



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS BESLUT

Mål nr
1389-25

meddelat i Stockholm den 15 oktober 2025

KLAGANDE

Allmänna ombudet hos Skatteverket
205 30 Malmö

MOTPART

Vilhelmina Övre Allmänningsskog, 896100-1032

Ombud: Jur.dr Urban Rydin
Fyrklövern ekonomi och juridik AB
Tornaplatsen 4
223 64 Lund

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Skatterättsnämndens beslut den 28 februari 2025 i ärende dnr 114-24/D

SAKEN

Förhandsbesked om inkomstskatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Vilhelmina Övre Allmänningsskog ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 1 450 kr.

BAKGRUND

1. I fjällnära skog får avverkning inte ske utan Skogsstyrelsens tillstånd. Av en dom från Mark- och miljööverdomstolen framgår att den som har nekats sådant tillstånd har rätt till intrångsersättning från staten (MÖD 2020:8).

2. Vilhelmina Övre Allmanningsskog äger en fastighet med fjällnära skog. Allmanningsskogen ansökte om tillstånd till avverkning men fick avslag. Med anledning av detta träffade Skogsstyrelsen och allmanningsskogen i februari 2022 en överenskommelse om att allmanningsskogen skulle erhålla intrångsersättning.
3. Allmanningsskogen ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om intrångsersättningen utgjorde sådan ersättning för s.k. allframtidsupplåtelse som med avdragsrätt vid beskattningen får sättas av till en ersättningsfond. Skatterättsnämnden ansåg att det fanns förutsättningar för att pröva ansökningen och fann att ersättningen med avdragsrätt kunde sättas av till en ersättningsfond.
4. Skatteverket överklagade beslutet till Högsta förvaltningsdomstolen, som undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningen. Domstolen konstaterade att ansökningen avsåg redan genomförda rättshandlingar och att allmanningsskogen därför inte stod i en sådan valsituation mellan olika handlingsalternativ som krävs för att förhandsbesked ska lämnas på den grunden att det är av vikt för sökanden att få svar. Domstolen uttalade vidare att frågan inte var av det slaget att den av prejudikatskäl borde besvaras genom ett förhandsbesked (HFD 2023 not. 20).
5. Allmanningsskogen yrkade sedan i inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2022 avdrag för avsättning till ersättningsfond med ett belopp motsvarande intrångsersättningen. Skatteverket beslutade att inte medge det yrkade avdraget. Allmanningsskogen överklagade inte beslutet men tillstyrkte att frågan om rätt till avdrag prövades inom ramen för en ansökan om förhandsbesked av det allmänna ombudet hos Skatteverket.
6. Allmänna ombudet ansökte därefter om förhandsbesked och ställde samma fråga som allmanningsskogen hade ställt i det undanröjda förhandsbeskedet, dvs. om intrångsersättningen är en sådan ersättning för allframtidsupplåtelse som ger rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond. I syfte att visa på behovet av att frågan besvarades genom ett förhandsbesked redogjorde det allmänna ombudet för statistik avseende utbetalda ersättningar av det aktuella slaget. Av denna statistik framgår att det under åren 2020–2024 hade betalats ut cirka 994 miljoner kronor genom 572 ersättningsbeslut.
7. Skatterättsnämnden uttalade att det framgick av de uppgifter som det allmänna ombudet hade lämnat att den aktuella frågeställningen berörde ett stort antal skattskyldiga och avsåg betydande belopp. Med hänvisning till detta, och till att Skatteverket hade sett ett behov av att ta fram ett ställningstagande i frågan, fann Skatterättsnämnden att ansökningen borde prövas av prejudikatskäl. Skatterättsnämnden besvarade sedan frågan på samma sätt som i det tidigare

förhandsbeskedet, dvs. med att ersättningen ger rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond.

YRKANDEN M.M.

