheten gälla även gentemot svenska kreditinstitut som inte uppfyller sina skyldigheter. Enligt Skatteverket framstår en sådan ordning som rimlig. Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket att medlen på ett skogs- eller skogsskadekonto ska kunna återföras till beskattning om det kontoförande institutet inte uppfyller sin skyldighet att lämna kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen. Om kreditinstitutet hör hemma i Sverige eller i ett annat land inom EES bör inte vara avgörande.

Sanktionsmöjligheten bör vara tillämplig om en uppgift om kontobehållningen uteblir och om en del av kontomedlen tas ut från kontot, utan att kontrolluppgift lämnas. Sanktionen kan också få genomslag om kontrolluppgift inte lämnas när kontomedel förts över till ett annat kreditinstitut eller medlen övergått till en annan person. Om den saknade kontrolluppgiften exempelvis avser utbetalning av en del av den totala behållningen ska det utbetalda beloppet som vanligt beskattas enligt 21 kap.

[38] Prop. 2007/08:55, s. 66 f.

37 § IL medan den kvarvarande behållningen kan bli aktuell för återföring enligt 21 kap. 37 a § IL.

Vissa underlåtelser är av sådant slag att de kan läkas i efterhand, exempelvis om den uteblivna uppgiften avser kontobehållningen eller en utbetalning som bara utgör en del av de insatta medlen på kontot. Om en felaktighet har läkts bör det vara möjligt att undvika att kontomedlen återförs till beskattning. I annat fall skulle den enskilde näringsidkaren riskera att drabbas av negativa beskattningskonsekvenser på grund av en handling som han eller hon själv inte kan råda över. Ett beslut om att återföra kontomedel till beskattning på denna grund bör därför föregås av att kontoinnehavaren ges tillfälle att själv komma in med den uteblivna uppgiften för att på så sätt undgå att kontobehållningen återförs till beskattning. För att underlåtelser av detta slag inte ska sättas i system bör möjligheten att undgå beskattning bara kunna användas om kreditinstitutet vid något enstaka tillfälle har brustit i sin uppgiftsskyldighet.

Lagförslaget

Förslaget föranleder två nya paragrafer, 21 kap. 37 a och 37 b §§ IL.

3.5.2 Kontohavare i tredjeland

Förslag: Medel på skogskonto och skogsskadekonto ska tas upp till beskattning om medlen övergår genom arv, testamente, gåva eller bodelning till en person som är begränsat skattskyldig inom EES eller har hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES.
Bedömning: Konsekvenserna av ett förslag om att skogskontomedel ska tas upp till beskattning om kontohavaren flyttar till tredjeland blir orimliga. Skatteverket avstår därför från att lämna ett sådant förslag.

Skäl: Avdragsrätten för insättningar på skogs- och skogsskadekonto har sedan år 2009 gällt för obegränsat skattskyldiga enskilda näringsidkare som bedriver skogsbruk på en lantbruksenhet inom Sverige eller i en annan stat inom EES. En begränsat skattskyldig näringsidkare kan beviljas avdrag om han eller hon är skattskyldig för skogsintäkten, vilket i sin tur förutsätter att lantbruksenheten är belägen i Sverige. När avdrag medges innebär det att en del av skogsintäkten tillfälligt undantas från beskattning. När medlen tas ut från kontot eller när den tid som medlen kan undantas från beskattning gått till ända ska de tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Enligt svensk rätt ska uttag eller utbetalning från de här aktuella kontona beskattas hos såväl obegränsat som begränsat skattskyldiga personer. Om fastigheten eller kontot finns i ett annat land inom EES saknar betydelse. Eftersom den skattepliktiga inkomst, som tillfälligt undantagits från beskattning genom avdraget, har uppkommit när den person som uppbar inkomsten var skattskyldig i Sverige kan utbetalningen från kontot beskattas i Sverige även om den skattskyldige är bosatt i ett annat land vid utbetalningstillfället.[39]

Om innehavaren av skogskontomedel säljer den eller de lantbruksenheter som ingår i skogsverksamheten förs skogskontomedlen aldrig över till den nye ägaren. I sådant fall behåller säljaren kontot. Det finns nämligen inte lagstöd för att hävda att skogskontomedlen ska återföras på grund av att fastigheten eller näringsverksamheten avyttras eller avslutas. Detta innebär att den som

[39] Se avsnitt 3.2.1 för ett något mer utvecklat resonemang om beskattningsrätten.

överlåtit skogsfastigheten kan ha kvar skogskontomedlen för avskattning inom de vanliga tidsgränserna om tio eller tjugo år.[40] Det finns enligt nuvarande lagstiftning inte heller något krav på att kontomedlen ska tas upp till beskattning om kontohavaren flyttar utomlands eller hinder mot att kontomedel överlåts utan beskattningskonsekvenser när lantbruksenheten med produktiv skogsmark överlåts genom en benefik transaktion till en närstående på den grunden att han eller hon skulle vara bosatt utanför Sverige.

Skatteverket anser att det i och för sig kan finnas skäl att föreslå att medel på skogs- och skogsskadekonto ska tas upp till beskattning om kontohavaren upphör att vara obegränsat skattskyldig i ett land inom EES eller om kontohavaren enligt skatteavtal får hemvist i tredjeland. Ett skogs- och skogsskadekonto kan emellertid inte knytas till en viss fastighet eftersom de insatta medlen kan avse intäkter från skogsavverkning eller annat utnyttjande av skog på en eller flera lantbruksenheter som ingår i näringsverksamheten. En ny regel om omedelbar avskattning av medel på skogs- och skogsskadekonto kan därför, till skillnad från skogsavdrag, inte göras avhängig av var fastigheten är belägen.

Ett förslag som innebär att skogskontomedel alltid ska återföras om kontohavaren upphör att vara obegränsat skattskyldig eller får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES är inte heller en framkomlig väg eftersom det skulle få orimliga konsekvenser. Med ett sådant förslag skulle den kontohavare som flyttar från Sverige eller annat EES-land till ett land utanför EES tvingas att återföra skogskontomedlen till beskattning, oavsett var näringsverksamheten bedrivs. Samtidigt är det inget som hindrar den som är bosatt i tredjeland och driver skogsbruk på en fastighet i Sverige att få avdrag för insättning på skogs- och skogsskadekonto. Konsekvenserna av ett sådant förslag framgår av följande sammanställning.

[40] Skatteverkets ställningstagande 2005-11-09, dnr 131 581509-05/111.

Konsekvenserna av ett förslag om återföring när kontohavaren flyttar till tredjeland:

Enskild närings-idkare bosatt i	Fastighet i	Konto i	Kan få avdrag?
Sverige	Sverige	Sverige	JA
Sverige	EES	Sverige	JA
Sverige	Sverige	EES	JA
Sverige	EES	EES	JA
EES	Sverige	Sverige	JA
EES	EES	Sverige	NEJ
EES	Sverige	EES	JA
EES	EES	EES	NEJ
Tredjeland	Sverige	Sverige	JA
Tredjeland	EES	Sverige	NEJ
Tredjeland	Sverige	EES	JA
Tredjeland	EES	EES	NEJ
=Återförs om kontohavaren blir begränsat skattskyldig eller får hemvist enligt skatteavtal i tredjeland.			

Även om grunden för återföring bara skulle tillämpas om kontot finns i ett annat land inom EES skulle en kontohavare som är bosatt i Sverige eller annat land inom EES hamna i ett sämre skattemässigt läge än en kontohavare som är bosatt i tredjeland. Ett förslag som på detta sätt skulle missgynna personer som är obegränsat skattskyldiga inom EES när avdraget medges, är inte acceptabelt. Skatteverket bedömer att de åtgärder som föreslås i avsnitt 3.4.2, 3.4.3 och 3.5.1 för att främja en effektiv kontroll får anses ge rimliga möjligheter att kontrollera att skogskontomedel återförs till beskattning även om kontot tillhandahålls av ett kreditinstitut som hör hemma i ett annat land inom EES och kontohavaren finns i tredjeland. Därutöver ska de uppbördssvårigheter som onekligen finns i förhållande till tredjeland beaktas. Skatteverket bedömer dock att ett förslag om att återföra skogskontomedlen på grund av att kontohavaren flyttar ut och blir begränsat skattskyldig eller får hemvist enligt skatteavtal utanför EES inte skulle effektivisera uppbörden i så hög grad att det uppväger förslagets nackdelar och avstår mot denna bakgrund från att lägga fram ett sådant förslag.

Frågan är då om skogskontomedel ska kunna övertas utan beskattnings-konsekvenser om mottagaren är bosatt i tredjeland? Kontinuitetsprincipen innebär för närvarande att en närstående som övertar kontohavarens lantbruksenhet med produktiv skogsmark genom ett benefikt fång får ta över skogskontomedel utan beskattningskonsekvenser. Skatteverket föreslår att övertagande av skogskontomedel utan beskattningskonsekvenser bara ska gälla om mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES och inte heller har hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. Olika skattemässiga effekter beroende på vem fastigheten överlåts till kan sannolikt inkräkta på de fria kapitalrörelserna, som enligt fördraget ska gälla även mellan EU:s medlemsstater och tredjeland.

För att en regel som inskränker den fria rörligheten ska kunna rättfärdigas krävs att den kan motiveras utifrån ett unionsrättsligt godtagbart ändamål och

att bestämmelsen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå dess syfte. Skatteverkets uppfattning är att den förslagna bestämmelsen, som begränsar möjligheten att överlåta kontomedel utan beskattningskonsekvenser, är en rättmätig åtgärd för att säkra beskattningen med hänsyn till de begränsade möjligheter till effektiv kontroll och uppbörd som trots allt råder i förhållande till tredjeland och det faktum att kontomedlen framöver ska kunna placeras hos ett utländskt kreditinstitut. Syftet med den föreslagna regeln – att upprätthålla det samband som måste finnas mellan avdragen insättning på kontot och att utbetalda belopp från kontot kan beskattas – är ändamålsenligt.[41] Att kontomedlen inte måste återföras på grund av att fastigheten överlåts innebär dessutom att kontomedlen kan stå kvar hos den ursprungliga kontohavaren helt utan beskattningskonsekvenser. Ändamålet med regeln kan alltså uppnås utan någon skattemässig effekt för den kontohavare som medgetts avdraget. Att kontinuitetsprincipen inskränks på föreslaget sätt bör mot denna bakgrund ses som en proportionell åtgärd som kan rättfärdigas.

Lagförslaget

Förslaget föranleder ändring i 21 kap. 41 § IL.

3.5.3 Valutakursförändringar

Förslag: Vinst och förlust på en fordring avseende medel på skogs- och skogsskadekonto som beror på ändrad valutakurs ska inte påverka det beskattningsbara resultatet så länge medlen finns på kontot. Värdeförändringar som beror på att fordringen ska värderas till olika valutakurser vid insättning och uttag ska i stället beaktas när medlen beskattas enligt 21 kap. IL.

Medel i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag då de betalas, eller skulle ha betalats ut från kontot. Om medlen ska beskattas enligt 37 a § ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår då återföring ska ske.

Skälen för förslaget

Ingen redovisning av valutakursförändringar under innehavstiden

Medel på ett skogs- eller skogsskadekonto ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet när de betalas ut eller skulle ha betalats ut. Sätts medlen in i utländsk valuta kommer valutakursförändringar att få skattemässig effekt eftersom behållningen räknas om till svensk valuta. Är valutakursen högre vid utbetalningstillfället än när medlen sattes in på kontot kommer valutakursvinsten att läggas till grund för beskattning. Om kursen däremot är lägre vid utbetalningstillfället minskar värdet på tillgångarna på grund av valutakursförändringen. En del av det medgivna avdraget kommer då inte att återföras till beskattning.

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

[41] Se avsnitt 3.2.2 för en något mer utvecklad motivering.

behandlingen av valutakursförändringar under den tid som skogskontomedlen finns på kontot.

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

Insatta medel på ett skogs- eller skogsskadekonto i utlandet skulle utgöra en sådan fordring i utländsk valuta som omfattas av 14 kap. 8 § IL. Om bestämmelsen i denna paragraf tillämpas på skogs- och skogsskadekonton leder det till att valutakursförändringar under innehavstiden får genomslag vid beskattningen vid två tillfällen. Det beror på att medel på dessa konton – till skillnad från medel på ett vanligt bankkonto – beskattas när de tas ut från kontot. Beskattningseffekterna på grund av ändrad valutakurs under innehavstiden åskådliggörs i nedanstående exempel. Uppgifter om ränta på insatta medel saknar här betydelse och utelämnas därför i exemplet som bygger på följande antaganden:

- 1 000 euro sätts in på skogskonto år 1,
- 1 euro värderas vid insättningstillfället till 10 kronor,
- valutakursen är oförändrad under insättningsåret,
- avdrag medges med 10 000 kronor vid inkomstbeskattningen år 1, och
- medlen tas ut från kontot den 1 januari år 8.

