

Marklösen

Finns förutsättningar för rätt ersättning?

ISBN 91 7086 048 3

RiR 2005:15

Tryck: Riksdagstryckeriet, Stockholm 2005

Till
Regeringen
Finansdepartementet
Justitiedepartementet
Miljö- och samhällsbyggnadsdepartementet
Näringsdepartementet

Datum 2005-10-25

Dnr 39-2004-1335

Marklösen

Riksrevisionen har granskat handläggning av marklösenärenden vid Banverket, Luftfartsverket, Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska Kraftnät och Vägverket. Resultatet av granskningen redovisas i denna granskningsrapport.

Företrädare för ovanstående myndigheter samt Skatteverket och Lantmäteriverket har fått tillfälle att faktagranska och i övrigt lämna synpunkter på utkast till slutrapport.

I enlighet med 9 § lagen (2002:1022) om revision av statlig verksamhet m.m. överlämnas rapporten till regeringen. Rapporten överlämnas samtidigt till Riksrevisionens styrelse.

Rapporten innehåller slutsatser och rekommendationer som avser regeringen samt myndigheterna Banverket, Lantmäteriverket, Luftfartsverket, Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Skatteverket, Svenska Kraftnät och Vägverket. Rapporten överlämnas därför till dessa myndigheter.

Riksrevisor *Kjell Larsson* har beslutat i detta ärende efter föredragning av revisionsdirektör *Joakim Gustafsson*. Revisionschef *Gina Funnemark*, revisionsdirektör *Fredrik Engström* och revisionsledare *Stefan Andersson* har medverkat i den slutliga handläggningen.

Kjell Larsson

Joakim Gustafsson

För kännedom:
Banverket
Lantmäteriverket
Luftfartsverket
Naturvårdsverket
Skatteverket
Skogsvårdsorganisationen
Svenska Kraftnät
Vägverket

Innehåll

Sammanfattning	7
1 Riksrevisionens granskning	11
1.1 Bakgrund	11
1.2 Revisionsfrågor	12
1.3 Granskningens inriktning och genomförande	13
1.4 Disposition	14
2 Regelverk och volymuppgifter	15
2.1 Styrande regelverk för marklösen	15
2.2 Ersättning till fastighetsägare	16
2.3 Omfattning av marklösen	17
3 Iakttagelser	19
3.1 Intern styrning och kontroll	19
3.2 Skattemässiga aspekter vid marklösen	26
4 Slutsatser	29
4.1 Flera svagheter i den interna styrningen och ansvarsfördelningen	29
4.2 En värderingsmetod som används är delvis obsolet	30
4.3 Berörda fastighetsägare behandlas olika också i andra avseenden	30
4.4 Uppföljning av marklösen behövs	31
4.5 Fastighetsägare och Skatteverket får inte relevant och tillräcklig information från myndigheterna	32
5 Rekommendationer	35
Bilaga 1 Skattemässiga aspekter vid marklösen	37
Referenser	51

Sammanfattning

Riksrevisionen har granskat hur ett antal statliga myndigheter handlägger marklösenärenden, dvs. ärenden som innebär att det allmänna skaffar sig förfoganderätt i någon form över enskildas fastigheter.

Bakgrund

I grundlagen ges det allmänna rätten att förfoga över enskildas fastigheter för att tillgodose angelägna allmänna intressen. Den enskilde har i dessa fall rätt att erhålla ersättning för den förlust som ingreppet innebär. Det är inte ovanligt att det rör sig om betydande intrång där stora delar av en fastighetsägares areal berörs, något som kan innebära en allvarlig inskränkning för den enskilde.

Riksrevisionen har valt att använda det sammanfattande begreppet *marklösen* på denna typ av offentliga ingrepp. De kan bl.a. innebära att äganderätten förs över via köp eller byte av fastighet. De kan också innebära att en förfoganderätt förs över via servitut eller liknande rätt, eller att fastighetsägare, t.ex. vid bildande av naturreservat eller liknande, får finna sig i vissa förfogandeinskränkningar på sin mark eller byggnad.

Granskningens inriktning

De frågor som ställts i denna granskning är följande:

- *Tillämpar myndigheterna rutiner vid marklösen som gör det möjligt och sannolikt att förvänta att fastighetsägare hanteras på ett sakligt och likvärdigt sätt och som innebär att den interna styrningen och kontrollen är tillfredsställande också i andra avseenden?*
- *Lämnar de granskade myndigheterna relevant och tillräcklig information till fastighetsägare och Skatteverket vid marklösen?*

Inom statsförvaltningen finns det flera myndigheter som handlägger marklösenärenden. Riksrevisionen har valt att granska Banverket, Luftfartsverket, Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska Kraftnät och Vägverket, vilka tillsammans svarar för den övervägande delen av alla marklösenärenden. Sammanlagt utbetalar dessa sex myndigheter årligen ca 1 miljard kronor till ca 6 000 fastighetsägare.

Granskningen har inte omfattat själva markåtkomstfrågan, dvs. på vilka grunder och hur myndigheten tar en enskilds egendom i anspråk.

Riksrevisionens slutsatser

Riksrevisionens övergripande slutsats av granskningen är att rutinerna vid marklösenärenden har betydande brister inom flera myndigheter. Bristerna innebär att förutsättningarna för likabehandling av fastighetsägare saknas i flera avseenden. De granskade myndigheterna lämnar inte heller tillräcklig och relevant information till fastighetsägare och Skatteverket. De mer specifika slutsatserna och några av de iakttagelser som ligger till grund för dessa, kan summeras på följande sätt.

Flera svagheter i den interna styrningen och ansvarsfördelningen

- Myndighetsövergripande och fastställda styrdokument för handläggning av marklösenärenden saknas för Vägverket, Banverket, Svenska Kraftnät och Luftfartsverket. Sådana styrdokument torde vara en förutsättning för likartad hantering inom respektive myndighet.
- Vägverket och Banverket har rutiner som innebär att samma person har möjlighet att handlägga stora delar av ett ärende utan att annan person involveras.
- Vägverket och Banverket dokumenterar inte marklösenärenden på det sätt som krävs.

En värderingsmetod som används är delvis obsolet

- Flera av de granskade myndigheterna använder 1950 års skogsnorm vid värdering av skogsmark. Skogsnormen bygger på förhållanden som rådde under 1940-talet. Eftersom stora förändringar skett i skogsbruket sedan normen togs fram, finns risk för att värderingar som utförs enligt skogsnormen inte motsvarar aktuellt marknadsvärde.

Berörda fastighetsägare behandlas olika också i andra avseenden

- Myndigheterna har i dag olika policyer när det gäller att erbjuda fastighetsägaren ersättning för konsultation med ett eget juridiskt ombud vid marklösen.

- Myndigheterna har olika praxis när det gäller att tillåta förhandlingsutrymme för att nå frivilliga överenskommelser.

Uppföljningen av marklösen brister

- Regeringen har i flera av de granskade myndigheternas regleringsbrev inte begärt någon rapportering avseende marklösen. Flera av de granskade myndigheterna har ingen fungerande intern uppföljning av marklösen.

Fastighetsägare och Skatteverket får inte relevant och tillräcklig information från myndigheterna

- Vägverket, Banverket och Luftfartsverket specificerar inte de olika delkomponenter som tillsammans utgör fastighetsägarens totala ersättning. Det innebär att fastighetsägarens möjligheter att korrekt deklarerar mottagna ersättningar i rätt inkomstslag försvåras.
- Ingen av de granskade myndigheterna lämnar relevant och tillräcklig information till fastighetsägare om hur olika ersättningar ska redovisas till Skatteverket.
- Ingen av de granskade myndigheterna lämnar kontrolluppgifter avseende ersättningar i samband med marklösen. Myndigheterna är emellertid sannolikt skyldiga att i flera situationer lämna kontrolluppgift till Skatteverket.

Riksrevisionens rekommendationer

Riksrevisionen föreslår att regeringen överväger att

- för myndigheterna förtydliga om en enskild har rätt att få ersättning för ombudskostnader även i andra fall än när ett marklösenärende handläggs enligt expropriationslagen
- initiera en översyn av de nuvarande värderingsmetoderna, främst 1950 års skogsnorm
- skapa förutsättningar för en systematisk uppföljning av marklösen

¹ Riksdagen begärde under våren 2004 att regeringen skulle ta initiativ till en utvärdering av expropriationslagens ersättningsregler. Ansvarigt statsråd svarar i samband med en interpellationsdebatt (2004/05:511 och 514) att man har för avsikt att under hösten 2005 starta en utredning som behandlar dessa regler.

- ge Skatteverket i samråd med berörda myndigheter i uppdrag att utreda hur olika typer av ersättningar bör deklarerats samt vidta de åtgärder som behövs för att fastighetsägare ska få relevant och tillräcklig information om skattekonsekvenser vid marklösen.

Riksrevisionen rekommenderar Banverket och Vägverket att

- införa en arbets- och ansvarsfördelning för marklösenärenden inom respektive myndighet som ger en god nivå på den interna kontrollen.
- förbättra rutinerna för arkivering av handlingar i ett marklösenärende för att bl.a. tillgodose kravet på att man i efterhand ska kunna avgöra hur ersättningsbeloppet beräknats.

Riksrevisionen rekommenderar Banverket, Luftfartsverket, Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska Kraftnät och Vägverket att i tillämpliga delar

- utveckla och besluta om för respektive myndighet internt styrande dokument avseende handläggning av marklösenärenden samt vidta de utbildningsåtgärder som eventuellt erfordras
- införa system för intern uppföljning av marklösen
- följa upp hur förhandlingsutrymmet används inom respektive myndighet
- specificera vad olika delkomponenter av utbetald ersättning avser för att möjliggöra för fastighetsägare att korrekt deklarerat mottagna ersättningar i rätt inkomstslag.

Riksrevisionen rekommenderar alla de granskade myndigheterna att

- snarast vidta nödvändiga åtgärder för att kunna lämna kontrolluppgifter till Skatteverket i enlighet med lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227).

Riksrevisionen rekommenderar Skatteverket att överväga att

- skapa förutsättningar för att handläggarna inom Skatteverket ska kunna utnyttja uppgifter i fastighetsregistret för kontroll av fastighetsägares deklaration av fastighetsregleringar och allframtidsupplåtelse.