8. *Allmänna ombudet hos Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.
9. *Vilhelmina Övre Allmanningsskog* anser också att förhandsbeskedet ska fastställas och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 1 450 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

10. Av 67 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att det allmänna ombudet har möjlighet att överklaga beslut av Skatteverket. Denna möjlighet kan användas bl.a. i syfte att få ett ovisst rättsläge klarlagt och överklagande kan ske såväl till fördel som till nackdel för den som beslutet gäller (prop. 2002/03:99 s. 254). I detta fall valde det allmänna ombudet dock att inte utnyttja sin rätt att överklaga, utan ansökte i stället om förhandsbesked.
11. Enligt 6 § 3 lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor får ett förhandsbesked i ett ärende om inkomstskatt lämnas efter ansökan av det allmänna ombudet endast om det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning. Allmänna ombudets möjlighet att ansöka om förhandsbesked är således begränsad till frågor av prejudikatvärde.
12. Högsta förvaltningsdomstolen har slagit fast att en förutsättning för att förhandsbesked ska lämnas i sådana frågor är att det finns ett allmänt intresse av ett snabbt avgörande. I andra fall bör prejudikatbildningen på skatteområdet, liksom på andra rättsområden, ske genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser (se HFD 2018 ref. 35 och där anmärkta avgöranden).
13. Som framgått har Högsta förvaltningsdomstolen redan bedömt att frågan om den mottagna intrångsersättningen med avdragsrätt kan sättas av till en ersättningsfond inte är av sådant slag att den av prejudikatskäl bör besvaras genom ett förhandsbesked (se punkt 4 ovan).
14. Som grund för att domstolen nu bör ändra den bedömningen har det allmänna ombudet hänvisat till statistik avseende utbetalda ersättningar av det aktuella slaget. Av det ingivna underlaget framgår antalet ersättningsbeslut och det sammanlagt utbetalade beloppet under den senaste femårsperioden. Det framgår dock inte hur vanligt det är att ersättningsmottagarna yrkar avdrag för avsättning till ersättningsfond eller med vilka belopp sådana avsättningar har

gjorts. Det har inte heller kommit fram att beskattningsfrågan har föranlett några prövningar i domstol, trots att utbetalningar har skett under flera års tid.

15. Till detta kommer att regeringen har aviserat att den avser att senare under 2025 föreslå regler för ett mer ändamålsenligt sätt att beskatta intrångsersättningar av det nu aktuella slaget (prop. 2025/26:1 Förslag till statens budget, finansplan och skattefrågor s. 348; jfr Finansdepartementets promemoria Fi2025/01066 s. 47 ff.). De nya reglerna är tänkta att träda i kraft den 1 april 2026.
16. Mot denna bakgrund saknas det skäl att nu frångå den bedömning som Högsta förvaltningsdomstolen tidigare har gjort. Förhandsbeskedet ska därför undanröjas och ansökningen avvisas.
17. Eftersom det är det allmänna ombudet som har ansökt om förhandsbesked får allmänningsskogen anses ha rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen (jfr HFD 2019 not. 39). Yrkat belopp är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Kristina Ståhl, Ulrik von Essen, Martin Nilsson (skiljaktig) och Mathias Säfsten.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Emelie Liljeberg.

SKILJAKTIG

Justitierådet Martin Nilsson är skiljaktig och anser att förhandsbeskedet borde ha fastställts. Han anför följande.

1. Jag anser att det underlag som det allmänna ombudet har tagit fram avseende utbetalda ersättningar och antalet ersättningsbeslut, samt det faktum att Skatteverket har publicerat ett ställningstagande i frågan (se punkterna 6 och 7 ovan), motiverar att förhandsbeskedet prövas av Högsta förvaltningsdomstolen. Till saken hör att omständigheterna är klarlagda och att ingen ytterligare utredning eller argumentation behövs för att kunna avgöra målet. Det finns således inget att vinna på att prejudikatbildningen sker genom rättslig argumentation och bedömningar i skilda domstolsinstanser.
2. Den eventuella frånvaron av prövningar i domstol avseende avdrag för avsättning till ersättningsfond (se punkt 14 ovan) kan förklaras av att en skattskyldig kan begära omprövning senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Givet Skatteverkets inställning i sakfrågan, som ju är känd genom ställningstagandet, förefaller det rationellt att en skattskyldig avvaktar med att yrka avdrag eller begära omprövning till dess detta förhandsbesked har avgjorts. För övrigt synes det inte ovanligt att en skogsägare väljer att begära omprövning först när han eller hon har hittat en lämplig skogsfastighet, i stället för att omedelbart göra avsättningen till ersättningsfond (jfr Antonson m.fl., Skatt på skog, 2019, JUNO version 4, s. 518).
3. Eventuella nya regler avseende beskattningen av intrångsersättningar löser förvisso frågan framåt i tiden (se punkt 15 ovan), men klargör den inte för dem som har erhållit ersättning innan reglerna träder i kraft.
4. Jag anser således att förhandsbesked borde ha lämnats. I sak gör jag samma bedömning som Skatterättsnämnden.