Exempel:

År	1 EUR omräknad till SEK	Valutakurseffekt enl. 4 kap. 8 § IL Skattepliktig inkomst (+), Avdragstill kostnad (-)	Sammanlagd inkomst/avdrag enl. 14 kap. 8 § IL	Inkomst enl. 21 kap. 37 § IL (varav valutakurseffekt)
2	9	–1 000		
3	8	–1 000		
4	9	+1 000		
5	10	+1 000		
6	11	+1 000		
7	12	+1 000	+2 000	12 000 (+2 000)

Av exemplet framgår att valutakursförändringarna under innehavstiden leder till en sammantagen valutakursvinst om 2 000 kronor och att denna valutakursvinst får skattemässig effekt vid två tillfällen dels vid den årliga löpande beskattningen, dels vid utbetalning från kontot.

Om medlen i exemplet skulle stå kvar på kontot till år 9 och om eurons värde dessförinnan faller till 8 kronor skulle valutakursförändringarna under innehavstiden i stället resultera i en sammanlagd avdragsgill kostnad som också den skulle belasta det skattepliktiga resultatet dubbelt.

År	1 EUR omräknad till SEK	Valutakurseffekt enl. 4 kap. 8 § IL Skattepliktig inkomst (+), Avdragstill kostnad (-)	Sammanlagd inkomst/avdrag enl. 14 kap. 8 § IL	Inkomst enl. 21 kap. 37 § IL (varav valutakurseffekt)
8	8	–4 000		
9	8	+/–0	–2 000	8 000 (–2 000)

Ett förslag om att tillåta att skogskontomedel sätts in hos kreditinstitut i utlandet måste således kompletteras med en regel som motverkar att en eventuell valutakurseffekt beaktas flera gånger. Det skulle kunna åstadkommas genom att den inkomst som läggs till grund för beskattning enligt 21 kap. IL korrigeras med hänsyn till de valutakursvinster och valutakursförluster som uppkommit på grund av den aktuella fordringen och som fått genomslag vid den årliga beskattningen under hela innehavstiden. En sådan beräkning kan dock bli mycket komplicerad och tidsödande för den enskilde näringsidkaren. Särskilt med tanke på att behållningen på ett skogs- och skogsskadekonto kan stå kvar på kontot så länge som tio respektive tjugo år. Därtill kommer att inkomsten består av såväl insatt kapital som ränta och att uttag kan göras vid flera tillfällen under kontots löptid. Skatteverkets kontroll av en sådan beräkning skulle likaså kräva en mycket stor utredningsinsats och en resursåtgång som knappast kan motiveras.

Mot denna bakgrund föreslår Skatteverket i stället att valutakursförändringar på skogs- och skogsskadekonto ska beaktas först vid beskattningstidpunkten enligt 21 kap. IL, dvs. när medlen betalas ut från kontot. Frågan är vilken lagteknisk lösning som bör väljas. Ett förslag om att bestämmelsen i 14 kap. 8 § IL inte ska tillämpas på medel insatta på skogskonto och skogsskadekonto hos utländska kreditinstitut är inte tillräckligt. Ett sådant förslag riskerar att inte få någon skattemässig effekt över huvudtaget eftersom valutakursförändringar under beskattningsåret ändå skulle få genomslag vid den årliga beskattningen med stöd av 14 kap. 2 § IL.

Slutsatsen blir att det behövs en bestämmelse som uttryckligen anger att vinster och förluster på grund av valutakursförändringar ska beaktas först vid beskattningen enligt 21 kap. IL. En ny särskild skatteregel som avviker från den grundläggande redovisningen kan alltid kritiseras för att i viss mån öka komplexiteten i skattesystemet. I detta fall är avvikelsen nödvändig för att upprätthålla den för skattesystemet grundläggande tanken om att ett skattesubjekt inte ska beskattas två gånger för samma vinst eller få avdrag två gånger för samma förlust. Den föreslagna lösningen är tydlig, förhållandevis enkel och innebär att önskad effekt uppnås.

Omräkning till svensk valuta

Kontomedel i utländsk valuta som återförs till beskattning i Sverige måste räknas om till svensk valuta. Denna omräkning ska göras oavsett om den utländska valutan behålls eller om den skattskyldige faktiskt växlar in den utländska valutan till svensk valuta. Att omräkningen inte nödvändigtvis motsvaras av en verklig valutatransaktion innebär att det är en rent

skatteteknisk åtgärd som inte behöver återspeglas i den skattskyldiges bokföring. Hur omräkningen ska göras måste därför regleras särskilt. Mot denna bakgrund föreslås en bestämmelse om att medel i utländsk valuta ska värderas till kursen den dag då medlen betalas ut eller skulle ha betalats ut. Om medlen ska beskattas enligt 21 kap. 37 a § IL ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår då återföring ska ske.

Lagförslaget

Förslaget föranleder dels ett nytt stycke i 14 kap. 8 § IL, dels en ny paragraf, 21 kap. 37 c § IL.

3.6 Skatt på ränta på skogskontomedel

3.6.1 Beskattningsrätten

Bedömning: Nu gällande bestämmelser om skattskyldighet för ränta på skogskontomedel kommer att vara tillämpliga även om skogskontomedlen finns eller tas ut från ett skogs- eller skogsskadekonto hos ett kreditinstitut som hör hemma inom EES och som efter föreslagen ändring i 21 kap. IL ska få tillhandahålla sådana konton.

Om kontot finns utomlands kommer Sverige på grund av skatteavtal ändå att förlora rätten att beskatta räntan dels om kontohavaren är begränsat skattskyldig, dels om kontohavaren är en obegränsat skattskyldig person med hemvist enligt skatteavtal i annat land.

Om kontohavaren är en obegränsat skattskyldig person med skatterättsligt hemvist i Sverige får Sverige beskatta ränta från ett utländskt konto men måste då avräkna den skatt som källstaten har tagit ut på inkomsten.

Skälen för bedömningen

Svenska bestämmelser om skattskyldighet för räntan

Ränta på skogskontomedel beskattas i två omgångar. Först beskattas räntan enligt lagen (1990:676) om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. i samband med att den gottskrivs på kontot. Den del av räntan som inte hålls inne för betalning av denna skatt beskattas även enligt 21 kap. IL.

Lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. gäller både obegränsat och begränsat skattskyldiga personer. Enligt 2 § denna lag är det innehavaren av ett sådant konto som anges i 1 § som är skattskyldig. I 1 § definieras kontot genom en hänvisning till 21 kap. 21 § IL, där en enskild näringsidkare som har intäkt av skogsbruk ges rätt att göra avdrag enligt bestämmelserna i 21 kap. 23–40 §§ IL för belopp som sätts in på ett särskilt konto i ett kreditinstitut. Att skattskyldigheten för räntan kopplas direkt till inkomstskattelagen på detta sätt innebär att eventuella ändringar i det grundläggande regelverket om skogskonto och skogsskadekonto också får genomslag för skattskyldigheten för räntan på skogskontomedel. Skattskyldigheten för ränta på innestående medel kommer således att följa av 2 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. även om ett skogs- och skogsskadekonto – efter den här föreslagna lagändringen – finns hos ett kreditinstitut som hör hemma inom EES.

Skattskyldigheten för ränta som betalas ut från kontot följer som sagt av 21 kap. 37 § IL. Om medlen sätts in hos ett utländskt kreditinstitut följer det av

3 kap. 8 § IL att obegränsat skattskyldiga personer är skattskyldiga för räntan vid uttaget. För begränsat skattskyldiga finns skattskyldighetsbestämmelsen för uttag eller utbetalning från kontot i 3 kap. 18 § första stycket 8 IL.

Slutsatsen blir att nu gällande skattskyldighetsbestämmelser för ränta på skogskontomedel kommer att vara tillämpliga och tillräckliga även om skogskontomedlen finns eller tas ut från ett skogskonto eller skogsskadekonto hos ett kreditinstitut som hör hemma inom EES och som efter föreslagen ändring i 21 kap. IL får tillhandahålla sådana konton. Det behövs alltså inte någon kompletterande lagstiftning beträffande skattskyldigheten, vare sig vid den tidpunkt räntan gottskrivs eller när räntan betalas ut från kontot.

Beskattningsrätten enligt OECD:s modellavtal, sparandedirektivet och EU:s avtal med Liechtenstein

OECD:s modellavtal – Inkomst av fast egendom får enligt artikel 6 i OECD:s modellavtal beskattas i den stat där egendomen är belägen. När det gäller ränteinkomster omfattas de av modellavtalets artikel 11. Enligt denna artikel får räntan beskattas i mottagarens hemviststat. Räntan får emellertid också beskattas i utbetalarstaten, men högst med 10 procent av räntans bruttobelopp. I artikel 11.4 finns ett undantag från detta. Om räntan är hänförlig till ett fast driftställe i utbetalarstaten gäller i stället artikel 7 (inkomst av rörelse). Artikel 7 innebär att källstaten där det fasta driftstället är beläget får beskatta räntan (utan begränsning till 10 procent) som en inkomst från det fasta driftstället när utbetalaren finns i samma land.

Sverige har skatteavtal med samtliga EES-stater utom Liechtenstein. De skatteavtal Sverige har ingått kan avvika från modellavtalet, antingen genom att källstaten inte har rätt att beskatta ränteinkomsten eller genom att skattesatsen är en annan än modellavtalets 10 procent.

Sparandedirektivet – Rådets direktiv 2003/48/EG av den 3 juni 2003 om beskattning av inkomster från sparande i form av räntebetalningar (sparandedirektivet) innehåller regler om informationsutbyte. Enligt direktivet ska medlemsstaterna utbyta kontrolluppgifter för att förhindra att ränteinkomster undgår beskattning. För två medlemsstater, Luxemburg och Österrike, gäller särskilda regler under en övergångsperiod. Övergångsreglerna innebär i korthet att de inte är skyldiga att lämna kontrolluppgifter. I stället ska dessa stater hålla inne källskatt och föra över en viss del av denna till de andra medlemsstaterna. Skatteuttaget i Luxemburg och Österrike är numera 35 procent. Andra medlemsstater är skyldiga att avräkna och – om avräknings-utrymmet inte räcker till – att återbetala den direktivenliga källskatten. Om en person med hemvist i Sverige öppnar skogskonto i Luxemburg eller Österrike blir Sverige tvunget att avräkna och återbetala den skatt som dragits i det andra landet.

Det finns ingen definitiv bortre tidsgräns för när dessa övergångsregler upphör att gälla. Den svenske kontohavaren ska kunna slippa källskatteuttaget antingen genom att bemyndiga den utländska banken att lämna kontrolluppgift eller genom att lämna in ett hemvistintyg till den utländska banken. Luxemburg och Österrike ska godkänna ett eller båda av dessa två förfaranden.

Sparandedirektivet förhindrar inte att medlemsstaterna tar ut vanlig källskatt på räntebetalningarna enligt sin interna lagstiftning och sina ingångna skatteavtal. Sådan skatt avräknas i mottagarens hemvistland i enlighet med interna regler och skatteavtal.

EU:s avtal med Liechtenstein – Europeiska unionens råd ingick den 7 december 2004 (EUT L 379, 24.12.2004, s. 84–104) ett samarbetsavtal med Liechtenstein om åtgärder likvärdiga med dem som föreskrivs i sparandedirektivet. Av artikel 1.1 och artikel 2 i avtalet framgår att Liechtenstein ska ta ut källskatt på samma sätt och med samma skattesats som Österrike och Luxemburg om inte kontohavaren bemyndigar utbetalaren att lämna kontrolluppgifter för informationsutbyte till Sverige.

Vilket land får beskatta räntan?

Nedan finns en sammanställning som visar hur ränta från ett skogs- eller skogsskadekonto i utlandet beskattas beroende på var kontohavaren är bosatt och var fastigheten är belägen. En i Sverige obegränsat skattskyldig person kan ha hemvist enligt skatteavtal i en annan EES-stat. En begränsat skattskyldig person kan däremot inte ha hemvist enligt skatteavtal i Sverige. Fastigheten kan finnas i Sverige eller i annat EES-land. I uppställningen har OECD:s modellavtal och sparandedirektivet beaktats. De skatteavtal Sverige har ingått kan, som ovan nämnts, avvika från modellavtalet.