1 Riksrevisionens granskning

1.1 Bakgrund

Många fastighetsägare hamnar någon gång i situationen att staten eller någon annan offentlig aktör tar deras mark i anspråk exempelvis för utbyggnad av samhällsgemensam infrastruktur. Det är inte ovanligt att det rör sig om betydande intrång där stora delar av en fastighetsägares areal berörs, vilket innebär en allvarlig inskränkning för den enskilde.

Riksrevisionen har i denna granskning valt att använda det sammanfattande begreppet *marklösen* på denna typ av offentliga ingrepp som bl.a. kan innebära

- överföring av äganderätt via köp eller byte av fastighet,
- nyttjanderätt, servitut eller liknande rätt
- förfogandeinskränkningar på mark eller byggnad vid bildande av naturreservat eller liknande.

Någon exakt uppgift om statens samlade utgifter för marklösen finns inte, men de sex myndigheterna som ingår i denna granskning utbetalar sammanlagt ca 1 miljard kronor årligen till ca 6 000 fastighetsägare för olika typer av marklösen. Beloppet utgör med stor sannolikhet merparten av de statliga myndigheternas totala utbetalningar avseende marklösen.

Marklösen regleras i flera olika författningar beroende på vilket syfte ingreppet har. Det kan handla om en väg eller järnväg som ska byggas, naturreservat som ska bildas eller att elledningar eller liknande ska dras över visst markområde. När det gäller frågan om *ersättning* till fastighetsägaren vid marklösen återfinns dessa regler i respektive författning som styr markåtkomstfrågan. I princip alla dessa regler hänvisar dock helt eller delvis till expropriationslagens ersättningsbestämmelser.

Ersättningsfrågan i marklösenärenden brukar ofta lösas via frivilliga överenskommelser mellan myndigheten och fastighetsägaren. Kan dessa inte komma överens om ersättnings storlek avgörs frågan av domstol.

Marklösen är ett förfarande där myndigheten har erfarenhet av förhandlingar och agerar med stöd av lagstiftning. Det kan därmed föreligga ett ojämnt förhållande mellan parterna där myndigheterna har ett kunskapsövertag gentemot fastighetsägaren. För den enskilde är ärendet oftast unikt och ibland också omvälvande. Med anledning av att olika offentliga ingrepp kring marklösen kan innebära en allvarlig

inskränkning för enskilda, bör kraven på transparens och förutsebarhet i handläggningen betonas.

Marklösen innebär ibland också att den enskilde ställs inför att rätt hantera relativt komplicerade skattefrågor. Om myndigheterna inte lämnar relevant och tillräcklig information till fastighetsägare och Skatteverket kan detta få konsekvenser för såväl den enskilde fastighetsägaren som för staten.

Riksrevisionen har utifrån dessa aspekter valt att granska hur handläggning av marklösenärenden bedrivs och även fokuserat på hur kontakten med och informationen till fastighetsägarna sker. Dessutom granskas handläggning av marklösenärenden utifrån ett antal skattemässiga aspekter.

Av riksdagsskrivelse 2003/04:151 framgår att riksdagen bifallit utskottets förslag (bostadsutskottets betänkande 2003/04:BoU5) till riksdagsbeslut. Av betänkande 2003/04 BoU5 framgår att riksdagen gör ett tillkännagivande till regeringen avseende en utvärdering av expropriationslagens ersättningsregler. Vidare framgår att ersättningsreglerna i expropriationslagen fick sin nuvarande utformning i början av 1970-talet och någon mer allmän översyn av reglerna har inte skett. Av riksdagens protokoll 2004/05:107, svar på interpellationerna 2004/05:511 och 514, om ersättningsregler vid expropriation, framgår att ansvarigt statsråd svarar att arbete pågår med att utforma direktiv till en utredning om utvärdering av reglerna om ersättning vid expropriation. Direktiv till utredningen sägs ska beslutas under hösten 2005 och utredningen ska då påbörja sitt arbete.

1.2 Revisionsfrågor

Granskningen har inriktats på följande två revisionsfrågor:

1. Tillämpar myndigheterna rutiner vid marklösen som gör det möjligt och sannolikt att förvänta att fastighetsägare hanteras på ett sakligt och likvärdigt sätt och som innebär att den interna styrningen och kontrollen är tillfredsställande också i andra avseenden?

Följande aspekter av intern styrning och kontroll har granskats.

- Förekomst och efterlevnad av internt styrande dokument
- Myndighetens arbets- och ansvarsfördelning
- Värderingsmetodernas relevans
- Dokumentation av marklösenärenden.

2. Lämnar de granskade myndigheterna relevant och tillräcklig information till fastighetsägare och Skatteverket vid marklösen?

1.3 Granskningens inriktning och genomförande

Inom statsförvaltningen finns det flera myndigheter som handlägger marklösenärenden. Riksrevisionen har i sin granskning valt följande myndigheters² hantering av marklösen:

- Banverket
- Luftfartsverket
- Naturvårdsverket
- Skogsvårdsorganisationen³
- Svenska Kraftnät
- Vägverket

Information har samlats in från de granskade myndigheterna dels genom intervjuer, dels genom en granskning av ett begränsat antal marklösenärenden. Därutöver har intervjuer gjorts med sakkunniga på Skatteverket och Lantmäteriverket.

Riksrevisionen har i sin granskning fokuserat på om de sex myndigheterna handlägger ärenden om ersättning vid marklösen till enskilda fastighetsägare på ett likvärdigt sätt. Granskningen har inriktats på om det föreligger olikheter vid handläggningen såväl inom som mellan myndigheterna.

I 1 kap. 9 § regeringsformen, RF, anges att ”Domstolar samt förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör uppgifter inom den offentliga förvaltningen skall i sin verksamhet beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet”. Stadgandet ställer således krav på objektivitet, opartiskhet och lika behandling av medborgarna vid tillämpningen av lagar, förordningar och andra rättsliga normer.

Att anlägga ett likabehandlingsperspektiv i marklösenärenden utifrån en jämförelse av utbetalda ersättnings storlek per hektar mark är inte fruktbart eftersom marklösen är en ytterst heterogen ärendegrupp. I flertalet fall ska fastighetsägaren ersättas med marknadsvärdet för den förlust intrånget utgör (4 kap. 1 § expropriationslagen). Expropriationslagen ger dock inte någon entydig definition av vad som ska avses med ”marknadsvärde” utan värdering sker utifrån ett antal olika värderingsmetoder. Den slutliga ersättningssumman förhandlas ofta fram med respektive fastighetsägare på frivillig väg. Eftersom varje marklösenärende är individuellt bl.a. i fråga om vilken typ av mark som avses (åkermark, skogsmark osv.), var marken är

² Granskningen av Banverket har omfattat Region Syd, Region Väst och Region Nord. Granskningen av Luftfartsverket har omfattat huvudkontoret och Division Stockholm. Granskningen av Naturvårdsverket har omfattat den enhet som handlägger marklösen, dvs. områdesskydds enheten. Granskningen av Skogsvårdsorganisationen har omfattat Skogsstyrelsen och Skogsvårdsstyrelsen Östra Götaland. Riksrevisionen har även tagit del av den granskning som Skogsvårdsorganisationens internrevision genomfört avseende marklösen. Granskningen av Svenska Kraftnät har omfattat avdelningen för nätteknik. Granskningen av Vägverket har omfattat fyra regioner, nämligen Region Norr, Region Mitt, Region Sydöst och Region Skåne.

³ Skogsvårdsorganisationen utgörs av chefsmyndigheten Skogsstyrelsen och tio regionalt indelade skogsvårdsstyrelser.

belägen och *hur* marken ska lösas (köp, byte, nyttjanderätt etc.) varierar marknadsvärdet per hektar mark betydligt. Till detta kommer att ersättning vid förfogandeinskränkningar endast utgår om markanvändning avsevärt försvåras eller skada uppkommer som är betydande. Fastighetsägare måste t.ex. vid ett beslut om naturreservat "tåla" förfogandeinskränkningen upp till viss gräns innan ersättning utgår, vilket innebär att fastighetsägaren inte ersätts upp till fullt marknadsvärde.⁴

Samtidigt finns ett flertal sätt för en myndighet att så långt som möjligt tillförsäkra fastighetsägare en saklig och likvärdig behandling i marklösenärenden. Granskningen har därför inriktats på att undersöka om myndigheternas handläggning av marklösenärenden genomförts på ett likartat och konsekvent sätt. I granskningen ingår därför en bedömning av i vilken utsträckning respektive myndighet har utformat rutiner för bl.a. arbets- och ansvarsfördelning, värdering och dokumentation. Vidare har det även ingått att kartlägga om myndigheterna erbjuder fastighetsägaren ersättning för ombudskostnader.

En annan aspekt i granskningen har varit att bedöma de skattemässiga konsekvenserna vid marklösen. En fråga som däri ingått är att granska om fastighetsägare och Skatteverket får relevant och tillräcklig information från myndigheterna.

Vissa avgränsningar har gjorts. Granskningen har inte omfattat själva markåtkomstfrågan, dvs. på vilka grunder och hur myndigheten tar en enskilds egendom i anspråk.

1.4 Disposition

I kapitel 2 beskrivs regelverk och volymuppgifter avseende marklösen.

I kapitel 3 redovisas iakttagelser från granskningen. I kapitel 4 redovisas Riksrevisionens slutsatser och i kapitel 5 Riksrevisionens rekommendationer.

I bilaga 1 redogörs utförligare för vissa skattemässiga aspekter vid marklösen.

⁴ Se 31 kap. 6 § miljöbalken (1998:808)

2 Regelverk och volymuppgifter

2.1 Styrande regelverk för marklösen

En myndighet kan i vissa fall förfoga över enskildas egendom för att tillgodose olika samhällsnyttiga ändamål. Myndigheten är i dessa fall skyldig att ersätta den enskilde för den förlust som myndighetens ingrepp innebär.

I 2 kap. 18 § första och andra styckena RF anges följande:

"Varje medborgares egendom är tryggad genom att ingen kan tvingas avstå sin egendom till det allmänna eller till någon enskild genom expropriation eller annat sådant förfogande eller tåla att det allmänna inskränker användningen av mark eller byggnad utom när det krävs för att tillgodose angelägna allmänna intressen.

Den som genom expropriation eller annat sådant förfogande tvingas avstå sin egendom skall vara tillförsäkrad ersättning för förlusten. Sådan ersättning skall också vara tillförsäkrad den för vilket det allmänna inskränker användningen av mark eller byggnader på sådant sätt att pågående markanvändning inom berörd del av fastigheten avsevärt försvåras eller skada uppkommer som är betydande i förhållande till värdet på denna del av fastigheten. Ersättning skall bestämmas enligt grunder som anges i lag."

