

Not 20

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 maj 2023 följande beslut (mål nr 6543-22).

Bakgrund

1. Med avyttring av en tillgång avses i regel att tillgången byter ägare. I vissa fall kan emellertid en skattemässig avyttring ske trots att äganderätten inte övergår. Det gäller t.ex. vid s.k. allframtidsupplåtelser. Med allframtidsupplåtelse avses enligt 45 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att förfoganderätten till en fastighet inskränks för obegränsad tid med stöd av t.ex. miljöbalken eller skogsvårdslagen (1979:429). Fastighetsägaren har i ett sådant fall rätt till ersättning av staten och om fastigheten är en näringsfastighet får ägaren enligt 31 kap. 5 § IL med avdragsrätt sätta av ersättningen till en ersättningsfond och på så sätt skjuta upp beskattningen av den.

2. Länsstyrelsen i Västerbottens län planerar att bilda ett naturreservat som bl.a. omfattar mark med fjällnära skog som tillhör Vilhelmina Övre Allmanningsskog (allmanningsskogen). I fjällnära skog får avverkning inte ske utan tillstånd av Skogsstyrelsen. I februari 2022 träffade allmanningsskogen dels en överenskommelse med länsstyrelsen om ersättning med anledning av den planerade reservatsbildningen, dels en överenskommelse med Skogsstyrelsen om ersättning för att ha nekats tillstånd till avverkning.

3. I ansökan till Skatterättsnämnden frågade allmanningsskogen om ersättningarna utgjorde sådan ersättning för allframtidsupplåtelse som får sättas av till en ersättningsfond. Vidare ställde allmanningsskogen en fråga om beskattningstidpunkten för den ersättning som utgick till följd av reservatsbildningen.

4. Skatterättsnämnden ansåg att ersättningarna med avdragsrätt kunde sättas av till en ersättningsfond och att beskattningstidpunkten inföll då ett beslut om naturreservat fått laga kraft.

Yrkanden m.m.

5. *Skatteverket* yrkar att förhandsbeskedet ska ändras och att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att ersättningen för nekat avverknings-tillstånd inte får sättas av till en ersättningsfond. Skatteverket anser att förhandsbeskedet i övrigt ska fastställas.

6. *Vilhelmina Övre Allmanningsskog* anser att Skatterättsnämndens förhandsbesked ska fastställas vad avser frågan om ersättningarna får sättas av till en ersättningsfond och att beskattningstidpunkten bör bestämmas till den tidpunkt då det föreligger ett giltigt avtal om ersättning.

Skälen för avgörandet

7. Enligt 5 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får, efter ansökan av enskild, förhandsbesked lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning om det är av vikt för sökanden eller för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning.

8. För en enskild syftar förhandsbeskedsinstitutet till att ge en möjlighet att inför förestående affärer och andra rättshandlingar få klarhet i hur förfarandet kommer att bedömas i beskattningshänseende (se t.ex. HFD 2015

ref. 78). Institutet är inte avsett att erbjuda en, vid sidan av det ordinarie förfarandet, alternativ ordning för prövning av redan genomförda transaktioner (se t.ex. HFD 2018 ref. 3).

9. En förutsättning för att en fråga ska besvaras genom ett förhandsbesked på grund av att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning, är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I annat fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (HFD 2018 ref. 3).

10. Ansökningen om förhandsbesked avser redan genomförda rättshandlingar. Som skäl för att förhandsbesked trots det ska lämnas har allmänningskogen anfört att frågan är av vikt för den eftersom det är stor skillnad mellan förvärv av skogsmark med beskattade vinstmedel och förvärv med vinstmedel som satts av till en ersättningsfond. Högsta förvaltningsdomstolen förstår detta men vad allmänningskogen närmare bestämt vill veta är hur och när ersättningarna ska eller får deklarerars. Måste de tas upp till beskattning omedelbart eller får de med avdragsrätt sättas av till en ersättningsfond? Oavsett svaret på den frågan står allmänningskogen inte i en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för allmänningskogen att få svar.

11. Mot denna bakgrund, och då de frågor som allmänningskogen ställde i sin ansökan om förhandsbesked inte är av det slaget att de av prejudikatskäl bör besvaras genom ett förhandsbesked, borde Skatterättsnämnden inte ha prövat ansökningen. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Jönsson* och *Nilsson*. Föredragande var justitiesekreteraren Josefine Lloyd.

Skatterättsnämnden (2022-10-17, Eng, ordförande, Cejje, Hammarström, Hellenius, Pettersson, Rubenson och Sundin):

Förhandsbesked

Frågorna 1 och 3: Ersättningarna kan med avdragsrätt sättas av till ersättningsfond.

Fråga 2: Beskattningstidpunkten är då ett beslut om naturreservat vunnit laga kraft.

Skatterättsnämndens bedömning

Föreligger förutsättningar för att pröva ansökan?

Det har inte framkommit annat än att båda de ersättningar som frågorna i ansökan gäller redan har betalats ut till Vilhelmina Övre Allmänningskog (Sökanden). Bestämmelserna om avsättning till ersättningsfond är

emellertid utformade som en valmöjlighet för den skattskyldige. Därmed föreligger enligt Skatterättsnämndens uppfattning ett sådant handlingsalternativ för Sökanden som krävs för att det, enligt 5 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor, ska anses vara av vikt för den enskilde att ett besked lämnas.