I kolumnen ”Beskattning i” anges vilket land som får beskatta ränteinkomsten, antingen i egenskap av hemviststat (H) för mottagaren eller i egenskap av källstat (K). För källstaten anges också om den får beskatta ränteinkomsten med 10 procent eller fullt ut som hänförlig till fast driftställe (11.4). Om källstaten är ett EES-land kan beskattningen ske på olika grunder beroende på om fastigheten är belägen i samma land eller i annat EES-land. Om Österrike och Luxemburg kan hålla inne den särskilda källskatten enligt sparandedirektivet anges det med S.[42]

Det är normalt alltid hemviststaten som undanröjer dubbelbeskattning när källstaten också får beskatta räntan. Vilket land som får beskatta och vilket land som undanröjer dubbelbeskattningen när en EES-stat är hemviststat och en annan EES-stat är källstat är ointressant ur svensk synvinkel. Dessa uppgifter utelämnas därför i sammanställningen.

Sammanställning som visar var räntan beskattas m.m.:

Obegränsat skattskyldiga					
Mottagarens hemvist enl. skatteavtal	*Fastigheten i*	*Kontot i*	*Beskattning i*	*H/K/S*	*Dubbelbeskattn. undanröjs av*
Sverige	Sverige	EES	Sverige EES Lux/Öst	H K/10% S	Sverige
Sverige	EES	EES	Sverige EES alt. EES Lux/Öst	H K/11.4 K/10% S	Sverige
EES	Sverige	EES	EES	-	-
EES	EES	EES	EES	-	-

[42] Liechtenstein ingår inte i sammanställningen eftersom Sverige saknar skatteavtal med Liechtenstein. Enligt avtalet mellan EU och Liechtenstein ska Liechtenstein ta ut skatt i enlighet med de regler som gäller för Österrike och Luxemburg.

Begränsat skattskyldiga					
Mottagarens hemvist enl. skatteavtal	*Fastigheten i*	*Kontot i*	*Beskattning i*	*H/K/S*	*Dubbelbeskattn. undanröjs av*
EES	Sverige	EES	EES	-	-
EES	EES	EES	EES	-	-

Av sammanställningen kan utläsas att Sverige får beskatta ränteinkomster från ett skogskonto eller skogsskadekonto hos ett kreditinstitut i en annan stat inom EES om kontohavaren är en obegränsat skattskyldig person med skatterättsligt hemvist i Sverige. Vi blir dock skyldiga att undanröja eventuell dubbelbeskattning för det fall att källstaten också beskattar räntan. Om en obegränsat skattskyldig person däremot flyttar ut från Sverige och får skatterättsligt hemvist i det andra landet tappar vi rätten att beskatta personens ränteinkomster från ett konto i utlandet. Var fastigheten är belägen saknar då betydelse. Detsamma gäller om kontohavaren är begränsat skattskyldig. Det kan här anmärkas att möjligheten att överta kontomedel i samband med en benefik överlåtelse av lantbruksenheten är något mer begränsad än den kontinuitetsprincip som tillämpas för exempelvis skogsavdrag (se 21 kap. 39 och 41 §§ IL). Denna omständighet talar möjligen för att kontomedel inte i någon större utsträckning kommer att övergå till begränsat skattskyldiga personer med skatterättsligt hemvist i ett annat land inom EES.

Att avkastningen på det insatta kapitalet ska beskattas på samma sätt oavsett om medlen sätts in i Sverige eller utomlands kan tyckas självklart för att uppnå likabehandling. Det kan dock vara svårt att med framgång hävda ett nationellt krav på att räntan måste beskattas i Sverige för att den logiska symmetrin i beskattningen av skogsintäkten ska bestå. Det fundamentala för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang är ju att säkerställa att de medel som är föremål för tillfällig skattelättnad återförs till beskattning. Även om avkastningen i och för sig har ett naturligt samband med den beviljade krediten har frågan om räntebeskattningen sannolikt inte ett sådant direkt samband med avdragsrätten att en utebliven beskattningsrätt skulle kunna rättfärdiga inskränkningar i utländska kreditinstituts rätt att fritt tillhandahålla tjänster.

En effekt av att Sverige i vissa fall saknar beskattningsrätt och i andra fall måste avräkna den utländska skatt som betalats på ränteinkomsten är att Sverige förlorar skatteintäkter om skogskontomedel placeras hos ett kreditinstitut i en annan stat inom EES. Förlust av skatteintäkter är emellertid inte en grund som har godtagits för att rättfärdiga inskränkningar i friheten att tillhandahålla tjänster. Ur ett unionsrättsligt perspektiv kan det i stället vara tillräckligt att räntan beskattas i den medlemsstat där kontot tillhandahålls.

Sammanfattningsvis kan konstateras att Sverige har en mycket begränsad möjlighet att faktiskt ta ut full skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. när medlen placeras på konton utomlands. När Sverige saknar rätt att beskatta räntan får skatt varken tas ut när räntan gottskrivs eller när räntan tas ut från kontot. Det är däremot viktigt att ta ut skatt på räntan i de fall Sverige faktiskt har beskattningsrätt – även om vi är skyldiga att avräkna den utländska skatt som har betalats på inkomsten. Därmed upprätthålls kravet på likabehandling så långt det är möjligt. Dessutom säkerställs att inkomsten inte helt undantas från beskattning om inkomsten skulle vara skattefri i

källstaten eller om källstaten skulle avstå från att ta ut skatten i enlighet med sparandedirektivet.

Ej skattepliktig ränta som betalas ut från kontot undantas från beskattning när kontomedel som motsvarar avdragsbeloppet har återförts

Att ränteintäkten på skogskontomedel hos ett utländskt kreditinstitut i vissa fall inte ska beskattas i Sverige betyder att en del av den utbetalda kontobehållningen inte ska beskattas enligt 21 kap. IL – förutsatt att räntan har satts in på kontot. Om den skattskyldige i sådant fall gör flera uttag från kontot uppkommer frågan om den ränta som gottskrivits fram till uttagstidpunkten ska ses som en del av det utbetalda beloppet eller om utbetalt belopp i sin helhet ska ses som en skattepliktig återföring.

Den omständigheten att räntan i vissa fall inte får beskattas i Sverige är inte skäl för att anse att utbetalda belopp i första hand ska avse ränta. Skatteverket lämnar därför inte något sådant förslag. Därmed gäller huvudregeln i 21 kap. 37 §, dvs. att uttag från kontot ska tas upp som intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet. Det sammanlagda belopp som ska tas upp till beskattning kan emellertid – i de fall räntan inte ska beskattas i Sverige – inte överstiga medgivet avdragsbelopp, justerat för eventuella valutakursförändringar. Denna begränsning är grundläggande och behöver inte uttryckligen anges i lagtexten. Begränsningen innebär att den del av utbetald kontobehållning som överstiger avdragsbeloppet justerat för valutakursförändringar ska undantas från beskattning om räntan enligt skatteavtal inte ska beskattas i Sverige.

3.6.2 Förfarandet

Förslag: Den som sätter in medel på ett skogs- eller skogsskadekonto hos ett utländskt kreditinstitut ska vara skyldig att själv betala in skatten på räntan enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Dessutom ska den kontohavare som själv betalar in skatten lämna de uppgifter som annars lämnas av det kontoförande institutet.

Skatteverket ska fatta beslut om skatten med ledning av de uppgifter som kontohavaren lämnat. Om uppgifterna har lämnats i rätt tid och på rätt sätt ska ett beslut om skatten anses ha fattats i enlighet med redovisningen. Om kontohavaren inte har lämnat någon redovisning senast den 31 januari året efter det kalenderår då räntan gottskrivits ska skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i redovisningen.

Skatteverkets beslut om skatt ska kunna omprövas och överklagas. Besluten ska gälla omedelbart och behöver inte få laga kraft innan de verkställs. Anstånd med betalning av skatten ska vara möjligt enligt relevanta bestämmelser i 63 kap. SFL.

Skäl: Skatt enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. är en statlig definitiv källskatt. Det innebär att den skattepliktiga inkomsten inte behöver deklareras och fastställas och att skatten tas ut direkt av den som betalar ut inkomsten. Det är vidare en bruttobeskattning, dvs. det saknas möjlighet att göra avdrag för kostnader.

De kreditinstitut som enligt nu gällande lagstiftning får tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton har långtgående skyldigheter att lämna

upplysningar om transaktioner på kontot och att hantera betalningar av skatten på räntan. Enligt 5 och 7-9 §§ lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska kreditinstitutet hålla inne och betala skatten på den ränta som gottskrivs kontot. Om skatten inte betalas i rätt tid tas en dröjsmålsavgift ut enligt lagen (1997:484) om dröjsmålsavgift. Kreditinstitutet ska vidare upplysa Skatteverket om kontohavare, kontobehållning, gottskriven ränta och innehållen skatt. Dessa uppgifter ska enligt 6 § nämnda lag lämnas när kreditinstitutet redovisar skatten till Skatteverket, dvs. före utgången av månaden efter den månad då räntan gottskrivits. Skatten på de här aktuella ränteinkomsterna hanteras utanför skattekontot. För närvarande sköts Skatteverkets hantering av skatten av storföretagsregionens kontor i Ludvika.

I promemorian föreslås att kreditinstitut inom EES ska kunna tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton. Kravet på att ett sådant konto ska tillgodoräknas ränta minst en gång per år ska enligt förslaget kvarstå oförändrat. Utländska kreditinstitut omfattas emellertid inte av den svenska lagstiftningen om räntebeskattning. Det saknas därmed lagligt stöd för att hävda att ett kontoförande institut som inte är etablerat i Sverige ska hålla inne och betala skatten för kontoinnehavaren. Den som väljer att sätta in medel på ett konto hos ett utländskt kreditinstitut måste därför själv ombesörja att skatten på räntan redovisas och betalas i rätt tid. Denna skyldighet gäller inte om räntan är undantagen från beskattning på grund av skatteavtal.

Redovisning – Den kontohavare som själv ska betala skatten måste redovisa skatten och övriga uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna ta ut skatten. Vilka uppgifter som behövs och när de ska lämnas framgår av 6 § lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. I dagsläget redovisar kreditinstituten skatten elektroniskt. Den blankett som Skatteverket har fastställt för redovisning finns emellertid också i pappersform. Uppgifterna måste av praktiska skäl lämnas på ett strukturerat sätt. Kravet på att uppgifterna ska lämnas på fastställt formulär föreslås därför stå kvar. Ett sådant krav begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29, s. 101 och SOU 2009:58, s. 387).

Beslut om skatt – Enbart den omständigheten att en kontohavare i vissa fall måste redovisa inkomstunderlaget och betala skatten innebär enligt Skatteverkets mening inte att skatten på ränteinkomster från ett utländskt kreditinstitut skulle förlora sin karaktär av definitiv källskatt. När kreditinstitutet inte kan agera uppbördsman krävs dock särskilda regler om förfarandet för att ta ut skatten. Därtill kommer att den information om avdragen skatt som kreditinstitutet annars tillhandahåller kontohavaren måste ersättas med ett besked om skatten från Skatteverket. Mot denna bakgrund föreslås att lagen kompletteras med bestämmelser som tydligt anger att Skatteverket ska fatta beslut om skatten med ledning av redovisade uppgifter. Om uppgifterna har lämnats i rätt tid och på rätt sätt ska ett beslut om skatten anses ha fattats i enlighet med redovisningen. Om kontohavaren inte har lämnat någon redovisning senast den 31 januari året efter det kalenderår då räntan gottskrivits ska skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i redovisningen.

Inom beskattningsområdet fattas en stor andel av besluten genom automatiserad databehandling och sätts upp i form av ett elektroniskt dokument, s.k. automatiska beslut. Skatteverket bedömer att beslut om skatt på ränta på skogskontomedel är väl lämpade för en sådan hantering. Det

avgörande är att beslutet, oavsett form, innehåller de uppgifter som av rättssäkerhetsskäl måste eller bör ingå. Bestämmelser om utformingen av en myndighets beslut finns i förvaltningslagen (1986:223), förkortad FL och i myndighetsförordningen (2007:515). Av 20 § FL följer att skälen för beslutet får utelämnas helt eller delvis när beslutet fattas i enlighet med de uppgifter som kontohavaren har lämnat. När ett beslut inte går någon part emot kan det anses uppenbart obehövligt att upplysa om skälen. Enligt 21 § myndighetsförordningen ska det för varje beslut av en myndighet under regeringen finnas en handling som visar bl.a. dagen för beslutet, beslutets innehåll, vem som fattat beslutet och vem som varit föredragande. När beslutet fattas genom automatiserad behandling behöver handlingen emellertid inte visa vem som fattat beslutet eller varit föredragande. Undantaget för myndighetsförordningens krav på beslut framgår av 28 § förordningen (2007:780) med instruktion för Skatteverket.