De ingrepp som kan komma i fråga har till en början angetts som avstående "genom expropriation eller annat sådant förfogande". Med uttrycket avses dels olika tvångsövertaganden av äganderätt till egendom, dels särskild rätt till egendom med ekonomiskt värde, t.ex. nyttjanderätt och servitutsrätt. Regeln omfattar även expropriativa ingrepp enligt annan lagstiftning än expropriationslagen. Med uttrycket "inskränker användningen av mark eller byggnad" avses förfogandeinskränkningar, dvs. alla typer av lagstiftning som medför begränsningar i fastighetsägarens rätt att använda mark och byggnader.⁵

Marklösen regleras i en mängd olika författningar beroende på vilket syfte ingreppet har, t.ex. om en väg eller järnväg ska byggas, naturreservat bildas eller att elledningar eller liknande ska dras över visst markområde. När det gäller frågan om *ersättning* till fastighetsägaren vid marklösen beskrivs detta närmare i avsnitt 2.2.

De statliga myndigheter som handlägger marklösenärenden är verksamma inom olika samhällsområden. Nedanstående tabell visar en samman-

⁵ SOU 2001:19, "Vissa grundlagsfrågor", s. 79.

ställning över de lagar som de granskade myndigheterna angett som i huvudsak styrande vid handläggning av marklösenärenden.

Tabell 1. Styrande regelverk vid granskade myndigheter

Myndighet	Regelverk
Banverket	Expropriationslagen (1972:719) Fastighetsbildningslagen (1970:988) Jordabalken (1970:944) Lagen om byggande av järnväg (1995:1649)
Lufftartsverket	Expropriationslagen.(1972:719)
Naturvårdsverket	Expropriationslagen (1972:719) Fastighetsbildningslagen (1970:988) Förordning (1998:1252) om områdesskydd enligt miljöbalken m.m. Miljöbalken (1998:808)
Skogsvårdsorganisationen	Expropriationslagen (1972:719) Förordning (1998:1252) om områdesskydd enligt miljöbalken m.m. Miljöbalken (1998:808) Skogsvårdslagen (1979:729)
Svenska Kraftnät	Ellagen (1997:857) Expropriationslagen (1972:719) Ledningsrättslagen (1973:1144) Miljöbalken (1998:808)
Vägverket	Anläggningslag (1973:1149) Expropriationslagen (1972:719) Fastighetsbildningslagen (1970:988) Miljöbalken (1998:808) Väglagen (1971:948)

2.2 Ersättning till fastighetsägare

När det gäller frågan om *ersättning* till fastighetsägaren vid marklösen återfinns dessa regler i respektive författning som styr markåtkomstfrågan. I princip alla dessa hänvisar dock helt eller delvis till expropriationslagens ersättningsbestämmelser. Förutom i expropriationslagen kan det finnas regler för hur ersättning bestäms i annan lag, t.ex. miljöbalken (1998:808), MB.

- I 4 kap. 1 § expropriationslagen framgår att
- för fastighet, som exproprieras i sin helhet ska, i den mån inga undantag föreligger, betalas löseskilling med belopp som motsvarar fastighetens marknadsvärde
 - exproprieras del av fastighet ska intrångsersättning betalas med belopp som motsvarar den minskning av fastighetens marknadsvärde som uppkommer genom expropriationen
 - uppkommer i övrigt skada för ägaren genom expropriationen ska även sådan skada ersättas.

Lagen skiljer således mellan tre olika typer av ersättningar – löseskilling, intrångsersättning och ersättning för skada. Ersättningsreglerna utgår från grundprincipen att fastighetsägarens förmögenhetsställning efter marklösen bör vara densamma som om ingreppet inte ägt rum.

2.3 Omfattning av marklösen

Av nedanstående tabeller framgår den samlade ersättning som de granskade myndigheterna utbetalat för marklösen och hur många fastighetsägare/fastigheter som berörts under perioden 2002–2004.

Av tabell 2 framgår att det årligen utbetalas ca 1 miljard kronor avseende marklösen. Med något undantag är utbetalningarna för respektive myndighet förhållandevis jämna över tidsperioden. Naturvårdsverket är den myndighet som volymmässigt har de största utbetalningarna.

Tabell 2. Marklösen – årliga utbetalningar 2002-2004 (mnkr)

	Banverket	Luftfarts- verket	Naturvårds- verket	Skogs- styrelsen	Svenska Kraftnät	Vägverket
2002	112	0	472	109	3	190
2003	147	66	444	100	3	211
2004	169	0	414	90	8	203

Tabell 3 visar det uppskattade antalet berörda fastighetsägare och fastigheter under perioden 2002-2004 för de myndigheter som kunnat lämna sådana uppgifter. Det bör påpekas att vid Luftfartsverket förekommer marklösen i begränsad omfattning (9 fastigheter under 2003). I de fall ingen statistik redovisas har myndigheten inte haft möjlighet att ta fram uppgiften.

Tabell 3. Antal berörda fastighetsägare och fastigheter 2002–2004

	Banverket	Luffarts- verket	Naturvårds- verket ⁶	Skogs- styrelsen	Svenska Kraftnät	Vägverket ⁷
2002	–	– /–	850/558	996/634	57/–	4 300/–
2003	–	–/9	700/469	936/585	40/–	4 100/–
2004	–	– /–	850/569	656/442	149/–	3 900/–

⁶ Antal fastighetsägare har uppskattats av Naturvårdsverket.

⁷ Siffran avser antalet fastighetsägare och bygger delvis på schabloner.

3 Iakttagelser

En god intern styrning och kontroll inom respektive myndighet är en förutsättning för att fastighetsägare ska behandlas på ett likvärdigt sätt.

God intern styrning och kontroll kännetecknas bl.a. av att myndigheten arbetar med tydliga och fastställda riktlinjer, värderingsmetoder och rutiner för handläggningen av denna typ av ärenden. Den karakteriseras vidare av att arbetsuppgifter fördelas mellan myndighetens handläggare så att ingen person ensam handlägger eller beslutar om alla delar av ett ärende.

3.1 Intern styrning och kontroll

3.1.1 *Internt styrande dokument*

Det är myndighetens ledning som ansvarar för att styra verksamheten. Som ett led i sådan styrning ingår att organisationen ska vara utformad så att redovisningen, medelsförvaltningen och förvaltningen av övriga tillgångar samt myndighetens verksamhet kontrolleras på ett betryggande sätt.⁸

Skogsstyrelsen har i riktlinjer för skogsvårdsstyrelsens arbete avseende biotopskyddsområden i skogen (cirkulär 2003:A2) utarbetat internt styrande dokument och rutinbeskrivningar för handläggning av marklösenärenden.

Naturvårdsverket har tagit fram internt styrande dokument för handläggning av marklösenärenden. De finns bl.a. i verkets handbok Naturvårdsförvaltning, kap. 16, samt i olika styrdokument beroende på vilken typ av marklösenärenden som avses. I de styrande dokumenten ingår även rutinbeskrivningar.

Vägverket, Banverket, Svenska Kraftnät och Luftfartsverket har inte upprättat myndighetsövergripande styrande dokument för handläggning av marklösenärenden. Dessa myndigheter saknar även mer detaljerade rutinbeskrivningar för handläggning av marklösenärenden.

3.1.2 *Arbets- och ansvarsfördelning*

Enligt 22 § förordning (2000:606) om myndigheters bokföring ansvarar den bokföringsskyldige för att organisation och rutiner utformas så att en tillförlitlig redovisning främjas och förvaltade tillgångar skyddas. Av Ekonomistyrningsverkets (ESV) allmänna råd till 22 § framgår att

⁸ 7 § 6 p. verksförordningen (1995:1322).

fördelningen av uppgifter och ansvar på organisatoriska enheter och tjänstemän bör organiseras så att ingen person ensam kan handlägga ett ärende med ekonomiska konsekvenser.

Inom Naturvårdsverket har arbetsfördelningen organiserats så att upphandlade konsulter utför all värdering och i huvudsak svarar för förhandling med fastighetsägare. Naturvårdsverket har beslutat att samma konsult inte får utföra både värdering och förhandling. Beslut om ersättning till fastighetsägare fattas av personal på Naturvårdsverket.

Inom Skogsvårdsorganisationen utför den egna personalen både värdering och sköter kontakter med fastighetsägaren. Däremot får inte samma handläggare utföra båda dessa moment i ett marklösenärende. Överenskommelse om ersättning ingås av skogsvårdsstyrelsens chef, länsjägmästaren.

Vägverket och Banverket har inte någon organisatorisk enhet med uttalat ansvar för marklösenfrågor. Båda myndigheterna har en central stödenhet som endast har en rådgivande roll, men däremot inga befogenheter att ställa krav på regionerna i deras handläggning av marklösenärenden.

Vid samtliga granskade regioner inom Vägverket har handläggare av marklösenärenden beviljats en långtgående delegation. Värdering av fastigheter och förhandling med fastighetsägare utförs i regel av samma handläggare. Enskild handläggare kan ensam besluta om ersättning (ingå vägrättsavtal), ange till vilket kontonummer utbetalning ska ske, beordra utbetalning av förskott och kontrollera att utbetalade förskott avräknas vid slututbetalning. Det förekommer också att externa värderingskonsulter anlitas. Praxis för detta varierar från region till region utan stöd av centralt framtagna riktlinjer.

Även på vissa regioner inom Banverket har handläggare av marklösenärenden beviljats en långtgående delegation. Samma handläggare utför i dessa fall ofta både värdering av fastighet och förhandling med fastighetsägare. På samtliga granskade regioner inom Banverket signeras däremot alla marklösenavtal av två personer, handläggaren och projektledare eller avdelningschef. Det förekommer att externa värderingskonsulter anlitas. Praxis för detta varierar från region till region utan stöd av centralt framtagna riktlinjer.

Inom Svenska Kraftnät värderas fastigheter av externa konsulter. Förhandlingar med fastighetsägare utförs av personal på myndigheten. Den avdelning inom Svenska Kraftnät som handlägger marklösenärenden hade vid tidpunkten för granskningen ett betydande nyckelpersonsberoende då enbart en person hade sakkunskap att handlägga marklösenärenden. Ytterligare två lantmätare har dock nyligen anställts. Minst två personer involveras i utbetalningsrutinen.