Frivilliga överenskommelser mellan fastighetsägare och staten i dessa sammanhang är dessutom något som i lagstiftningsprocesser på senare tid uttalats ska gälla som en utgångspunkt (jfr t.ex. prop. 2021/22:58 s. 10). Slutsatsen är att denna typ av överenskommelser, vad avser ersättning till följd av intrång vid bildande av naturreservat och nekat avverkningsstillstånd, är nya företeelser för vissa fastighetsägare. Det är vidare ett antal fastighetsägare i motsvarande situation som Sökanden som har erhållit ersättning från staten med anledning av de prejudicerande avgörandena från Mark- och miljööverdomstolen (MÖD). Bedömningarna kommer även att få betydelse vid framtida beslut om nekat avverkningsstillstånd i fjällnära skog. Det anförda innebär enligt Skatterättsnämndens uppfattning också att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att ett förhandsbesked lämnas.

Fråga 1

För det fall Sökanden hade erhållit motsvarande engångsersättning i samband med ett formellt beslut om naturreservat skulle ersättningen omfattas av definitionen av allframtidsupplåtelse i bestämmelserna i 45 kap. 6–7 §§ IL. En fastighet, eller en del av en fastighet, som omfattas av de inskränkningar som blir följden av ett beslut om naturreservat vore i så fall att anse som avyttrad. Ersättningen skulle då beskattas som en inkomst vid en kapitalvinstberäkning och den skulle också ge rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond enligt vad som anges i 31 kap. 5 § punkten 5.

Frågan är om det blir någon skillnad när det avtalas om att reglera förhållandena, bl.a. ersättningsfrågan, i förtid och innan det föreligger ett formellt beslut om naturreservat.

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning saknas det skäl att bedöma en ersättning med anledning av en överenskommelse av nu aktuellt slag på ett annat sätt än vad som skulle gälla vid ett formellt beslut. Grunden för ersättningen är nämligen i båda fallen vad som anges i 31 kap. 4 § miljöbalken, dvs. att fastighetsägaren har rätt till ersättning på grund av att mark tas i anspråk eller att pågående markanvändning inom berörd del av en fastighet avsevärt försvåras. Även om ersättningen utgår i förtid utgör den enligt nämnden en sådan engångsersättning för allframtidsupplåtelse som ger möjlighet till avsättning till ersättningsfond.

Fråga 2

Frågan i denna del är när beskattningstidpunkten uppkommer för den ersättning som betalats ut med anledning av överenskommelsen med länsstyrelsen.

Mot bakgrund av hur Skatterättsnämnden anser att ersättningen ska bedömas i fråga 1, dvs. att det är fråga om en sådan ersättning som regleras i 45 kap. 6–7 §§ IL, bör också beskattningstidpunkten avgöras utifrån vad som gäller enligt bestämmelserna om kapitalvinster.

Ordalydelsen i 45 kap. 6 § ger emellertid inte någon direkt och klar ledning om beskattningstidpunkt och syftet med bestämmelsen är ju inte heller att bestämma en sådan tidpunkt.

Enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § ska kapitalvinsten tas upp det beskattningsår då tillgången är avyttrad. Trots att det är fråga om en transaktion för i princip evig tid är det inte helt naturligt att anse att en fastighet eller del av fastighet i en situation som den aktuella har överlåtit. Det blir då inte heller rätt att avgöra beskattningstidpunkten utifrån vad som gäller vid överlåtelser av tillgångar och en tidpunkt då inblandade parter är bundna av ett sådant avtal.

Även om ersättningen utgår med anledning av en överenskommelse mellan två parter är grunden och förutsättningen för ersättningen att det allmänna fattar ett formellt beslut om naturreservat enligt vad som anges i miljöbalken. En sådan avhändelse av mark som det därmed blir frågan om kan inte anses som definitiv förrän ett beslut om naturreservat vinner laga kraft (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 712). Beskattningstidpunkten bör då bestämmas utifrån detta.

Fråga 3

Sökanden har i en annan ansökan om förhandsbesked frågat om ersättning på grund av nekat tillstånd till avverkning som tilldömts genom en lagakraftvunnen dom utgör en ersättning för allframtidsupplåtelse (dnr 75-21/D). Av utredningen i det ärendet framgår att bl.a. Skogsstyrelsen bedömt att de prejudicerande avgörandena från MÖD gett staten tillräcklig vägledning för att i framtiden kunna hantera frågorna om avverkning i fjällnära skog.

Det är samma frågeställning i detta ärende och det som skiljer vad gäller omständigheter är att det nu är fråga om ersättning som följer av en överenskommelse med beslutsmyndigheten i stället för en dom. Skogsstyrelsens bedömning om ersättning m.m. i detta ärende bör vara i enlighet med de överväganden och slutsatser som framgår av avgörandena från MÖD. Skatterättsnämnden har i det andra ärendet funnit att det är en sådan allframtidsupplåtelse som avses i 45 kap. 7 § IL och att ersättningen ger rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond enligt vad som anges i 31 kap. 5 § punkten 5. Det saknas anledning att i detta ärende göra någon annan bedömning.