Skatteverket kan inte se något principiellt hinder mot att beslut om skatt på ränta på skogskontomedel i enlighet med kontohavarens redovisning fattas genom automatiserad databehandling och sätts upp elektroniskt. Formerna för hur beslutet fattas och sätts upp har emellertid inte någon avgörande rättslig betydelse och behöver inte regleras särskilt. Frågan om besluten kommer att fattas genom en manuell eller maskinell hantering är naturligtvis beroende av antalet personer som kommer att utnyttja den föreslagna möjligheten att sätta in medel på utländska skogskonton och skogsskadekonton samt vilka tekniska lösningar som står till Skatteverkets förfogande.

Skatteverkets beslut om skatt på ränta på skogskontomedel bör få omprövas och överklagas enligt relevanta bestämmelser i 66 och 67 kap. SFL. Därmed kommer samma regler om omprövning och överklagande att gälla för dessa beslut som för andra beslut om skatt. Omprövningsskyldigheten som gäller enligt 27 § FL är inte lika omfattande som omprövningsskyldigheten enligt skatteförfarandelagen. Att inte bara uppenbara felaktigheter kan rättas är positivt för rättsäkerheten och motverkar att beslut som inte är tvistiga förs vidare till allmän förvaltningsdomstol. Att beslutet får omprövas enligt skatteförfarandelagen är också en förutsättning för att ett beslut ska kunna ändras till den skattskyldiges nackdel.

En begäran om omprövning eller ett överklagande av Skatteverkets beslut om skatt ska enligt förslaget ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Nuvarande regelverk innehåller inte någon bestämmelse om vad som avses med beskattningsår. En sådan definition behövs dock vid omprövning och överklaganden av beslut om skatt som redovisas och betalas av den skattskyldige kontohavaren. Ett beslut om skatt ska fattas för varje tillfälle när ränta gottskrivs, vilket enligt lag ska göras minst en gång per år. Skatteverket föreslår därför att beskattningsåret här ska avse det kalenderår då den händelse som medför skattskyldighet har inträffat.

Betalning av skatten – De närmare bestämmelserna om betalning som finns i 8 § nämnda lag bör gälla även när inbetalningen görs av kontohavaren. Det innebär att skatten ska betalas in till Skatteverket på särskilt konto före utgången av månaden efter den månad då räntan gottskrivits. Om skatten bestäms skönsmässigt eller genom beslut om omprövning ska skatten i stället betalas in före utgången av månaden efter den månad då beslutet fattades.

Den nuvarande bestämmelsen i 8 § om när en betalning är fullgjord är dock förlegad. Andra skatter och avgifter är betalda den dag då betalningen är

bokförd på Skatteverkets särskilda konto för skattebetalningar (jfr 62 kap. 2 § SFL). Skatteverket bedömer att enhetliga bestämmelser om skattebetalning är till fördel och föreslår att nuvarande bestämmelse om att betalning anses ske den dag inbetalningskort eller gireringshandlingar kommit in till Posten Aktiebolag, eller i vissa fall till banken, ska slopas. Bestämmelsen bör i stället få ett innehåll som överensstämmer med vad som gäller för övriga skatter och avgifter.

Verkställighet – I likhet med andra skattebeslut bör beslut om skatt enligt denna lag gälla omedelbart. Laga kraft krävs då inte för att besluten ska bli gällande. Det innebär t.ex. att skyldigheten att betala en beslutad skatt inte påverkas av en begäran om omprövning eller ett överklagande. Om besluten gäller omedelbart kan det ur rättssäkerhetssynpunkt vara rimligt att komplettera förfarandet med en anståndsmöjlighet. En omprövning bör i likhet med ett överklagande inte hindra att skatt som inte betalats i rätt tid lämnas för indrivning. Skatt som omfattas av anstånd bör dock inte få lämnas för indrivning.

Kontrolluppgifter – För att Skatteverket ska kunna kontrollera skatten på räntan krävs naturligvis att myndigheten kan stämma av den skattskyldiges redovisning med uppgifter från kontoförande institut. En möjlig lösning är att de utländska kreditinstitut som vill tillhandahålla ett skogs- eller skogsskadekonto förbinder sig att lämna uppgifter om hur stort räntebelopp som gottskrivits ett enskilt konto och vid vilken tidpunkt räntan har gottskrivits. En särskild förbindelse bör dock inte vara nödvändig med hänsyn till den uppgiftsskyldighet som enligt sparandedirektivet redan åligger kreditinstitut inom EU.

Sparandedirektivet är antaget just för att möjliggöra att ränteinkomster från andra länder verkligen beskattas i hemviststaten. Direktivet är tillämpligt på räntor som betalas ut av ett s.k. betalningsombud med hemvist i EU till fysiska personer och regleringen innebär att betalningsombudet ska lämna uppgifter till skattemyndigheten i ombudets etableringsstat. Uppgifterna ska sedan vidarebefordras till skattemyndigheten i det land där betalningsmottagaren har hemvist. Artikel 8 och 9 innehåller bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas och hur informationsutbytet ska gå till. För Luxemburg och Österrike gäller särskilda regler under en övergångsperiod. Övergångsreglerna innebär i korthet att länderna inte är skyldiga att tillämpa bestämmelserna om informationsutbyte. I stället ska de hålla inne källskatt och föra över en viss del av denna till de andra medlemsstaterna.

Direktivet gäller alltså i sin nuvarande form bara räntor som betalas till fysiska personer som är bosatta i Sverige. Eftersom skogskonton och skogsskadekonton bara är tillgängliga för enskilda näringsidkare och dödsbon är dock denna brist av mindre betydelse och man kan anta att Skatteverket med stöd av unionsgemensamma regler kommer att få uppgifter om merparten av den ränta som gottskrivs obegränsat skattskyldiga innehavares konton hos utländska kreditinstitut. Det är vidare svårt att i nuläget förutsäga i vilken utsträckning som utländska kreditinstitut faktiskt kommer att tillhandahålla denna typ av konton. Att här föreslå särskilda regler som innebär att utländska kreditinstitut skulle vara skyldiga att lämna kontrolluppgift om gottskriven ränta, inte bara till skattemyndigheten i det land där verksamheten bedrivs utan också till Skatteverket är, enligt Skatteverkets mening, inte befogat. Sådan särreglering får i stället övervägas om och när det finns ett verkligt behov av sådan lagstiftning.

Lagförslaget

Förslaget föranleder dels att tre nya paragrafer, 6 a, 13 a och 15 §§, införs i lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m., dels att 6, 8 och 13 §§ nämnda lag ändras.

3.6.3 Dubbelbeskattning

Förslag: Belopp som motsvarar skatt på ränta på skogskontomedel som den skattskyldige själv har betalat ska undantas från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Beloppet ska undantas nästa gång medel betalas ut från kontot eller av annan anledning tas upp till beskattning. Om skattebeloppet skulle vara större än närmast följande utbetalning får mellanskillnaden undantas vid senare beskattningstillfälle.

Skäl: Gottskriven ränta som står kvar på kontot beskattas två gånger, först enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. och – när kontomedlen någon gång i framtiden betalas ut eller när förutsättningarna för skattefrihet av annan anledning upphör – i inkomstslaget näringsverksamhet.

Att kvarstående ränta beskattas dubbelt gäller oavsett vilket kreditinstitut som anlitas. Kontohavare som själva måste betala skatten riskerar dock att hamna i sämre läge än andra kontohavare. Att kreditinstitutet håller inne och betalar skatten på räntan på skogskontomedel innebär nämligen att en del av den gottskrivna räntan används för att betala skatten. Den kontohavare som i stället själv betalar skatten på räntan måste finansiera inbetalningen på annat sätt. Då står hela ränteintäkten kvar på kontot och det belopp som motsvarar skatten kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

För att undvika denna negativa särbehandling föreslås att ett belopp som motsvarar vad den skattskyldige själv har betalat i skatt på ränta på kontomedlen, i Sverige eller i utlandet, ska undantas från beskattning vid närmast efterföljande beskattningstillfällen. Det är den skattskyldige som enligt sedvanliga bevisregler är den som har att styrka sin rätt att undanta en del av utbetalda eller utbetalbara kvarstående medel från beskattning. Om nästa uttag från kontot är mindre än den skatt som betalats får resterande del av skattebeloppet undantas vid senare beskattningstillfällen till dess att hela skattebeloppet är undantaget från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet.

Lagförslaget

Förslaget föranleder en ny paragraf, 21 kap. 37 c § IL.

3.6.4 Avräkning och återbetalning av utländsk skatt

Förslag: Den kontohavare som själv betalar skatten enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. ska ha rätt att sätta ned skatten med belopp som motsvarar den utländska skatt som kontohavaren har betalat på inkomsten.

Skatt enligt sparandedirektivet och skatt enligt avtal mellan EU och Liechtenstein om åtgärder likvärdiga med dem som föreskrivs i sparandedirektivet och som inte kan avräknas enligt denna lag ska återbetalas enligt 56 kap. 9 § SFL.

Rätt till avräkning enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt ska inte gälla utländsk skatt som ska avräknas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m.

Skäl: *Skatt enligt sparandedirektivet och EU:s avtal med Liechtenstein* – Frågor om avräkning av utländsk skatt enligt sparandedirektivet blir bara aktuella i de fall kontot finns hos ett kreditinstitut i Österrike eller Luxemburg. Dessa länder har nämligen än så länge beviljats ett undantag som berättigar dem att ta ut en särskild skatt som för närvarande är 35 procent av inkomsten. För de fall källstaten tar ut skatt på räntan innehåller sparandedirektivet ett krav på att medlemsstaterna ska undanröja den dubbelbeskattning som uppkommer på grund av direktivet.

Sparandedirektivets bestämmelser om undanröjande av dubbelbeskattning finns i artikel 14. Där anges i punkt 2 att om räntan har källbeskattats i en medlemsstat ska den medlemsstat där betalningsmottagaren har skatterättsligt hemvist bevilja avräkning med det uttagna skattebeloppet i enlighet med den nationella lagstiftningen. Om det uttagna skattebeloppet i källstaten överstiger det skattebelopp som betalas i hemlandet ska överskjutande skattebelopp återbetalas. I punkt 4 anges att avräkningen enligt punkt 2 får ersättas med återbetalning av skatten.

Europeiska unionens råd ingick den 7 december 2004 (EUT L 379, 24.12.2004, s. 84–104) ett avtal med Liechtenstein om åtgärder likvärdiga med dem som föreskrivs i sparandedirektivet. Av artikel 1.1 och artikel 2 i avtalet framgår att Liechtenstein ska ta ut källskatt på samma sätt som Österrike och Luxemburg om inte kontohavaren bemyndigar utbetalaren att lämna ut kontrolluppgifter för informationsutbyte till Sverige.

Skatteverkets uppfattning är att den särskilda skatt som tagits ut i Luxemburg och Österrike enligt sparandedirektivet ska räknas av i enlighet med bestämmelserna i lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, så långt spärrbeloppet tillåter. Överskjutande belopp ska återbetalas med stöd av bestämmelserna i 56 kap. 9 § SFL. (Se Skatteverkets ställningstagande den 11 april 2006, dnr 131 211790-06/111). Detsamma bör gälla för källskatt som Liechtenstein tagit ut i enlighet med avtalet med EU (jfr Skatteverkets ställningstagande den 20 november 2007, dnr 131 696178-07/111).

Avräkningslagen kan emellertid bara tillämpas på ränteinkomster som härrör från utlandet under förutsättning att intäkten tas upp enligt inkomstskattelagen. När ränteintäkten i stället beskattas enligt den särskilda lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. saknas avräkningsmöjlighet. Eftersom räntan då inte tas upp till beskattning enligt inkomstskattelagen ses inte skatten som en avräkningsbar utländsk skatt i

avräkningslagens mening. Det är först när räntan tas ut från kontot som intäkten tas upp enligt inkomstskattelagen och som det i princip blir möjligt att räkna av den utländska skatten enligt avräkningslagen.

Skatteverket bedömer att sparandedirektivet inte ger Sverige någon möjlighet att avvakta med avräkningen av den utländska skatten till dess att räntan tas ut från kontot om intäkten faktiskt blir föremål för dubbelbeskattning i samband med att räntan gottskrivs. Det finns därmed skäl att införa en regel som gör det möjligt att räkna av den utländska skatten på ränteintäkten mot den definitiva källskatt som tas ut enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. Eftersom den svenska skatten är lägre än den skatt som tas ut i Luxemburg, Österrike och Liechtenstein ska överskjutande belopp återbetalas med stöd av bestämmelserna i 56 kap. 9 § andra stycket 8 SFL.