Inom Luftfartsverket utförs, vid köp av mark, all värdering av externa värderingskonsulter. Därefter gör Luftfartsverket utifrån affärsmässiga

grunder en bedömning om man ska inleda en förhandling med fastighetsägaren eller om det ska bli ett ärende enligt expropriationslagen. Luftfartsverket har inte någon organisatorisk enhet med uttalat ansvar för marklösenfrågor. Enligt arbetsordningen ska chefsjuristen avgöra frågor som rör avtal om köp av fast egendom upp till 5 miljoner kronor liksom servitutsavtal och nyttjanderättsavtal med en upplåtelseperiod överstigande tio år. Köp över 5 miljoner kronor avgörs av generaldirektören.

3.1.3 Värderingsmetoder

När det gäller frågan om *ersättning* till fastighetsägaren vid marklösen återfinns dessa regler i respektive författning som styr markåtkomstfrågan. I princip alla dessa hänvisar dock helt eller delvis till expropriationslagens ersättningsbestämmelser. Förutom i expropriationslagen kan det finnas regler för hur ersättning bestäms i annan lag, t.ex. MB.

Expropriationslagen anger att fastighetsägare som får sin mark inlöst ska få ersättning med belopp som motsvarar fastighetens marknadsvärde. Inlöses del av fastighet, ska intrångsersättning betalas med belopp som motsvarar den minskning av fastighetens marknadsvärde som uppkommer genom expropriationen. Uppkommer i övrigt skada för ägaren genom expropriationen, ska även sådan skada ersättas.

Eftersom marknadsvärden endast framgår vid en försäljning på den öppna marknaden, måste myndigheter uppskatta marknadsvärdet vid marklösen. För att det ska vara möjligt att behandla fastighetsägare på ett likvärdigt sätt, förutsätter detta att myndigheterna med rimlig noggrannhet beslutar vilken eller vilka värderingsmetoder som ska tillämpas.

Lantmäteriverket har tagit fram flera värderingsmetoder för värdering av fastigheter, vilka i stor utsträckning används av myndigheterna. I en värderingshandbok från Lantmäteriverket beskrivs i vilka värderingssituationer som de olika värderingsmetoderna är tillämpliga. Eftersom myndigheterna löser in fastigheter i delvis olika situationer är det naturligt att inte tillämpa samma metoder.

Naturvårdsverket har fastställt att både beståndsmetoden⁹ och ortsprismetoden¹⁰ ska tillämpas. Båda metoderna ska tillämpas vid värdering

⁹ Beståndsmetoden är en värderingsmetod framtagen av Lantmäteriverket
Värderingen görs enligt följande:

Avverkningens rotnetto

- Skogsvårdskostnader (föryngring och ev. röjning)

+ Värdet av framtida produktion (markvärde).

Beståndsmetoden beräknar ett avkastningsbelopp vilket marknadsvärdeanpassas med hjälp av ortsprismetoden.

¹⁰ Ortsprismetoden innebär att värderingen utgår från marknadspriser vid tidigare liknande försäljningar i regionen.

av varje marklösenärende. I syfte att komma fram till en överenskommelse och sluta ett avtal med fastighetsägare kan myndigheten acceptera att intrångsersättningen eller köpeskillingen avviker från värdeutlåtandet. Granskningen visar att storleken på avvikelserna från värdeutlåtandet varierar. Naturvårdsverkets ledning har muntligen diskuterat hur stort utrymme för förhandling som kan accepteras. Från och med 2005 följer Naturvårdsverket även upp lämnat förhandlingsutrymme i varje marklösenärende.

Inom Skogsvårdsorganisationen tillämpas beståndsmetoden vid värdering av mark. Något avsteg från det värde som metoden ger, i form av ett förhandlingsutrymme för att nå en frivillig överenskommelse med fastighetsägare, accepteras inte.

Vägverket använder flera värderingsmetoder, t.ex. tillämpas 1950 års skogsnorm¹¹ och 1983 års jordbruksnorm¹², som stöd för beräkning av ersättning för intrång på hela eller delar av fastigheten. Därutöver nyttjas fastighetsdata- och fastighetsprissystemets omfattande uppgifter om försålda fastigheter som stöd vid informationsinhämtning av underlag för värdering. Vid beslut om ersättning till fastighetsägare betraktas utförda värderingar enligt värderingsmetoderna endast utgöra en vägledning. Handläggare av marklösenärenden kan frånga detta värde. Det finns alltså ett förhandlingsutrymme för att nå överenskommelse med fastighetsägare. Vägverket har inte internt angett hur stort förhandlingsutrymme som kan accepteras för att nå en frivillig överenskommelse. Någon uppföljning av lämnade förhandlingsutrymmen görs inte.

Banverket använder flera värderingsmetoder, t.ex. tillämpas 1950 års skogsnorm och 1983 års jordbruksnorm. Riksrevisionens granskning visar att storleken på förhandlingsutrymmet varierar mellan de granskade regionerna. Banverket har inte internt angett hur stort förhandlingsutrymme som kan accepteras för att nå en frivillig överenskommelse med fastighetsägare. Någon uppföljning av lämnade förhandlingsutrymmen görs inte.

Svenska Kraftnät har fastställt att 1950 års skogsnorm och 1974 års åkernorm¹³ ska tillämpas. All värdering utförs av externa värderingskonsulter. Svenska Kraftnät utgår från värderingskonsulternas värdering vid fastställande av ersättning. Det kan finnas ett visst utrymme för förhandling även om

¹¹ 1950 års skogsnorm syftar till att bedöma skadan på ett skogsområde främst vid linjedragning (kraftledning, väg m.m.) men den tillämpas också på andra typer av intrång i skogsmark. Ersättningsposter är markvärde, förtidig avverkning, kantträd, framtida storm- och torksskador och övriga skador. Skogens rotvärde ingår inte i normen. Normen tar hänsyn till marknadsvärdesanpassningen av avkastningsbeloppet.

¹² 1983 års jordbruksnorm för vägintrång på jordbruksfastigheter bygger på fyra huvudtyper av skador: (i) direkt ianspråktagen del av fastighet, (ii) bestående skador, (iii) tillfälliga skador samt (iv) specialsituationer. Normen tar hänsyn till marknadsanpassningen av avkastningsbeloppet.

¹³ 1974 års åkernorm kom till genom kraftledningsintrångsutredning. Utgångspunkterna för ersättning för t.ex. stolpintrång är den s.k. huvudregelns tabellvärden. Tabellvärdena bygger bl.a. på geografiskt område samt på stolpens placering i fältet. Normen tar hänsyn till marknadsanpassningen av avkastningsbeloppet.

förhandlingsutrymmet som tillämpas ofta är mycket begränsat vid ersättningar som beräknas enligt 1950 års skogsnorm eller 1974 års åkernorm. Ersättning för miljöintrång kan bli föremål för förhandling. Oftast accepterar dock såväl Svenska Kraftnät som fastighetsägarna den ersättning som följer av Lantmäterimyndighetens värdering. Svenska Kraftnät har inte internt angett hur stort förhandlingsutrymme som kan accepteras för att nå en frivillig överenskommelse. Någon uppföljning av lämnade förhandlingsutrymmen görs inte.

Vid köp av mark anlitar Luftfartsverket externa värderingskonsulter som utför värderingen. Den slutliga ersättningen fastställs därefter genom förhandling med fastighetsägaren. I de fall det inte avser köp av mark sker värdering med utgångspunkt från marknadspriserna på orten samt vad Luftfartsverket betalat i liknande fall. Luftfartsverket har inte internt angett hur stort förhandlingsutrymme som kan accepteras för att nå en frivillig överenskommelse. Någon uppföljning av lämnade förhandlingsutrymmen görs inte.

3.1.4 Översyn av värderingsmetoder

Flera av de granskade myndigheterna använder 1950 års skogsnorm vid värdering av skogsmark. Ett par myndigheter har framfört synpunkter om att skogsnormen inte har omarbetats sedan framtagandet 1950 och att det därmed finns risk för att värderingar utförda med skogsnormen under vissa förutsättningar inte blir fullt rättvisande.

Lantmäteriverket genomförde 1988 en förstudie för nya skogsnormer. Slutsatsen i förstudien var att det behövdes en ny skogsnorm på grund av att det skett stora förändringar i förutsättningarna att driva skogsbruk sedan 1940-talet. Någon ny sådan norm har dock ännu inte – 17 år senare – tagits fram.

Lantmäteriverket anser dock fortfarande på fråga från Riksrevisionen att 1950 års skogsnorm behöver omarbetas. Verket anser att bristerna med denna främst avser följande aspekter:

- En fast räntefot på 3,75 % används vid nuvärdesberäkningar. Värdering enligt skogsnormen kan uppfattas som förmånlig eller inte beroende på hur marknadsräntan vid tidpunkten för värderingen är i förhållande till den fasta räntefoten.
- Medelskogar som de såg ut på 1940-talet används. Dessa innehöll dock mindre skogsvolymer än dagens skogar varför normen ger en undervärdering.
- Förändrade metoder och kostnader för skogsbruk där bl.a. mekaniseringsgraden ökat. Dagens skogsbruksmetoder är effektivare än på 1940-talet varför normen tenderar att leda till en undervärdering.

Lantmäteriverket har nu enligt uppgift påbörjat en förenklad omarbetning av 1950 års skogsnorm. I omarbetningen deltar i en referensgrupp, representanter för olika intressenter såsom LRF Konsult, Svenska Kraftnät, Vattenfall, Vägverket, Banverket, Skogsvårdsorganisationen, Naturvårdsverket, TeliaSonera och Länsförsäkringar. Enligt Lantmäteriverket beräknas omarbetningen vara klar i slutet av 2006.

3.1.5 Dokumentation av värdering

Myndigheter har i första hand en skyldighet att tillse att handlingar som tillför ett ärende sakuppgifter, dvs. uppgifter som ligger till grund för ett ärendes avgörande, finns i ärendets akt. Myndigheternas dokumentationsplikt gäller dock även för sakuppgifter som erhålls på annat sätt än genom en handling, t.ex. muntliga upplysningar och information vid syneförrättningar.¹⁴ Därutöver anses gälla en skyldighet att dokumentera även andra uppgifter än sakuppgifter, t.ex. information om ärendets yttre gång. Detta är en förutsättning för insyn och kontroll och kan avse kontakter som tagits med olika personer samt andra åtgärder.¹⁵ Myndigheten ska i enlighet med tillämpliga arkivregler också arkivera dokumentationen i ett ärende.¹⁶

Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska Kraftnät och Luftfartsverket har som rutin att arkivera underlag som styrker den utförda värderingen. Underlagen utgörs av värderingsprotokoll där det framgår hur värderingen gjorts. Däremot har Naturvårdsverket i flera fall, i de granskade ärendena hänförliga till 2004 eller tidigare, inte dokumenterat motiven till varför ersättningen till fastighetsägaren avviker från den ursprungliga värderingen. I dessa fall saknas således dokumentation om förhandlingsresultatet med fastighetsägaren.