Källstatens skatt på ränta enligt skatteavtal – Den här föreslagna avräkningsmöjligheten enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. bör också vara tillämplig när Sverige i egenskap av hemviststat ska undanröja en dubbelbeskattning som kan uppstå när källstaten har rätt att beskatta inkomsten enligt skatteavtal. Storleken på det andra landets skatteuttag på ränteintäkten varierar enligt nu gällande skatteavtal mellan 10 och 15 procent. Den utländska skatten överstiger alltså aldrig den svenska skatten på räntan. Någon ytterligare avräkningsmöjlighet behövs därför inte.

Gemensamt för utländsk skatt som kan avräknas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. – För att förhindra att avräkning för utländsk skatt på ränteinkomsten medges också när räntan betalas ut från kontot och beskattas enligt inkomstskattelagen föreslås en ny bestämmelse i avräkningslagen. Denna bestämmelse ska ange att skatt som får avräknas enligt lagen om skatt på ränta på skogskontomedel m.m. inte ska räknas av enligt avräkningslagen. Att skatt som återbetalats inte kan avräknas får anses grundläggande och behöver inte regleras särskilt.

Lagförslaget

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

4 Konsekvensanalys

4.1 Utgångspunkter

De föreslagna ändringarna innebär att den svenska lagstiftningen om skogsavdrag, skogskonto och skogsskadekonto anpassas till de regler om fri rörlighet som tillämpas inom EU och EES. Eftersom fördragets bestämmelser om fri rörlighet är omedelbart tillämpliga i medlemsstaterna skulle förslagen om att utöka möjligheten till skogsavdrag och att tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton i princip kunna genomföras utan märkbar effekt. Att det utvidgade tillämpningsområdet uttryckligen framgår av nationell lagstiftning kan dock sannolikt leda till att medborgarnas kännedom om och benägenhet att utnyttja regelverket ökar något. Konsekvenserna av förslagen bedöms huvudsakligen utifrån verkets uppgifter om hur avdragen användes år 2011. Statistiska uppgifter om skog, skogsbruk och skogsindustri har hämtats från Skogsstyrelsens årliga sammanställning och från Statistiska Centralbyrån, SCB.

Av Skogsstyrelsens Skogsstatistisk årsbok 2013 framgår att ägandet av den produktiva skogsmarken år 2011 fördelades enligt följande.

50 %	enskilda personer
25 %	privatägda aktiebolag
14 %	statsägda aktiebolag
6 %	övriga privata ägare
3 %	staten
2 %	övriga allmänna ägare

Vidare framgår att det var 327 727 fysiska personer som ägde skog och att dessa personer ägde 232 859 av de totalt 238 158 brukningsenheterna år 2011. En brukningsenhet utgörs av den produktiva skogsmark inom en kommun som tillhör samma ägare. Antalet taxeringsenheter var ca 37 000 fler än brukningsenheterna, dvs. ca 275 000 stycken. Enligt uppgift från SCB såldes 3 235 lantbruksfastigheter med skogsbruksvärde under 2011.[43] Omsättningshastigheten för dessa fastigheter är således mycket låg.

Av Skatteverkets egna uppgifter framgår följande.

– Skogsavdrag beviljas årligen med sammanlagt ca 2 miljarder kronor för ca 8 000 personer.

– Avdrag för insättningar på skogs- skogsskade- eller upphovsmannakonto beviljas årligen med sammanlagt ca 2 miljarder kronor för ca 18 000 personer. (De insättningar som görs till upphovsmannakonton är relativt obetydliga.)

– Det finns ca 130 000 skogs- och skogsskadekonton med en total behållning på ca 10 miljarder kronor.

– Den årliga räntan på befintliga skogs- och skogsskadekonton uppgår till ca 300 miljoner kronor och den årliga skatten på räntan till ca 47 miljoner kronor.

4.2 Offentligfinansiella effekter

Skogsavdrag

EU-domstolen har förklarat att fördragsbestämmelserna om fri rörlighet har direkt effekt. Det innebär att bestämmelserna kan åberopas direkt i en nationell

[43] Fastighetsprisstatistik 2011 Småhus, hyreshus, industrifastigheter och lantbruk, ISSN 1654-3130 Serie Bostäder och byggande – BO41 SM 1201. Utkom den 24 maj 2012.

domstol. Nationell lagstiftning som strider mot bestämmelserna måste sättas åt sidan och får inte tillämpas av medlemsstaternas myndigheter och domstolar. Skatteverket har till följd härav meddelat att verket anser att skogsavdrag kan erhållas vid skogsintäkt av fastighet som är belägen inom EES. Det framgår av ett ställningstagande från den 26 november 2007, dnr 131 684681-07/111.

Skatteverket bedömer att möjligheten att få skogsavdrag på fastigheter inom EES är allmänt känd och att skogsavdrag på befintligt fastighetsbestånd i andra stater inom EES därför redan bör ha begärts och beviljats. Lagändringen bör därför inte föranleda någon offentligfinansiell kostnad.

Den utvidgade möjligheten att beskatta återföringen hos begränsat skattskyldiga personer bör ge en positiv offentligfinansiell effekt. Skatteverket bedömer dock att ändringen inte kommer att medföra någon nämnvärd offentligfinansiell intäkt eftersom den kommer att påverka ett mycket begränsat antal personer.

Skogs- och skogsskadekonto

Föreslagen regelförändring innebär att skogs- och skogsskadekonto ska kunna tillhandahållas av kreditinstitut i andra länder inom EES. I vilken mån befintliga och presumtiva kontoinnehavare är benägna att öppna konton i eller flytta sina konton till andra länder inom EES och i vilken mån kreditinstitut som inte är etablerade i Sverige är benägna att tillhandahålla sådana konton är mycket ovisst.

Skatteverket bedömer att personer som är bosatta i ett annat land inom EES är de som i första hand skulle välja att sätta in skogskontomedel utomlands. Befintliga kontohavare med adress i andra länder inom EES har inte kunnat urskiljas. Under beskattningsåret 2011 gjorde 18 006 personer insättningar på skogs-, skogsskadekonto eller upphovsmannakonto. Av dem var 82 personer begränsat skattskyldiga. Sannolikt hör ett tjugotal av dem hemma utanför EES-området.

Det kan emellertid inte uteslutas att även obegränsat skattskyldiga vill öppna konton i andra länder inom EES. Tänkbara orsaker skulle kunna vara skillnader i ränte- och skattenivåer, spekulation i att kontrollsystemet kommer att fallera eller att kontohavaren bor i eller har annan anknytning till ett annat EES-land. Skatteverket ser i dag inga påtagliga skäl för obegränsat skattskyldiga personer att öppna konton i andra EES-länder, förutom i de fall kontohavaren är bosatt i ett annat EES-land. Antalet obegränsat skattskyldiga personer som i framtiden vill öppna utländska skogsmedelskonton uppskattas till 20 per år.

För begränsat skattskyldiga som är bosatta utanför EES kan det vara ekonomiskt fördelaktigt att öppna konto i ett annat EES-land än Sverige. Den ekonomiska nyttan får dock vägas mot den något ökade administration som väntar den kontohavare som har konto i en bank som inte är etablerad i Sverige. Denna grupp av kontohavare består av ett fåtal personer. Mot denna bakgrund saknas det anledning att anta att begränsat skattskyldiga personer bosatta utanför EES skulle öppna konton utanför Sverige i någon nämnvärd omfattning.

Sammantaget uppskattar Skatteverket att ca 80 personer som är begränsat eller obegränsat skattskyldiga i Sverige kan förväntas sätta in medel på skogs- eller skogsskadekonton hos utländska kreditinstitut det år avdraget begärs. Om detta synsätt appliceras på det totala antalet konton skulle 576 (129 602 x 80 / 18 006) av alla nu befintliga konton innehas av personer som

kan vilja flytta sina skogskontomedel till utländska kreditinstitut. Benägenheten att flytta befintliga konton bedöms som marginell. Förutsatt att kreditinstitut som inte är etablerade i Sverige väljer att tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton kan dock antalet utländska konton på sikt komma att ligga på denna nivå.

Det bedöms inte som sannolikt att förslaget kommer att ge upphov till utökade kontoinsättningar eller ökat missbruk. Den offentligfinansiella effekt som däremot kan väntas med anledning av föreslagna regelförändringar för skogs- och skogsskadekonton uppkommer vid beskattning av räntan på skogskontomedel. Nu gällande bestämmelser om skattskyldighet för ränta på skogskontomedel kommer att vara tillämpliga även om medlen finns på ett konto hos ett kreditinstitut som hör hemma inom EES. Om kontot finns utomlands kommer Sverige på grund av skatteavtal ändå att förlora rätten att beskatta räntan dels om kontohavaren är begränsat skattskyldig, dels om kontohavaren är obegränsat skattskyldig med hemvist enligt skatteavtal i annat land. Om kontohavaren är en obegränsat skattskyldig person med skatterättsligt hemvist i Sverige får Sverige beskatta räntan från ett utländskt konto men måste då avräkna den skatt som har tagits ut på inkomsten i källstaten. Sammantaget innebär det att den årliga skatten på ränta på skogskontomedel kommer att reduceras. De ränteinkomster som undgår beskattning i Sverige kommer i stället att beskattas enligt skattelagstiftningen i källstaten.

Beskattningsåret 2011 uppgick skatten enligt lagen om ränta på skogskontomedel m.m. till 47 190 321 kronor. Framräkning till ikraftträdandeår 2015 ska göras med faktor 1,033 (1,01 x 1,01 x 1,013), baserad på inflationssiffror för 2012-2014. Slutbeloppet blir då 48 747 602 kronor. Den minskade skatteintäkten beräknas under dessa antagande till 216 584 kronor (48 747 602 x (80 / 18 006)).

Därtill kommer effekten av att ingen del av räntan på ifrågavarande konton kommer att beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet i samband med uttag eller utbetalning. Den genomsnittliga innehavstiden på ett skogs- eller skogsskadekonto beräknas till 5 år (total behållning 10 mdkr/årligt avdrag 2 mdkr). Den skattepliktiga behållningen på ett konto som löper i 5 år med en ränta på exempelvis 2,9 procent vilken belastas med skatt på ränta på skogskontomedel (15 %), innebärande att räntan efter skatt uppgår till 2,465 %, blir 12,95 procent högre än den skattepliktiga behållningen på ett konto där ingen del av räntan kommer att beskattas i Sverige.

Den totala behållningen på skogs- och skogsskadekonton uppgick den 31 december 2011 till 10 114 975 324 kronor. Framräkning till ikraftträdandeår 2015 ska ske med faktorn 1,033. Slutbeloppet blir 10 448 769 510 kronor. Den årsvisa återföringen av detta belopp beräknas till 2 089 753 902 kronor (10 448 769 510 / 5). Andelen som belöper på begränsat skattskyldiga och obegränsat skattskyldiga med hemvist enligt skatteavtal i annat EES-land beräknas till 9 284 700 kronor (2 089 753 902 x 80 / 18 006). Skatten på detta underlag beräknas efter en genomsnittlig skattesats på 46,64% till 4 330 384 kronor (9 284 700 x 0,4664). Den minskade skatteintäkten som föreslagen regelförändring ger upphov till beräknas till 496 489 kronor (4 330 384 x (1 - 1 / 1,1295)).

Sammantagen bedömning

Förslagen ger sammantaget upphov till en varaktig negativ effekt på de offentliga finanserna som i 2015 års penningnivå beräknas uppgå till ca 713 000 kr (216 584 + 496 489).

4.3 Konsekvenser för företagen

Administrativa kostnader

Med administrativa kostnader avses företagens kostnader för att upprätta, lagra och föra över information som föranleds av krav i lagar, förordningar, föreskrifter och allmänna råd. Tillväxtverket har kartlagt och värderat företagens administrativa kostnader på skatteområdet. Mätningarna har gjorts enligt en s.k. standardkostnadsmodell där kostnaderna värderas utifrån den tid ett normaleffektivt företag avsätter för att uppfylla olika informationskrav. Mätningarna har uppdaterats och redovisas i Tillväxtverkets databas Malin.[44]

Skogsavdrag

Föreslagen regelförändring innebär att möjligheten till skogsavdrag utvidgas till att även omfatta fastigheter i andra länder inom EES. De företag som utnyttjar denna möjlighet kommer årligen att behöva lämna nödvändiga uppgifter för att Skatteverket ska kunna bedöma om förutsättningarna för skogsavdrag alltjämt är uppfyllda.