Banverket och Vägverket uppfyller inte gällande dokumentationskrav. I normalfallet arkiveras endast avtalet med fastighetsägare. Värderingsprotokoll eller liknande där det tydligt framgår hur värderingen gjorts upprättas inte. Granskningen visar att handläggarna av marklösen ofta förvarar ytterligare underlag, varav några handlingar borde ha arkiverats i ärendets akt. Kvaliteten på denna dokumentation varierar mellan olika handläggare.

¹⁴ 15 § förvaltningslagen (1986:223) samt Bohlin, Offentlighetsprincipen (2001 s. 27 f.)

¹⁵ JO:s beslut 2004-09-24, dnr 2319-2003.

¹⁶ Av 3 § arkivlagen (1990:782) framgår bl.a. att myndigheternas arkiv ska bevaras, hållas ordnade och vårdas så att de tillgodoser rätten att ta del av allmänna handlingar och behovet av rättskipning och förvaltning. I 3 § arkivförordningen (1991:446) framgår att när ett ärende slutbehandlats hos en myndighet ska de allmänna handlingarna i ärendet arkiveras.

3.1.6 *Ombudskostnader*

Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska Kraftnät och Vägverket erbjuder fastighetsägare ersättning för begränsad konsultation med av fastighetsägaren utsett ombud. Skogsvårdsorganisationen är restriktiv med att informera om denna möjlighet och endast få fastighetsägare kompenseras för ombudskostnader.

Banverket har inte tagit ställning till i vilken omfattning som fastighetsägare kan kompenseras för att man anlitat ett eget ombud, men ser för närvarande över denna fråga.

Luftfartsverket ersätter fastighetsägarens ombudskostnader endast vid marklösen som sker enligt expropriationslagen.

3.1.7 *Regeringens och myndigheternas styrning och uppföljning av marklösen*

Regeringen har i flera av de granskade myndigheternas regleringsbrev inte begärt någon rapportering avseende marklösen som kan användas som underlag för analyser. Exempel på sådan tänkbar rapportering skulle kunna vara uppgift om samlade utbetalningar, utbetalningar fördelade på olika ersättningstyper och andel frivilliga överenskommelser. När det gäller Skogsvårdsorganisationen har regeringen begärt återrapportering t.ex. av användning av statliga stöd fördelat på typ av stöd/verksamhet/areal och kostnad.

Vid marklösen utbetalas stora belopp till många fastighetsägare. Vägverket, Banverket, Svensk kraftnät och Luftfartsverket har inget system för intern uppföljning av marklösen, ett förhållande som innebär att det finns små möjligheter att genomföra olika former av analys, uppföljning och kvalitetssäkring av verksamheten.

Naturvårdsverket och Skogsvårdsorganisationen följer upp utbetalad ersättning per hektar mark. Naturvårdsverket och Skogsstyrelsen fastställde i maj 2005 en nationell strategi för formellt skydd av skog (NV310-419-04/SKS 194/04 4.43). Av rapporten framgår att marklösenersättningen för produktiv skogsmark kostar ca 36 000 kr/hektar vid naturreservat och ca 48 000 kr/hektar vid biotopskydd. Marklösenersättningen är således ca 33 % högre vid biotopskydd än vid naturreservat. Skogsvårdsorganisationen löser i regel in mindre markområden än Naturvårdsverket och mindre områden betingar ofta ett högre hektarpris än stora områden. Eftersom förutsättningarna delvis är olika mellan myndigheterna kan det inte dras några säkra slutsatser utifrån detta. Det finns dock risk för att utbetalad ersättning för likartad mark skiljer sig åt vid handläggning på Naturvårdsverket och inom Skogsvårdsorganisationen.

3.2 Skattemässiga aspekter vid marklösen

3.2.1 *Specificering av ersättningar*

Vid granskningen har det framkommit att Banverket, Vägverket och Luftfartsverket i normalfallet inte specificerar vad de olika delkomponenterna av utbetalad ersättning avser. Det innebär att fastighetsägaren inte erhåller ett tydligt underlag för hur denne ska deklarerat erhållen ersättning till Skatteverket, eftersom olika slag av ersättningar ska deklarerats på olika sätt.

Om myndigheten har ett förhandlingsutrymme med avseende på vilken ersättning som ska lämnas till fastighetsägaren, kan det förekomma att den ersättning som myndigheten erbjuder i det första förslaget inte överensstämmer med den slutliga ersättningen. Det innebär att det kan uppkomma situationer där det blir svårt att särskilja hur stor del av den slutliga ersättningen som är hänförlig till ersättningsposterna i det första förslaget från myndigheten.

3.2.2 *Information om skattekonsekvenser*

Ingen av de granskade myndigheterna lämnar – såvitt framkommit vid granskningen – fullständig information om hur den enskilda fastighetsägaren ska deklarerat erhållen ersättning vid inkomsttaxeringen.

3.2.3 *Kontrolluppgift till Skatteverket*

Ingen av de granskade myndigheterna lämnar några kontrolluppgifter till Skatteverket i samband med handläggning av marklösenärenden.

Beträffande överlåtelse av hel s.k. registerfastighet genom bl.a. köp eller byte, får Skatteverket uppgift om ägarförändring och köpeskilling etc. via fastighetsregistret. Om överlåtelse av hel registerfastighet eller del av registerfastighet genomförs som fastighetsreglering, får Skatteverket uppgift om arealförändringar när lantmäteriförrättningen avslutats.

I lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227), LSK, finns det inte något uttryckligt krav om att s.k. allframtidsupplåtelser¹⁷ medför kontrolluppgiftsskyldighet. Däremot kan reglerna i samma lag rörande kontrolluppgifter för ränteinkomster och fordringsrätter (8 kap. 1–6 §§) bli tillämpliga i detta fall. Enligt 8 kap. 1 § LSK ska kontrolluppgift lämnas om ränteinkomster och fordringsrätter. Kontrolluppgift om sådana ska enligt

¹⁷ Enligt 45 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1929) avses med allframtidsupplåtelse
– att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar eller
– att nyttjanderätt till eller servitut i fastigheten upplåts för obegränsad tid.

8 kap. 2 § första stycket LSK lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta.

Detta medför att de granskade myndigheterna i flera situationer sannolikt är skyldiga att i samband med allframtidsupplåtelser lämna kontrolluppgift till Skatteverket avseende tillgodoräknad/utbetald ränta samt fordringsbelopp för fysiska personer och dödsbon.

Även om någon ränta inte har tillgodoräknats eller betalats ut, kan kontrolluppgiftsskyldighet ändå föreligga för fordringsrätt under vissa förutsättningar (8 kap. 3 § LSK). Detta gäller bl.a. för den som för register eller på annat liknande sätt har antecknat person som är innehavare av en fordringsrätt. För att myndigheten ska kunna upprätthålla en god intern kontroll torde myndigheten av naturliga skäl föra ett register över (eller på annat liknande sätt anteckna) de fastighetsägare till vilka myndigheten åtagit sig att betala ut ersättning. Kontrolluppgiftsskyldighet kan därvid aktualiseras om det föreligger en fordringsrätt över ett årsskifte, exempelvis om parterna har ingått avtal om allframtidsupplåtelse år 1 där den enligt avtalet fastställda ersättningen utbetalas år 2 eller senare.

Situationen att det föreligger en fordringsrätt över ett årsskifte förekommer på samtliga av de granskade myndigheterna.

Huruvida och i vilka situationer som myndigheterna kompenserar fastighetsägare för räntor varierar mellan de granskade myndigheterna.

I de fall där Naturvårdsverket och Skogsvårdsorganisationen inte träffar någon frivillig överenskommelse med fastighetsägaren om ersättning för naturreservat och biotopskydd kan fastighetsägaren väcka talan hos miljödomstolen.¹⁸ Miljödomstolen fastställer då vilken ersättning som ska utbetalas. I vissa fall kompenserar fastighetsägaren då även för ränta.

Skogsvårdsorganisationen har hittills aldrig kompenserat fastighetsägare för ränta. Naturvårdsverket utbetalar i vissa fall ersättning inklusive ränta i enlighet med miljödomstolens beslut. Under 2004 ingick Naturvårdsverket ett antal skriftliga avtal om köp och allframtidsupplåtelse med betalning under år 2005. Även i denna situation kompenserades fastighetsägare i vissa fall för ränta.

Luftfartsverket lämnar ingen ersättning för räntor. Vägverket och Banverket lämnar ersättning för räntor i enlighet med expropriationslagen, dvs. från den tidpunkt då marken tagits i anspråk fram till dess att ersättningen utbetalas.

För Svenska Kraftnät gäller att om tillträde till marken ägt rum innan ersättningen utbetalas, ska ränta enligt expropriationslagen utgå på det uppräknade beloppet från och med tillträdesdagen till och med

¹⁸ 31 kap. 13 § miljöbalken.

betalningsdagen. Vid miljöintrång kan fastighetsägare kompenseras med räntor enligt beslut från Lantmäteriverket.

3.2.4 *Skatteverkets nyttjande av uppgifter i fastighetsregistret*

Som redovisats under avsnitt 3.2.3 ovan, får Skatteverket uppgift via fastighetsregistret om ägarförändring och köpeskilling vid överlåtelse av hel registerfastighet genom köp eller byte etc.

Vid fastighetsregleringar kan Skatteverket få indikationer på att sådana har genomförts genom analys av arealmässiga förändringar i fastighetsregistret. Även vid allframtidsupplåtelser kan Skatteverket via fastighetsregistret få indikation på att en fastighet varit föremål för sådan upplåtelse. I fastighetsregistret registreras nämligen att en fastighet varit föremål för allframtidsupplåtelse vid bildande av naturreservat, biotopskydd och ledningsrätt. Allframtidsupplåtelser som utförs av Vägverket, dvs. vägrätt, registreras dock inte i fastighetsregistret. Vid kontakter med Skatteverket har det framförts att det skatteverksinterna inkomsttaxeringssystemet inte har koppling med fastighetsregistret avseende fastighetsregleringar och allframtidsupplåtelser. Om kontroll ska utföras av om en fastighet varit föremål för fastighetsreglering eller allframtidsupplåtelse måste handläggare på Skatteverket manuellt utföra sökningar i fastighetsregistret per fastighet.

I bilaga 1 till denna rapport redogörs utförligare för vissa skattemässiga aspekter vid marklösen.

4 Slutsatser

Riksrevisionens övergripande slutsats av granskningen är att rutinerna vid marklösenärenden har betydande brister inom flera myndigheter. Bristerna innebär att förutsättningarna för likabehandling av fastighetsägare saknas i flera avseenden. Granskningen har vidare visat att myndigheterna inte lämnar tillräcklig och relevant information till fastighetsägare och Skatteverket.

4.1 Flera svagheter i den interna styrningen och ansvarsfördelningen

En myndighets verksamhet bör vara utformad så att den uppfyller kravet på en god intern styrning och kontroll. En viktig del i detta är att myndigheten har utformat internt styrande dokument och en god arbets- och ansvarsfördelning. En god intern styrning och kontroll anser Riksrevisionen också vara en förutsättning för att fastighetsägare ska behandlas på ett likvärdigt sätt.

Skogsvårdsorganisationen och Naturvårdsverket bedöms i allt väsentligt ha utformat internt styrande dokument på ett tillfredsställande sätt. Däremot har Vägverket, Banverket, Svenska Kraftnät och Luftfartsverket inte tagit fram myndighetsövergripande styrdokument för handläggning av marklösenärenden. Detta begränsar förutsättningarna inom myndigheterna för en likartad hantering av fastighetsägare vid marklösen.

Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen och Svenska Kraftnät bedöms i allt väsentligt ha fördelat arbetsuppgifter på ett tillfredsställande sätt. Inom Vägverket, Banverket och Luftfartsverket har inte någon funktion tilldelats det övergripande ansvaret för marklösenfrågor och som nämnts finns inte heller några myndighetsövergripande styrdokument för handläggning av marklösenärenden. Konsekvensen är att regioner/divisioner inom myndigheterna handlägger marklösenärenden olika.

Granskningen visar också att Vägverket och Banverket har brister när det gäller krav på god arbets- och ansvarsfördelning när det gäller handläggning av marklösenärenden. Vägverkets och Banverkets rutiner innebär i regel att samma person har möjlighet att handlägga stora delar av ett ärende utan att annan person involveras. Detta ökar, enligt Riksrevisionen, sannolikheten att fastighetsägare inte behandlas på ett likvärdigt sätt. Den utbetalade ersättningen vid marklösen uppgår ofta till väsentliga belopp. Om en person handlägger hela kedjan av ett marklösenärende ökar även risken för att både oavsiktliga fel och oegentligheter kan inträffa.

När det gäller kraven på dokumentation bör det bl.a. framgå hur ersättningsbeloppet har beräknats. Handlingar bör också arkiveras så att det i efterhand går att följa grunderna för beslut. Exakt vilka handlingar det är frågan om måste avgöras från fall till fall. Enligt Riksrevisionen bör åtminstone värderingsprotokoll eller liknande och det slutliga avtalet med fastighetsägaren om ersättning, arkiveras i ärendets akt.

Vid Naturvårdsverket, Luftfartsverket, Skogsvårdsorganisationen och Svenska Kraftnät bedöms dokumentationen av den värdering som gjorts vara tillfredsställande. Underlagen ger i allt väsentligt förutsättningar för kvalitetssäkring i efterhand.

Granskningen visar dock att Vägverket och Banverket brister i sin dokumentationsplikt i marklösenärenden, genom att de inte upprättar och arkiverar t ex värderingsprotokoll eller liknande där det tydligt framgår hur värderingen gjorts.

4.2 En värderingsmetod som används är delvis obsolet

Ersättning till fastighetsägare utgår i princip i enlighet med bestämmelser i 4 kap. expropriationslagen. Det innebär att fastighetsägarens förlust av hel eller del av fastighet ersätts med motsvarande marknadsvärde. Eftersom marknadsvärden endast framgår vid en försäljning på den öppna marknaden, måste myndigheter uppskatta marknadsvärdet vid marklösen. Detta kräver att myndigheterna tillämpar värderingsmetoder som ger möjlighet till rättvisande och noggranna värderingar.

Flera av de granskade myndigheterna använder 1950 års skogsnorm vid värdering av skogsmark. Det har dock framkommit under granskningen att det finns uppenbara risker för att värderingar som utförs enligt skogsnormen inte alltid motsvarar det aktuella marknadsvärdet. Modellen anses nämligen vara delvis obsolet.

4.3 Berörda fastighetsägare behandlas olika också i andra avseenden

Granskningen har också inriktats mot hur myndigheternas kontakter och dialog med berörda fastighetsägare sköts. Granskningen visar att fastighetsägare behandlas olika både när det gäller ersättning för ombudskostnader och i frågan om förhandlingsutrymme för att nå frivilliga överenskommelser om ersättning.

Myndigheterna har i dag olika policyer när det gäller att erbjuda fastighetsägaren ersättning för konsultation med ett eget juridiskt ombud vid

marklösen.¹⁹ När det gäller ersättning för ombudskostnader har myndigheterna inte någon skyldighet att ge ersättning för sådana kostnader annat än om marklösen sker genom expropriation enligt expropriationslagen. Marklösen innebär att myndigheten ofta har ett kunskapsövertag gentemot fastighetsägaren, dvs. det kan föreligga ett ojämnt förhållande mellan parterna. Om den enskilda fastighetsägaren får konsultera ett juridiskt ombud kan jämlikheten mellan parterna öka.

Myndigheternas rutiner och tillvägagångssätt vid värdering av fastigheter vid marklösen varierar. Vissa av myndigheterna anlitar externa konsulter som utför värderingen, andra myndigheter använder sig av egen personal. Det förekommer även stora variationer i arbets- och ansvarsfördelning mellan de olika myndigheterna (se vidare avsnitt 4.1). Myndigheterna har dessutom olika praxis när det gäller att tillåta förhandlingsutrymme. Skogsvårdsorganisationen accepterar inga förhandlingsutrymmen för att nå frivilliga överenskommelser om ersättning. Övriga myndigheter i granskningen accepterar, i olika omfattning, förhandlingsutrymme för att nå frivilliga överenskommelser.

Riksrevisionens bedömning är att det finns många goda skäl att använda ett visst förhandlingsutrymme.

God intern styrning och kontroll innebär att myndigheterna i de fall de använder förhandlingsinstrumentet, bör se till att denna användning följs upp och att erfarenheterna beaktas. Av kapitel 4:1 framgår att myndigheterna alltid bör arkivera värderingsprotokoll eller liknande och det slutliga avtalet. Dessa dokument kan utgöra grunden för att följa upp förhandlingsutrymmet. En sådan uppföljning skapar bättre förutsättningar för att fastighetsägare ska behandlas på ett likvärdigt sätt.

Naturvårdsverket har visat att en sådan uppföljning är möjlig. De följer från och med 2005 upp hur stor andel som förhandlingsutrymmet utgör av den slutliga ersättningen till fastighetsägaren i varje marklösenärende. Övriga myndigheter som tillämpar förhandlingsutrymme gör ingen uppföljning av hur utrymmet tillämpas inom organisationen.

4.4 Uppföljningen av marklösen brister

Riksrevisionens granskning visar att regeringen i flera fall inte begärt någon rapportering avseende marklösen som kan användas som underlag för analyser. Konsekvensen är att det är svårt att få en samlad bild av statliga myndigheters marklösen. Exempelvis är det svårt att få en bild av de totala

¹⁹ Riksrevisionen har inte närmare utrett det rättsliga läget rörande ersättning för ombudskostnader i de fall marklösen inte sker genom expropriation enligt expropriationslagen.

utgifterna vad gäller marklösen och hur stor andel av statens totala utgifter för marklösen som sker genom frivilliga överenskommelser.

Naturvårdsverket och Skogsvårdsorganisationen genomför intern uppföljning av marklösen där bl.a. uppföljning görs av utbetalad ersättning per hektar mark. Naturvårdsverkets och Skogsstyrelsens tidigare omnämnda rapport visar att Skogsvårdsorganisationen utbetalar en högre ersättning per hektar skyddad skogsmark än Naturvårdsverket. Eftersom förutsättningarna delvis är olikartade mellan myndigheterna går det inte att dra några säkra slutsatser utifrån detta. Men enligt Riksrevisionen kan man inte utesluta möjligheten att utbetalade ersättningar för likartad mark kan väsentligt skilja sig åt mellan myndigheterna. Det förstärker Riksrevisionens uppfattning att det finns ett behov att finna former för en ändamålsenlig uppföljning av marklösen.

Vägverket, Banverket, Svenska Kraftnät och Luftfartsverket har ingen fungerande intern uppföljning av marklösen. För att säkerställa att fastighetsägare behandlas på ett likartat sätt och att handläggning av marklösenärenden sker i enlighet med ledningens intentioner är det viktigt att genomföra olika former av analys, uppföljning och kvalitetssäkring av verksamheten.

Sammantaget anser Riksrevisionen att det finns behov av en förbättrad och ökad uppföljning av marklösen såväl inom respektive myndighet som på ett mer samlat sätt.

4.5 Fastighetsägare och Skatteverket får inte relevant och tillräcklig information från myndigheterna

Riksrevisionens granskning visar att myndigheterna inte i alla avseenden lämnar relevant och tillräcklig information till fastighetsägare och Skatteverket. Detta medför bl. a. svårigheter för fastighetsägare att korrekt deklarerar ersättningar i rätt inkomstslag.

Tre av myndigheterna, Vägverket, Banverket och Luftfartsverket, specificerar inte de olika delkomponenter som tillsammans utgör den totala ersättningen. Det innebär att fastighetsägarens möjligheter att korrekt deklarerar mottagna ersättningar i rätt inkomstslag försvåras. Med hänsyn till att olika ersättningar ska beskattas på olika sätt är det väsentligt att avtalen utförligt specificerar delkomponenterna av ersättningen samt att fastighetsägaren får information om hur redovisningen till Skatteverket ska ske.