Uppgifterna kommer av de allra flesta företag att lämnas i inkomstdeklarationen. De som inte ska lämna inkomstdeklaration ska i stället lämna uppgifterna som en s.k. särskild uppgift. Såväl deklarationen som den särskilda uppgiften ska lämnas enligt fastställt formulär. Om förhållandena varit oförändrade under året bör uppgiftsskyldigheten kunna fullgöras genom att företaget skickar in en blankett till Skatteverket och däri intygar att ingen av de omständigheter som utlöser beskattning har inträffat. Det enskilda företagets årliga kostnad för att lämna informationen beräknas utifrån uppgifter i databasen Malin till 51 kr.

Skatteverket har inte tillgång till uppgifter som gör det möjligt att beräkna den genomsnittliga tiden från det att skogsavdraget medges till dess att det återförs. Om man antar att ett skogsavdrag existerar i genomsnitt 40 år, vilket är ungefär hälften av den genomsnittliga innehavstiden för skogsfastigheter (275 000 taxeringsenheter / 3 235 sålda lantbruksenheter per år), skulle den totala kostnaden för att lämna informationen uppgå till 2 040 kr per företag (40 x 51).

Antalet utländska fastigheter med beviljade skogsavdrag kan inte utsökas i Skatteverkets register. Den erfarenhetsbaserade uppfattningen är att det handlar om ett fåtal fastigheter. För att få en uppfattning om benägenheten att förvärva fastigheter i andra EES-länder kan man se på den geografiska fördelningen av bostadsuppskoven. Beskattningsåret 2011 fanns ersättningsbostaden i ett annat EES-land för 169 av de totalt 63 516 beviljade bostadsuppskoven. Om detta förhållande appliceras på samtliga beviljade skogsavdrag beskattningsåret 2011 skulle ca 20 skogsavdrag hänföras till en skogsfastighet i ett annat EES-land (169 / 63 516 x 8 363). Mot denna bakgrund och med hänsyn till dels att tillgången på skogsfastigheter är mindre än tillgången på bostadsfastigheter, dels utifrån ett antagande om att

[44] www.tillvaxtverket.se/malin.

benägenheten att förvärva en skogsfastighet är mindre än benägenheten att förvärva en bostadsfastighet, bedömer Skatteverket att antalet skogsavdrag på utländska fastigheter som kommer att beviljas framöver i vart fall inte kommer att bli fler än 20 per år.

Antalet företag som kommer att belastas med utökad uppgiftsskyldighet kommer successivt att öka tills det uppstår balans mellan antal avdrag och återföringar. Vid ett sådant jämviktsläge, som förväntas uppkomma ca 40 år efter införandet av det nya uppgiftskravet, beräknas företagens administrativa kostnader uppgå till 40 800 kronor per år (20 x 40 x 51).

Skogs- och skogsskadekonton

Föreslagen regelförändring innebär att skogs- och skogsskadekonton ska kunna tillhandahållas av kreditinstitut inom EES som inte är etablerade i Sverige. De föreslagna reglerna är en utvidgning av befintligt regelsystem och därtill helt frivilliga. För de obegränsat skattskyldiga med skatterättsligt hemvist i Sverige som väljer att sätta in medel på konto i ett annat land kommer den administrativa bördan att öka i form av att företagaren själv måste redovisa och betala skatten på räntan. De kommer också att behöva yrka avräkning för betald utländsk skatt på räntan och visa underlag för sin begäran. De som vill kompensera sig för att de själva har betalat skatten på räntan måste också vara beredda att styrka det belopp som undantas från beskattning när kontomedlen sedermera återförs till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Kostnaden för denna ökade administrativa börda kan beräknas till 230 kr per år och företag. Beräkningen har gjorts utifrån uppgifter i databasen Malin.

Ränteinkomster från utlandet kan inte beskattas i Sverige om mottagaren är begränsat skattskyldig eller obegränsat skattskyldig med hemvist enligt skatteavtal i annat land. Sådana kontohavare behöver inte vidta någon åtgärd för att slippa beskattning när räntan gottskrivs på kontot. Däremot måste de kunna styrka hur stor andel av kontobehållningen som är ränta för att denna del ska undantas från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Det belopp som ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet kan dock – i det fall räntan inte ska beskattas i Sverige – inte överstiga medgivet avdragsbelopp justerat för eventuella valutakursförändringar – varför den administrativa bördan i dessa fall är marginell.

Förslagen innebär bara en ökad valfrihet för företagen. Eftersom företagen kan välja mellan att sätta in skogskontomedlen på ett konto hos ett kreditinstitut i Sverige eller hos ett kreditinstitut som hör hemma i EES och därigenom åtnjuta samma fördel ger förslagen inte upphov till någon ökad administrativ börda i egentlig mening.

4.4 Konsekvenser för Skatteverket

De föreslagna regelförändringarna kommer att medföra initiala merkostnader för Skatteverket. Kostnaderna avser bland annat olika systemanpassningar, arbete med att ta fram nya och omarbetade blanketter och kontrolluppgifter samt interna och externa informationsinsatser. Införandet av nya regler skapar i sig ett ökat behov av att kontrollera hur reglerna efterlevs. Kontrollen bygger dock på prioriteringar varför Skatteverkets sammanlagda kontrollinsatser inte bedöms öka i och med dessa regelförändringar.

Skogsavdrag

Kostnaden för systemanpassningar beräknas till 6 100 000 kronor. Systemanpassningarna avser utveckling av funktionalitet för att kunna hantera utländska fastigheter samt hantering av nya blanketter. Kostnaden för att ta fram nya och att omarbeta befintliga blanketter beräknas till 156 000 kronor. Information till Skatteverkets personal bör rymmas inom den årliga nyhetsutbildningen. Extern information på verkets webbplats och broschyrer bör rymmas inom den årliga uppdateringen. Handläggningskostnaderna bedöms inte öka nämnvärt då ökningen av ärendemängden bedöms bli marginell och hanteringen till största delen bygger på maskinella lösningar. Sammantaget beräknas de initiala kostnaderna uppgå till 6 256 000 kronor.

Skogs- och skogsskadekonto

Kostnaden för systemanpassningar beräknas till 5 803 500 kronor. Systemanpassningarna avser utveckling av funktionalitet för att hantera kontohavarens redovisning och betalning av skatten på den ränta som tillgodoförs på utländska skogs- och skogsskadekonton. I kostnaden ingår även systemanpassningar som behövs för att hantera de utländska kreditinstitutens åtaganden och årliga kontrolluppgifter m.m. Kostnaden för att ta fram nya blanketter, broschyrer och information på webbplatsen har beräknats till 588 500 kronor. Kostnaden för information till och utbildning av Skatteverkets personal beräknas till 854 000 kronor. Handläggnings-kostnaderna bedöms inte öka nämnvärt då ökningen av ärendemängden bedöms bli marginell. Sammantaget beräknas de initiala kostnaderna till 7 246 000 kronor.

5 Författningskommentarer

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

3 kap.

18 §
Paragrafen innehåller en förteckning över inkomster som en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för. Av *första stycket 15* framgår att en fysisk person som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i inkomstslaget näringsverksamhet för återförda skogsavdrag.

6 kap.

11 §
Paragrafen innehåller en förteckning över inkomster som en begränsat skattskyldig juridisk person är skattskyldig för. Av *första stycket 7* framgår att en juridisk person som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för återförda skogsavdrag.

14 kap.

8 §
I paragrafen anges att fordringar, skulder, avsättningar och kontanter i utländsk valuta ska värderas till balansdagens kurs när resultatet av näringsverksamheten beräknas. Att avdragsgilla insättningar kan göras på skogskonto och skogsskadekonto hos kreditinstitut som hör hemma och driver verksamhet inom EES innebär att paragrafen blir tillämplig på dessa fordringar.

Av *tredje stycket* följer dock att valutakursförändringar på skogs- och skogsskadekonto ska beskattas enligt 21 kap. Bestämmelsen innebär att ett ökat eller minskat tillgångsvärde till följd av ändrade valutakurser på dessa fordringar inte ska påverka det beskattningsbara resultatet under den tid medlen finns på kontot.

21 kap.

4 §
I paragrafen görs ett tillägg som utvidgar möjligheten att få avdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) också när skog avyttras på en lantbruksenhet i en annan stat inom EES. Därmed stämmer det geografiska tillämpningsområdet för skogsavdrag överens med det som redan gäller för möjligheten att få avdrag för insättningar på skogs- och skogsskadekonto. Avdragsrätten förutsätter givetvis att den utländska inkomsten beskattas i Sverige. I annat fall gäller avdragsförbudet i 9 kap. 5 §.

Termen lantbruksenhet har hämtats från fastighetstaxeringslagen (1979:1152) vilket framgår av 2 kap. 15 §. En fastighet i ett annat land är inte föremål för fastighetstaxering i Sverige. Vid en bedömning av om bestämmelser om skogsavdrag ska få tillämpas på en skogsintäkt från en fastighet i annat land krävs att fastigheten är av sådant slag att den i Sverige

hade taxerats som lantbruksenhet. Detta följer av 2 kap. 2 § jämförd med 2 kap. 15 §. Enligt förstnämnda bestämmelse omfattar de termer och uttryck som används i lagen motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. Mot denna bakgrund är det överflödigt att i denna paragraf definiera termen lantbruksenhet. Att hänvisningen till det svenska taxeringsförfarandet slopas innebär inte någon ändring av den bedömning som måste göras för att bestämma vilka fastigheter som kan bli aktuella för skogsavdrag.

35 §

I paragrafen anges de krav som ställs på ett konto som godtas som skogs- eller skogsskadekonto. Kretsen av kreditinstitut som har möjlighet att tillhandahålla skogs- och skogsskadekonton omfattar – förutom svenska kreditinstitut och utländska kreditinstitut som är etablerade i Sverige – kreditinstitut som hör hemma i en annan stat inom EES. Ett kreditinstitut som hör hemma i tredjeland kan inte via en filial i ett annat EES-land tillhandahålla skogs- eller skogsskadekonton.

I ett nytt *andra stycke* ställs krav på att ett kreditinstitut som avser att tillhandahålla ett skogs- eller skogsskadekonto utan att vara etablerat i Sverige ska åta sig att fullgöra de skyldigheter som följer av detta kapitel och att lämna kontrolluppgifter enligt skatteförfarandelagen. Ett sådant åtagande ska tecknas för varje konto som öppnas och är en förutsättning för att kontot ska godtas för avdragsgilla insättningar.

Ett nytt *tredje stycke* innehåller bestämmelser om åtagandet. Den del av åtagandet som regleras här avser kreditinstitutets skyldigheter enligt 36 och 38 §§, dvs. att betala ut kvarstående medel när det gått tio eller, när det gäller skogsskadekonto, tjugo år, sedan ingången av det år då insättning enligt 33 § senast skulle göras samt att lämna uppgifter till mottagande kreditinstitut i samband med att kontomedel förs över till annat kreditinstitut. Åtagandet att uppfylla skyldigheter enligt detta kapitel ska innehålla samma identifikationsuppgifter och lämnas på samma sätt som ett åtagande att lämna kontrolluppgifter enligt 23 kap. 6 a § SFL. Det åstadkoms genom en hänvisning till nämnda lagrum. I sak innebär det att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren. De uppgifter som är nödvändiga för att identifiera kreditinstitutet och kontohavaren är namn och personnummer, organisationsnummer eller motsvarande registreringsnummer och motsvarande utländska nummer. Därtill behövs uppgift om kreditinstitutets och kontohavarens postadress. För att identifiera kontot behövs uppgift om kontonummer eller motsvarande identifikationsnummer. Åtagandet ska ges in till Skatteverket på fastställt formulär. Det innebär bara att det ska vara uppställt på ett visst angivet sätt. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation.

Vilka uppgifter som ska lämnas kommer att framgå av det formulär som Skatteverket ska tillhandahålla. Att åtagandet kommit in till Skatteverket är en förutsättning för att avdrag för kontoinsättningen ska kunna medges.

37 a §

Paragrafen, som är ny, innebär att medlen på kontot kan återföras till beskattning om kreditinstitutet inte lämnar kontrolluppgifter enligt 16 kap. 4 § första stycket 2–5 SFL. Denna sanktionsmöjlighet kan komma till användning om en uppgift om kontobehållningen uteblir och om en del av kontomedlen tas ut från kontot utan att uppgift lämnats. Sanktionen kan också få genomslag om kontrolluppgift inte lämnats när kontomedel förts över till ett annat kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige eller när medlen övergått till en annan person. Det bör noteras att denna grund för återföring ofta löper parallellt med en annan grund med samma beskattningskonsekvens. Så är exempelvis fallet om hela behållningen på kontot har betalats ut utan att kontrolluppgift lämnats. Om den saknade kontrolluppgiften i stället avser utbetalning av en del av den totala behållningen ska det utbetalda beloppet som vanligt beskattas enligt 37 § i detta kapitel medan den kvarvarande behållningen kan bli aktuell för återföring enligt denna paragraf.