Ingen av de granskade myndigheterna lämnar relevant och tillräcklig information till fastighetsägare om hur olika ersättningar ska redovisas till Skatteverket. Vidare lämnar ingen av de granskade myndigheterna kontrolluppgifter avseende ersättningar i samband med marklösen. Myndigheterna är emellertid, som framgår av bilaga 1, sannolikt skyldiga att i flera

situationer lämna kontrolluppgift till Skatteverket avseende tillgodoräknad och utbetald ränta samt fordringsbelopp.

Granskningen visar också att Skatteverket inte på ett strukturerat sätt utnyttjar möjligheten att via fastighetsregistret få information om en fastighet varit föremål för fastighetsreglering och allframtidsupplåtelse.

5 Rekommendationer

Riksrevisionen föreslår²⁰ att regeringen överväger att

- för myndigheterna förtydliga om en enskild har rätt att få ersättning för ombudskostnader även i andra fall än när ett marklösenärende handläggs enligt expropriationslagen
- initiera en översyn av de nuvarande värderingsmetoderna, främst 1950 års skogsnorm
- skapa förutsättningar för en systematisk uppföljning av marklösen, detta kan ske genom en ökad återrapportering från berörda myndigheter eller genom särskilda utvärderingsuppdrag
- ge Skatteverket i samråd med berörda myndigheter i uppdrag att utreda hur olika typer av ersättningar bör deklarerats samt vidta de åtgärder som behövs för att fastighetsägare ska få relevant och tillräcklig information om skattekonsekvenser vid marklösen.

Riksrevisionen rekommenderar Banverket och Vägverket att

- införa en arbets- och ansvarsfördelning för marklösenärenden inom respektive myndighet som ger en god nivå på den interna kontrollen
- förbättra rutinerna för arkivering av handlingar i ett marklösenärende för att bl.a. tillgodose kravet på att man i efterhand ska kunna avgöra hur ersättningsbeloppet beräknats.

Riksrevisionen rekommenderar Banverket, Luftfartsverket, Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska Kraftnät och Vägverket att i tillämpliga delar

- utveckla och besluta om för respektive myndighet internt styrande dokument avseende handläggning av marklösenärenden samt vidta de utbildningsåtgärder som eventuellt erfordras
- införa system för intern uppföljning av marklösen
- följa upp hur förhandlingsutrymmet används inom respektive myndighet
- specificera vad olika delkomponenter av utbetald ersättning avser för att möjliggöra för fastighetsägare att korrekt deklarerat mottagna ersättningar i rätt inkomstslag.

²⁰ Riksdagen begärde under våren 2004 att regeringen skulle ta initiativ till en utvärdering av expropriationslagens ersättningsregler. Ansvarigt statsråd svarar i samband med en interpellationsdebatt (2004/05:511 och 514) att man har för avsikt att under hösten 2005 starta en utredning som behandlar dessa regler.

Riksrevisionen rekommenderar alla de granskade myndigheterna att

- snarast vidta nödvändiga åtgärder för att kunna lämna kontrolluppgifter till Skatteverket i enlighet med lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227).

Riksrevisionen rekommenderar Skatteverket att överväga att

- skapa förutsättningar för att handläggarna inom Skatteverket ska kunna utnyttja uppgifter i fastighetsregistret för kontroll av fastighetsägares deklaration av fastighetsregleringar och allframtidsupplätelser.

Bilaga 1 Skattemässiga aspekter vid marklösen

Inledning

Denna promemoria behandlar vissa skattemässiga aspekter avseende marklösen inom följande myndigheter:

- Banverket
- Luftfartsverket
- Naturvårdsverket
- Skogsvårdsorganisationen
- Svenska Kraftnät
- Vägverket

Promemorian avser så långt som möjligt att beskriva generella skattemässiga aspekter med anledning av myndigheternas handläggning av marklösenärenden. Promemorian utgör inte en fullständig genomlysning av samtliga skattemässiga risker och problem som kan uppkomma i samband med handläggning av marklösenärenden. En fullständig genomgång av skattekonsekvenser bör i stället genomföras inom ramen för de kontakter som Riksrevisionen rekommenderar respektive myndighet att ta med Skatteverket.

Följande skattemässiga frågeställningar är vägledande för den fortsatta framställningen:

- Hur inverkar de granskade myndigheternas handläggning av marklösenärenden på kontrollen av att ersättningar tas upp till beskattning?
- Möjliggör de granskade myndigheternas handläggning av marklösenärenden att utbetalade ersättningar hänförs till rätt inkomstslag?

Enligt 45 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avses med allframtidsupplåtelse

- att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar eller
- att nyttjanderätt till eller servitut i fastigheten upplåts för obegränsad tid.

Beroende på om fastighetsägaren (här avses i första hand fysiska personer) erhåller en engångsersättning eller en periodisk utgående ersättning samt på vad den utbetalda ersättningen är avsedd att täcka, ska ersättning vid allframtidsupplåtelse tas upp till beskattning i antingen inkomstslaget kapital eller i inkomstslaget näringsverksamhet.

Det bör observeras att det i dagsläget inte är möjligt att få en samlad uppfattning om hur stora belopp som – till följd av bristande rutiner och specifikationer från de granskade myndigheternas sida – över huvud taget inte beskattas eller som beskattas i fel inkomstslag. Det bör också observeras att, beroende på vad ersättningarna för allframtidsupplåtelser i detalj avser, det i flera avseenden föreligger helt eller delvis valrätt för fastighetsägaren att ta upp belopp till beskattning i inkomstslaget kapital eller inkomstslaget näringsverksamhet. Ytterligare situationer då valrätt föreligger mellan beskattning i inkomstslaget kapital respektive inkomstslaget näringsverksamhet är sådana avyttringar som enligt 31 kap. 5 § IL medför rätt till avsättning till s.k. ersättningsfonder, se 13 kap. 6 § andra stycket. IL. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det dock väsentligt att fastighetsägaren informeras om i vilka situationer valrätt föreligger respektive inte föreligger.

Olika typer av rättshandlingar i samband med marklösen

Inför den fortsatta framställningen bör framhållas att "marklösen" inte är ett entydigt begrepp. Det omfattar ett antal olika rättshandlingar. I granskningen har det också framkommit att omfattningen av begreppet "marklösen" varierar mellan de granskade myndigheterna. Sett utifrån samtliga av de granskade myndigheterna hänförs dock i huvudsak följande rättshandlingar till begreppet "marklösen":

- a) Köp av fastighet
- b) Byte av fastighet
- c) Allframtidsupplåtelse
- d) Upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet på begränsad tid
- e) Överföring av fastighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988)
- f) Inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen

Inom de granskade myndigheterna benämns allframtidsupplåtelser ofta som intrång. I denna promemoria används genomgående begreppet allframtidsupplåtelse som beteckning på rättshandlingen i fråga.

Generella skattemässiga frågeställningar

- Hur inverkar de granskade myndigheternas handläggning av marklösenärendena på kontrollen av att ersättningar tas upp till beskattning?
- Möjliggör de granskade myndigheternas handläggning av marklösenärenden att utbetalade ersättningar hänförs till rätt inkomstslag?

Ovanstående generella frågeställningar diskuteras mer detaljerat nedan.

Kontrollen av att ersättningar tas upp till beskattning

Föreligger kontrolluppgiftsskyldighet i samband med allframtidsupplåtelser?

Det har i granskningen framkommit att de berörda myndigheterna inte lämnar några kontrolluppgifter till Skatteverket i samband med handläggning av marklösenärenden. Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, innefattar inte någon uttrycklig reglering av att allframtidsupplåtelse medför kontrolluppgiftsskyldighet.

Härvid uppkommer frågan om kontrolluppgiftsskyldighet ändå kan föreligga beträffande delar av en uppgörelse om allframtidsupplåtelse.

I 8 kap. 1–6 §§ LSK finns regler om kontrolluppgifter för ränteinkomster och fordringsrätter.

Enligt 8 kap. 1 § LSK ska kontrolluppgift lämnas om ränteinkomster och fordringsrätter.

Av 8 kap. 2 § första stycket. LSK framgår att kontrolluppgift om ränteinkomster och fordringsrätter ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av den som har tillgodoräknat eller betalat ut ränta. Juridiska personers ränteinkomster och fordringsrätter omfattas således inte av denna skyldighet.

I 8 kap. 2 § andra stycket. LSK preciseras kretsen av uppgiftsskyldiga såtillvida att bl.a. andra juridiska personer än dödsbon anges ingå i denna krets. Åtminstone vad avser kontrolluppgiftsskyldighet anses myndigheter av Skatteverket utgöra andra juridiska personer.

I de fall då myndigheten har tillgodoräknat eller betalat ut ränta med anledning av en allframtidsupplåtelse ska således kontrolluppgift lämnas. Detta gäller under förutsättning att tillgodoräkandet/betalningen respektive fordringsrätten avsett en fysisk person eller ett dödsbo.

Även om någon ränta inte har tillgodoräknats eller betalats ut, kan kontrolluppgiftsskyldighet föreligga för fordringsrätt under vissa förutsättningar, se 8 kap. 3 § LSK. För bedömningen av huruvida kontrolluppgifts-

skyldighet i samband med allframtidssupplåtelse föreligger är 8 kap. 3§ punkten 3 LSK av intresse. Av lagrummet följer att den som för register eller på annat liknande sätt har antecknat den som är innehavare av en fordringsrätt, ska lämna kontrolluppgift även om någon ränta inte har tillgodoräknats eller betalats ut.

Enligt 8 kap. 5§ LSK ska uppgifter lämnas om tillgodoräknad eller utbetald ränta och fordringsrättens belopp vid årets utgång. Om den uppgiftsskyldige inte kan ange hur stor del av utbetalt belopp som utgör ränta, ska uppgift om det sammanlagda utbetalda beloppet lämnas i kontrolluppgiften.