I *andra stycket* regleras när medlen ska tas upp till beskattning, vilket är det beskattningsår då kontrolluppgiften skulle ha lämnats. Kontrolluppgifter om uttag och utbetalning, överlåtelse, pantsättning eller övertagande och behållning ska lämnas senast den 31 januari året efter det år då den omständighet som aktualiserat uppgiftsskyldigheten inträffade. Kontroll-uppgift om överföring av kontomedel till ett annat kreditinstitut ska ha kommit in inom 14 dagar från den dag medlen fördes över.

Inkomsten kommer således att beskattas året efter det år när kontrolluppgiften skulle ha lämnats. Det innebär att en omständighet som inträffat år 1 och som borde ha resulterat i en kontrolluppgift den 31 januari år 2 kommer att leda till beskattningsbeslut år 3. Enligt allmänna regler kommer beloppet att beskattas året efter det år när den omständighet som föranleder beskattning inträffar. Ett pedagogiskt problem kan möjligen uppstå om kreditinstitutet betalar ut en del av kontobehållningen och missar att lämna kontrolluppgift om utbetalningen. De två beskattningsbesluten fattas då under två olika år, vilket framgår av följande exempel.

Exempel

År 1	- 100 000 kr av den totala kontobehållningen om 500 000 kr betalas ut.
År 2	- Kreditinstitutet lämnar inte kontrolluppgift om utbetalningen. - Kontohavaren deklarerar inte uttaget. - Kontrolluppgift om kontobehållningen eller avsaknaden av sådan kontrolluppgift initierar Skatteverkets utredning som visar att 100 000 kr har betalats ut år 1. - Inkomst om 100 000 kr beskattas pga. utbetalning år 1.
År 3	- Inkomst om 400 000 kr beskattas pga. utebliven kontrolluppgift år 2.

När kontrolluppgift ska lämnas inom 14 dagar kommer den händelse som utlöser uppgiftsskyldigheten i de flesta fall att inträffa samma år som kontrolluppgiften ska lämnas.

37 b §

Paragrafen, som är ny, ger kontohavaren en möjlighet att undgå beskattning när kreditinstitutet vid ett enstaka tillfälle har underlåtit att lämna kontrolluppgift. För att undvika återföring på denna grund måste kontohavaren själv lämna motsvarande uppgifter från banken. Det kan t.ex. vara ett årsbesked eller annan handling som är utgiven av banken och som innehåller de uppgifter som skulle ha framgått av kontrolluppgiften.

Läkningsprocessen ska bara tillåtas vid enstaka tillfällen. Om kontohavaren har läkt kreditinstitutets brist genom att själv lämna in motsvarande uppgifter ett år kan kontohavaren inte läka avsaknaden av en kontrolluppgift det därpå följande året. Om däremot kontrolluppgifterna för det aktuella kontot lämnas korrekt under flera år, t.ex. 5-6 år, och kreditinstitutet därefter ånyo försummar sin uppgiftsskyldighet ska kontohavaren åter kunna avhjälpa bristen genom att själv lämna motsvarande uppgifter.

Ett beslut om att återföra kontomedel till beskattning på grund av utebliven kontrolluppgift måste föregås av att kontoinnehavaren ges tillfälle att själv komma in med den uteblivna uppgiften för att på så sätt undgå att kontobehållningen återförs till beskattning. Det är kontohavaren som har att visa att förutsättningarna för fortsatt skattekredit alltjämt är uppfyllda. Det är emellertid Skatteverkets ansvar att se till att kontohavaren uppmärksammas på att kreditinstitutet brustit i sin uppgiftsskyldighet och får tillfälle att själv komma in med den uteblivna uppgiften innan ett beslut om återföring eventuellt fattas.

37 c §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges hur kontomedel i utländsk valuta ska värderas. I normalfallet ska värderingen ske till valutakursen den dag behållningen betalas ut eller skulle ha betalats ut enligt 21 kap. 36 §. Om medlen ska beskattas på grund av att kontoförande kreditinstitut inte har lämnat kontrolluppgift ska värderingen i stället göras till kursen vid utgången av det beskattningsår då återföringen ska ske. Valutakurseffekter som beror på att avdragsbeloppet värderats till en annan kurs än den som ska användas när skogskontomedlen tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet får därmed genomslag vid beskattningen.

Kontomedlen består av det insatta kapitalbeloppet och den del av gottskriven ränta som inte använts för att betala skatten på räntan. Den som väljer att sätta in medlen på ett skogs- eller skogsskadekonto utomlands ska själv se till att skatten på räntan betalas. När skatten betalas med andra medel än gottskriven ränta står hela räntebeloppet kvar på kontot. I *andra stycket* ges den skattskyldige som själv betalat skatt på räntan en möjlighet att undanta motsvarande belopp från beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet. Beloppet ska undantas nästa gång medel betalas ut från kontot eller av annan anledning ska tas upp till beskattning. Om skattebeloppet skulle vara större än närmast följande utbetalning får mellanskillnaden undantas vid senare beskattningstillfälle.

41 §
Paragrafen reglerar förutsättningarna för att en närstående som övertar den skattskyldiges lantbruksenhet med produktiv skogsmark genom arv, testamente, gåva eller bodelning ska få ta över medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto utan att beskattning sker enligt 37 §. I en ny *första strecksats* i andra stycket anges att en förutsättning är att mottagaren är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES och inte enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

26 kap.

9 a §
Paragrafen, som är ny, innehåller en ny grund för återföring av skogsavdrag som bara kan tillämpas om skogsavdraget avser en fastighet i utlandet. Denna skyldighet att återföra skogsavdrag på en utländsk fastighet inträder när fastighetsägaren upphör att vara obegränsat skattskyldig inom EES eller får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. Paragrafen täcker in både när fastighetsägaren byter skatterättsligt hemvist och när fastigheten överlåts benefikt till en ny ägare med skatterättsligt hemvist utanför EES. I *första strecksatsen* anges att skogsavdrag på fastighet i annat land ska återföras till beskattning när ägaren inte längre är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller enligt skatteavtal får hemvist i en stat utanför EES. I *andra strecksatsen* anges att sådant skogsavdrag även ska återföras om fastigheten överlåts genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt till en person som inte är obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller enligt skatteavtal har hemvist i en stat utanför EES.

Bestämmelserna är här något annorlunda utformade än bestämmelserna om återföring av avsättningar till periodiseringsfond, ersättningsfond och expansionsfond. Skillnaderna beror på grundläggande olikheter mellan de olika avdragsformerna. Fondavsättningarna ska återföras omedelbart om näringsverksamheten är belägen utomlands och näringsidkaren flyttar utomlands och blir begränsat skattskyldig. Då upphör skattskyldigheten för näringsverksamheten, vilket är grund för återföring. De ska också återföras om näringsverksamheten är belägen utomlands och näringsidkaren visserligen är obegränsat skattskyldig men får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES. I båda fallen tappar Sverige beskattningsrätten till de löpande inkomsterna från näringsverksamheten. När det gäller skogsavdragen gäller enligt huvudregeln i 26 kap. 2 § att de ska återföras till beskattning när fastigheten avyttras. Bestämmelserna i denna paragraf innebär inte att skogsavdrag på utländska fastigheter måste återföras enbart av den anledningen att fastighetsägaren blir begränsat skattskyldig. Om fastighetsägaren flyttar till en stat inom EES får skogsavdraget behållas trots att Sverige tappar beskattningsrätten till de löpande inkomsterna från fastigheten. De löpande inkomsterna kommer då att beskattas i den stat inom EES där fastigheten är belägen. Återföringen enligt denna paragraf är således inte knuten till att skattskyldigheten för näringsverksamheten upphör. Skogsavdrag ska däremot återföras om fastighetsägaren upphör att vara obegränsat skattskyldig i en stat inom EES eller, visserligen är obegränsat skattskyldig, men får hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES.

Följande sammanställning visar vem som kan beviljas skogsavdrag och i vilka situationer ett beviljat avdrag måste återföras på grund av att

fastighetsägaren flyttar till tredjeland eller på grund av att fastigheten överlåts benefikt till en person utanför EES. Avgörande för avdragsrätten är om fastighetsägaren är skattskyldig i Sverige för inkomsterna från fastigheten. Gråmarkerade fält anger de situationer när avdraget ska återföras på denna grund.

När ska skogsavdrag återföras?

Fysisk el. juridisk person hör hemma i	Fastighet i	Kan få avdrag?
Sverige	Sverige	JA
Sverige	EES	JA
EES	Sverige	JA
EES	EES	NEJ
Tredjeland	Sverige	JA
Tredjeland	EES	NEJ
=Återförs dels om fastighetsägaren blir begränsat skattskyldig inom EES eller får hemvist enligt skatteavtal i tredjeland, dels om fastigheten överlåts benefikt till en person som är begränsat skattskyldig inom EES eller har hemvist enligt skatteavtal i en stat utanför EES.		

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2015.

5.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

16 kap.

4 §

Paragrafen reglerar vilka kontrolluppgifter som ska lämnas om skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto. Enligt en ny *tredje punkt* i första stycket ska kontrolluppgift lämnas om medel på ett skogs- eller skogsskadekonto förs över enligt 21 kap. 38 § IL till ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. Kontrolluppgiften ska lämnas av såväl svenska som utländska kreditinstitut. Av 5 § framgår att kontrolluppgiften ska lämnas av det kontoförande kreditinstitutet, vilket vid överföringstillfället är detsamma som det kreditinstitut som för över kontomedlen.

I en ny *femte punkt* i första stycket anges att kontrolluppgift också ska lämnas om behållningen på skogs- och skogsskadekonto. Av ett nytt *andra stycke* framgår att skyldigheten att lämna kontrolluppgift om kontobehållningen bara ska gälla kreditinstitut som inte redan är skyldiga att lämna motsvarande uppgift enligt 6 § lagen om skatt på ränta på skogkontomedel m.m. Det innebär att uppgiften bara ska lämnas om kontot tillhandahålls utanför Sverige. Kontrolluppgift om överföring och

kontobehållning ska lämnas även om de inte leder till någon skattepliktig intäkt i inkomstslaget näringsverksamhet.

6 §

Paragrafen preciserar vilka uppgifter som en kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § ska innehålla. Vilka händelser på de olika kontona som omfattas av uppgiftsskyldighet anges inte här utan i de grundläggande bestämmelserna i 4 §.

Innestående medel på ett skogskonto eller skogsskadekonto kan föras över till ett annat kreditinstitut utan beskattningskonsekvenser om överföringen görs till ett motsvarande konto i det mottagande kreditinstitutet. När överföringen görs till ett utländskt konto krävs uppgifter för att kontrollera om det finns ett åtagande för det nya kontot och för att eventuellt ersätta ett tidigare åtagande som inkommit, antingen i samband med att avdraget medgavs eller i samband med en tidigare överföring. Enligt den ändrade *tredje punkten* ska uppgift lämnas om överfört belopp samt nödvändiga identifikationsuppgifter för mottagande kreditinstitut och de konton mellan vilka överföringen skett.

När skogskontomedel tas över av en annan kontohavare i samband med en benefik överlåtelse av lantbruksenheten är det inte längre tillräckligt att det kontoförande institutet bara upplyser om att medlen övertagits. Ett övertagande kan innebära att skattefria skogskontomedel tas över av en obegränsat eller begränsat skattskyldig person och att medlen förs över till ett svenskt eller utländskt kreditinstitut. Det avgörande för om fortsatt skattefrihet kan beviljas är bland annat vem som tar över medlen. Mottagaren måste därför kunna identifieras. I den nya *fjärde punkten* (som ersätter den tidigare tredje punkten) anges att kreditinstitutet ska lämna nödvändiga identifikationsuppgifter för den person som tar emot medlen.

Medlen kan övertas antingen genom att kontot förs över direkt till mottagaren eller att medlen förs direkt över till ett motsvarande konto som innehas av mottagaren. Om medlen förs över till ett konto i ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från ett fast driftsställe i Sverige, följer det av den nya tredje punkten att uppgifter om det nya kreditinstitutet ska lämnas.

Vilka uppgifter som är nödvändiga för att identifiera den som tar över medel, mottagande kreditinstitut och aktuella konton ska framgå av skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

Den nya *femte punkten* anger att uppgift om behållningen på skogs- och skogsskadekonto ska avse förhållandet vid årets utgång.

23 kap.

6 a §
Paragrafen är ny. I *första stycket* finns bestämmelser om att kreditinstitut som hör hemma i en annan stat inom EES och saknar fast driftställe i Sverige, för varje skogs- och skogsskadekonto det tillhandahåller, ska ge in ett åtagande om att lämna kontrolluppgifter enligt denna lag. Åtagandet innebär att de allmänna bestämmelserna om kontrolluppgifter, tiden för inlämning och om skyldigheten att lämna uppgift till den skattskyldige gäller. Åtagandet innebär också att kreditinstitutet måste följa tillämpliga bestämmelser i skatteförfarandeförordningen och de föreskrifter som Skatteverket beslutar om avseende kontrolluppgiftsskyldigheten.

I *andra stycket* anges att åtagandet ska innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för kreditinstitutet, kontot och kontohavaren och att åtagandet ska ges in till Skatteverket. Vilka uppgifter som är nödvändiga ska specificeras i skatteförfarandeförordningen.

24 kap

3 §
Kontrolluppgifter om skogs- och skogsskadekonto ska normalt ha kommit in den 31 januari närmast följande kalenderår. Denna paragraf reglerar undantag från huvudregeln. Av ett nytt *andra stycke* framgår att kontrolluppgift om överföring av kontomedel till ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige ska lämnas inom 14 dagar från den dag då medlen fördes över.

31 kap.

1 §
Av paragrafen framgår kapitlets innehåll. För att innehållsförteckningen ska vara fullständig har den kompletterats med uppgift om den nya paragrafen 15 a.

15 a §
Paragrafen, som är ny, föreskriver en uppgiftsskyldighet för den som har eller begär skogsavdrag på en fastighet i utlandet. Av *första och andra styckena* framgår vilka uppgifter som ska lämnas. Att uppgiftsskyldigheten gäller för den som har beviljats avdrag innebär att uppgifter om bl.a. fastighetens avdragsutrymme vid beskattningsårets utgång ska lämnas årligen under den tid som skattekrediten löper.

Tredje stycket anger vilka uppgifter som överlåtaren ska lämna vid en benefik överlåtelse av hela eller en del av fastigheten. Skogsavdraget övertas vid en sådan överlåtelse av den nya fastighetsägaren och denne måste då kunna identifieras. Nödvändiga identifikationsuppgifter är uppgift om den nya ägarens namn, adress, personnummer, organisationsnummer eller motsvarande utländska nummer.

33 kap.

1 §
Paragrafen upplyser om kapitlets innehåll. Listan över de bestämmelser som finns i kapitlet har utökats med en *strecksats* med upplysning om att det i 7 a § finns bestämmelser om uppgifter om skogsavdrag på fastighet i utlandet.

2§
Av paragrafen framgår i vilket syfte särskilda uppgifter ska lämnas. Den har kompletterats med en ny *sjätte punkt.* I punkten anges att särskild uppgift ska lämnas till ledning för Skatteverkets kontroll av skogsavdrag på fastighet i utlandet.

7 a §
Av paragrafen, som är ny, framgår att även den som inte är deklarationsskyldig ska lämna sådana uppgifter om fastigheten och dess ägare som behövs för att Skatteverket ska kunna kontrollera om förutsättningarna för skattekrediten alltjämt är uppfyllda.

En begränsat skattskyldig person kan aldrig beviljas skogsavdrag på en utländsk fastighet eftersom skogsintäkten i sådant fall inte ska beskattas i Sverige. Den särskilda uppgiften om skogsavdrag på fastighet i utlandet kommer därför bara att lämnas dels av fastighetsägare som beviljats skogsavdrag på en fastighet i utlandet och därefter flyttat till ett annat land inom EES och blivit begränsat skattskyldiga, dels av begränsat skattskyldiga personer som övertagit skogsavdrag genom ett benefikt fång.

Vilka uppgifter som ska lämnas anges genom en hänvisning till 31 kap. 15 a § andra och tredje styckena.

11 §
Av paragrafen framgår att särskild uppgift enligt 33 kap. 7 a § ska lämnas den 2 maj året efter beskattningsåret.

38 kap.

1 §
Av den ändrade *punkten 2 b*, framgår att ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § om att lämna kontrolluppgifter om skogs- och skogsskadekonto ska lämnas på fastställt formulär. Kravet på fastställt formulär begränsar inte möjligheterna att använda elektronisk kommunikation (jfr Ds 2003:29, s. 101 och SOU 2009:58, s. 387). Det tidigare innehållet i punkten 2 b om åtaganden om att lämna kontrolluppgifter om gåvor, återfinns i *punkten 2 c*, som är ny.

2 §
Av *punkten 2 c*, som är ny, framgår att särskilda uppgifter som enligt 33 kap. *7 a §* ska lämnas av den som har skogsavdrag på fastighet i utlandet ska undertecknas.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2015.

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

6 §

I *första stycket* anges att kontohavare som har skogs- eller skogsskadekonto hos ett kreditinstitut i ett annat EU-land själv ska redovisa skatten, gottskriven ränta, kontoslag och kontobehållningen. Paragrafens innehåll är i övrigt oförändrat. Ett kreditinstitut som tillhandahåller konto i Sverige ska alltså även fortsättningsvis lämna de uppgifter som framgår av denna bestämmelse.

Av redaktionella skäl delas innehållet upp i två stycken. I *andra stycket* anges hur och när uppgifterna ska lämnas. Uppgifterna ska lämnas på fastställt formulär. Ett formulär är den struktur enligt vilken information ska lämnas, t.ex. på en blankett. Ordet blankett användes ofta i tidigare lagstiftning om skatteförfarande. Flertalet av dessa författningar har dock upphävts och ersatts av skatteförfarandelagen. Att uppgifter ska lämnas på ett strukturerat sätt kommer i skatteförfarandelagen till uttryck genom ett krav på ”fastställt formulär”. Att en uppgift ska lämnas ”på blankett som fastställs av Skatteverket” har samma innebörd. Det finns därför skäl att också här använda begreppet fastställt formulär. Kravet på användning av visst formulär hindrar inte att uppgiften lämnas elektroniskt.

6 a §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om det skattebeslut som ska fattas om kreditinstitutet inte håller inne och betalar in skatten. När kreditinstitutet inte kan agera uppbördsman krävs särskilda regler om förfarandet för att ta ut skatten. Därtill kommer att den information om avdragen skatt som kreditinstitutet annars tillhandahåller kontohavaren måste ersättas med ett besked om skatten från Skatteverket. Mot denna bakgrund klargörs i *första stycket* att Skatteverket ska fatta beslut om skatten med ledning av redovisade uppgifter. Om uppgifterna har lämnats i rätt tid och på rätt sätt ska ett beslut om skatten anses ha fattats i enlighet med redovisningen.

Ett grundläggande krav för att ett konto ska godtas som skogs- eller skogsskadekonto är att ränta tillgodoräknas minst en gång per år. Enligt *andra stycket* ska skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet om kontohavaren den 31 januari inte har kommit med uppgifter om ränta för året innan. Detsamma gäller om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i redovisningen.

I *tredje stycket* anges att beslut enligt denna paragraf och beslut om omprövning av sådana beslut gäller omedelbart. Det krävs alltså inte att besluten får laga kraft för att de ska gälla.

8 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om skattebetalning. Ett svenskt kreditinstitut och ett utländskt kreditinstituts filial i Sverige ska alltjämt göra skatteavdrag och betala in skatten till Skatteverket. Denna ordning är inte möjlig när skogskontomedlen finns på ett konto hos ett utländskt kreditinstitut. I *första stycket* klargörs därför att den skattskyldige själv ska betala skatten om skogskontot eller skogsskadekontot finns hos ett kreditinstitut som inte bedriver verksamhet från ett fast driftställe i Sverige. Paragrafens övriga bestämmelser handlar om hur och när betalningen ska göras. Av paragrafens

andra stycke framgår att skatten ska betalas in på särskilt konto inom den tid som anges i 6 §, oavsett vem som är skyldig att betala in skatten. Om skatten har beslutats enligt 6 a § andra stycket ska kontohavaren betala in skatten före utgången av månaden efter den månad då beslutet fattades. Enligt *tredje stycket* är skatten betald den dag då betalningen har bokförts på kontot.

8 a §

Paragrafen är ny. I *första stycket* ges kontohavaren rätt att genom avräkning sätta ned skatten med ett belopp som motsvarar den utländska skatt på räntan som kontohavaren har betalat. Storleken på källstatens skatteuttag enligt de skatteavtal som Sverige har med olika länder inom EU varierar mellan 10 och 15 procent. Skatt av sådant slag kan alltså avräknas fullt ut.

I vissa fall kan dock den utländska skatt som tas ut på ränteinkomsten vara högre än skatten enligt denna lag. Skatt som Österrike och Luxemburg kan ta ut enligt sparandedirektivet och skatt som Liechtenstein kan ta ut enligt EU:s avtal med Furstendömet Liechtenstein uppgår till 35 procent. Av *andra stycket* framgår att skatt som tagits ut enligt dessa rättsakter ska återbetalas enligt 56 kap. 9 § andra stycket 8 SFL i den mån den inte kunnat avräknas enligt första stycket.

Ränteinkomsten beskattas inte enligt inkomstskattelagen förrän den tas ut från kontot eller av annan anledning ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Den utländska skatten kan därför inte dras av som en omkostnad i näringsverksamheten det år den betalas. När inkomsten sedermera tas upp som en intäkt i näringsverksamheten bör den utländska skatten vara undanröjd enligt denna paragraf. Avräknad eller återbetald skatt kan aldrig utgöra en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten.

10 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om indrivning och verkställighet av skatt och dröjsmålsavgift som inte betalats i rätt tid. Om skatten tas ut enligt 6 a § kan anstånd med betalningen medges. Att belopp som omfattas av anstånd inte får lämnas till indrivning framgår av *första stycket*.

Skatteverkets beslut enligt 6 a § får omprövas. I *tredje stycket* anges för ökad tydlighet att en begäran om omprövning, liksom ett överklagande, inte inverkar på skyldigheten att betala skatt eller dröjsmålsavgift.

13 §

Paragrafen innehåller bestämmelser om hur Skatteverkets beslut enligt denna lag får överklagas. Bestämmelserna gäller dock inte för Skatteverkets beslut om skatt enligt 6 a §, vilka i stället ska överklagas enligt 13 a §.

13 a §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om hur Skatteverkets beslut enligt 6 a § kan omprövas och överklagas. I *första stycket* anges vilka bestämmelser i 66 kap. SFL som är tillämpliga när besluten omprövas. I *andra stycket* anges vilka bestämmelser i 67 kap. SFL som är tillämpliga när besluten överklagas. Det innebär att samma regler gäller för omprövning och överklagande av dessa beslut som för andra beslut om skatt.

Tiderna för att begära omprövning och att överklaga beslut enligt skatteförfarandelagen varierar för olika beslut. Här gäller de längre tiderna för omprövning och överklagande genom hänvisningar till 66 kap. 7 § första

stycket och 67 kap. 12 § första stycket SFL. Det innebär att en begäran om omprövning eller ett överklagande normalt ska ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Ett beslut att ompröva eller efterbeskatta till nackdel för den som beslutet gäller ska i normalfallet meddelas inom två, respektive sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gick ut.

I *tredje stycket* finns en definition av beskattningsår för skatt enligt denna lag.

15 §

Paragrafen är ny och innehåller bestämmelser om anstånd med betalning av skatt som beslutats enligt 6 a §. Ett beslut om skatt enligt 6 a § gäller omedelbart och skatten ska betalas på förfallodagen även om den skattskyldige har begärt omprövning eller överklagat beslutet. Ur rättskyddssynpunkt är det då rimligt att den skattskyldige kan få anstånd med betalningen. Det åstadkoms genom en hänvisning till relevanta bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter i 63 kap. SFL.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2015.

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

2 kap.

1 b §

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

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2015.

5.5 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

5 kap.

9 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar vilka identifikationsuppgifter som ett åtagande enligt 23 kap. 6 a § SFL ska innehålla för att kreditinstitutet och kontohavaren ska kunna identifieras.

11 a §

Paragrafen, som är ny, reglerar vilka identifikationsuppgifter som ska lämnas i en kontrolluppgift enligt 16 kap. 4 § första stycket 3 och 4 SFL.

Ikraftträdandebestämmelse

Ändringarna ska träda i kraft den 1 januari 2015.