Under granskningen har framkommit att det kan dröja ett till flera år från det att upplåtelseavtal ingås till dess att ersättning jämte ränta betalas ut. Vid vissa myndigheter sker förfarandet så snabbt att avtal ingås och ersättning utbetalas under samma år. Det har under granskningen framkommit att bl.a. följande situationer är aktuella:

- a) Myndigheten och fastighetsägaren (kallade parterna) ingår skriftligt avtal om allframtidssupplåtelse år 1. Den enligt avtalet fastställda ersättningen jämte ränta utbetalas år 2 eller senare.
- b) Parterna ingår avtal om allframtidssupplåtelse år 1 men ersättningens storlek fastställs först år 3 i samband med utbetalningen, varvid även den på den sedermera fastställda ersättningen belöpande räntan utbetalas.
- c) Parterna ingår avtal om allframtidssupplåtelse år 1 men utbetalning sker år 3. Av det ursprungliga avtalet framgår inte någon specifik ersättningsnivå utan denna fastställs, på samma sätt som i exemplet ovan, gentemot fastighetsägaren först år 3. Emellertid bokar den förvärvande myndigheten redan år 1 och 2 upp en schablonmässigt beräknad skuld och upplupen ränta avseende exempelvis en hel vägsträcka i balansräkningen.
- d) Parterna ingår avtal om allframtidssupplåtelse år 1. Enligt avtalet ska ränta inte ingå i ersättningen. Ersättningen betalas ut år 2 eller senare.
- e) Parterna ingår avtal om allframtidssupplåtelse och betalar ut ersättning under samma år. Ränta ingår inte i ersättningen.
- f) I samband med bildande av naturreservat kan förekomma att länsstyrelse beslutar huruvida bildande ska ske medan Naturvårdsverket beslutar om ersättningens storlek jämte ränta. Det är vanligt att ersättningen jämte upplupen ränta betalas ut år 2 eller senare. Om fastighetsägaren accepterar såväl länsstyrelsens som Naturvårdsverkets beslut, kan denna situation jämföras med punkten a) ovan.
- g) Om fastighetsägaren enligt exempel f) godtar länsstyrelsens bildandebeslut men överklagar Naturvårdsverkets ersättningsbeslut, fastställer

domstol ersättningens storlek jämte ränta. Fastighetsägaren erhåller ingen betalning förrän domen vunnit laga kraft.

- h) Om fastighetsägaren enligt exempel f) överklagar länsstyrelsens bildandebeslut fastställer domstol huruvida bildande av naturreservat ska ske. Fastighetsägaren erhåller ingen betalning förrän domen vunnit laga kraft och avtal träffats med Naturvårdsverket om ersättningens storlek.

Förutsatt att de granskade myndigheterna löpande för register eller anteckningar över fastighetsägare till vilka myndigheterna åtagit sig att betala ersättning jämte ränta, bör frågan om kontrolluppgiftsskyldighet i exemplen ovan besvaras enligt följande:

Vad avser exempel a), föreligger en skyldighet att redan för år 1 lämna kontrolluppgift om tillgodoräknad eller betald ränta samt om fordringens belopp till Skatteverket (om motparten är en fysisk person eller ett dödsbo).

Vad avser exempel b), har ersättningens storlek inte fastställts år 1. Det föreligger delade meningar huruvida kontrolluppgiftsskyldighet föreligger i detta fall. Frågan bör utredas ytterligare i samband med de diskussioner som Riksrevisionen rekommenderar myndigheterna och Skatteverket att genomföra.

I exempel c) ska kontrolluppgift lämnas om fordringens belopp samt om upplupen ränta redan för år 1, under förutsättning att den schablonmässiga skulden jämte upplupna räntan kan anses beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Vad avser exempel d) ska kontrolluppgift lämnas om fordringens belopp redan för år 1.

I fråga om exempel e) uppkommer inte någon kontrolluppgiftsskyldighet, eftersom ränta vare sig tillgodoräknats eller utbetalats samt då det inte föreligger något fordringsförhållande vid årets utgång.

I exempel f) föreligger en skyldighet att redan för år 1 lämna kontrolluppgift om tillgodoräknad eller betald ränta samt om fordringens belopp.

Vad avser exempel g) uppkommer en kontrolluppgiftsskyldighet år 1, under förutsättning att tvisteföremålet inte är fordringens existens utan ersättningens nivå samt att ersättningen är möjlig att bestämma år 1.

Vad avser exempel h), torde något rättsförhållande (på vilket ett betalningsanspråk kan grundas) inte föreligga förrän domen beträffande frågan om bildande av naturreservatet har vunnit laga kraft. Någon kontrolluppgiftsskyldighet föreligger därför inte i denna situation.

Möjliggör de granskade myndigheternas handläggning av marklösenärenden att avtalade ersättningar hänförs till rätt inkomstslag?

Bakgrund

Ett grundläggande problem vid all handläggning av marklösenärenden är att kunna "beskatta rätt". För de myndigheter som tillämpar ett förhandlingsutrymme i fråga om ersättningsnivåer är det inte alltid som den slutliga ersättningen är lika specificerad som i det ursprungliga ersättningsförslaget från myndighetens sida.

Härtill kommer att Riksrevisionen under granskningen har iakttagit brister i vissa myndigheters specifikationer av vad utbetalda ersättningar avser. Så gott som samtliga myndigheter lämnar inte heller någon information om hur ersättningarna ska beskattas. I de fall råd lämnas om hur beskattningen av ersättningar vid allframtidsupplåtelser ska ske, är – såvitt vi har funnit – informationen ofullständig. Som exempel kan nämnas informationen på Skogsvårdsstyrelsens hemsida rörande beskattningen vid allframtidsupplåtelser. Informationen i fråga redovisar bl.a. inte hur ersättningar vid s.k. tillfälliga skador (se nedan) ska ske.

Nedan följer en beskrivning av dels hur vissa slag av delposter som ingår i ersättningar för allframtidsupplåtelser bör beskattas, dels hur beskattningen bör ske vid vissa andra "marklösenförfaranden". Vissa förfaranden såsom rena köp utelämnas från framställningen. Syftet med beskrivningen är att utgöra ett jämförelsematerial gentemot vad som framkommit vid granskningen av de enskilda myndigheterna.

Allframtidsupplåtelse

Av 45 kap. 6 § 1L följer att om en fastighetsägare får engångsersättning för allframtidsupplåtelse föreligger en kapitalvinstgrundande avyttring. Den närmare beskattningen sker enligt de s.k. delavyttringsreglerna i 45 kap. 6 § och 19–24 §§ 1L. Detta innebär att kapitalvinsten beräknas särskilt för varje avyttrad taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet.

Grunden för att ersättningar för allframtidsupplåtelser som huvudregel ska kapitalvinstbeskattas är den permanenta inskränkning i föfoganderätten till en fastighet som fastighetsägaren får vidkännas till följd av upplåtelsen.

Begreppet "engångsersättning för allframtidsupplåtelse"

Som framgår av redogörelsen ovan för 45 kap. 6 § 1L krävs för tillämpningen av reglerna om allframtidsupplåtelser att det är fråga om engångsersättning. Peter Melz förklarar i sin bok Kapitalvinstbeskattningens problem (1986, s. 234) begreppet enligt följande:

” – – Rekvisitet ska dock inte förstås så att inte någon som helst uppdelning av ersättningen får ske. I förarbetena framhålls att ”utgår ersättningen i form av årlig avgäld, bör den inkomstbeskattas såsom sådan. Därest ett såsom engångsersättning bestämt belopp utbetalas på en gång eller i ett par olika rater syntes däremot icke böra spela någon roll.” I praxis har exempelvis förskottsbetalningar ansetts omfattade av regeln; se RÅ 1958 Fi 2631 och RÅ 1963 Fi 1392 – –.” Melz anför vidare att avgörande för betalningens likhet med en försäljningsintäkt är reellt sett inte om betalningen utgår vid ett eller flera tillfällen, utan att betalningen ursprungligen på en gång fastställs till ett bestämt belopp.

Vid granskningen har framkommit bl.a. följande förfarande i samband med bildande av naturreservat:

- Myndigheten planerar för bildande av naturreservat men handläggningen drar ut på tiden. Under tiden inkommer fastighetsägaren med en avverkningsanmälan. Denna avslås och avverkningsförbud meddelas. I denna situation är det vanligt att fastighetsägaren kompenseras med en årlig interimistisk ersättning som kallas ”avkastningsränta på avverkningen i avvaktan på beslut om naturreservat”.

I detta fall torde det per definition inte vara fråga om en engångsersättning. Därför ska den interimistiska ersättningen beskattas som inkomst av näringsverksamhet i stället för att den kapitalvinstbeskattas.

Ett annat fall där begreppet engångsersättning aktualiseras är följande situation:

- Under förhandlingar om ersättning för allframtidsupplåtelse överenskommer myndigheten och fastighetsägaren att en del av den slutliga ersättningen ska betalas ut i förskott. Den resterande delen av ersättningen betalas ut i samband med slutregleringen då även avtalet sluts. Slutreglering respektive avtalsslutande kan ske flera år efter förskottsbetalningen.

En väsentlig fråga i detta fall är om överenskommelsen om förskottsbetalning kan anses utgöra ett civilrättsligt bindande avtal mellan parterna. Det torde i detta avseende vara fråga om en bedömning utifrån förhållandena i det enskilda fallet.

Om överenskommelsen *inte* kan anses utgöra ett civilrättsligt bindande avtal mellan parterna, torde förskottsbetalningen inte utgöra en engångsersättning. Betalningen har nämligen inte ”på en gång fastställts till ett bestämt belopp”, se hänvisningen till Peter Melz enligt ovan.

Om däremot överenskommelsen om förskottsbetalning *kan* anses utgöra ett civilrättsligt bindande avtal mellan parterna, i vilket ersättningen kan anses fastställd till ett bestämt belopp, torde förskottsbetalningen anses som en engångsersättning.

Om förskottsbetalningen anses som en engångsersättning ska den del av förskottsbetalningen som avser den permanenta förfoganderättsinskränningen till fastigheten kapitalvinstbeskattas, medan de delar av förskottet som kan tänkas avse s.k. tillfälliga skador (se avsnittet Allmänt om olika slags ersättningar i samband med avtal om allframtidssupplåtelse nedan) ska beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Ett problem är dock att förskottsbetalningar ytterst sällan specificeras på olika slags ersättningar. Om förskottsbetalningen inte har specificerats, tillämpar Skatteverket i dessa fall följande synsätt: Med hänsyn till att den huvudsakliga delen av den totala och slutliga ersättningen i regel torde avse bestående skada, beskattas hela förskottet som kapitalvinst för det aktuella taxeringsåret. När slutreglering sker och avtalet undertecknas görs en uppdelning (såvida det är aktuellt och möjligt med ledning av uppgifterna i avtalet) mellan inkomstslaget kapital och inkomstslaget näringsverksamhet. I detta fall kommer det således att bli fråga om två kapitalvinstberäkningar och en taxering där beskattning sker som för inkomst av näringsverksamhet.

Vidare kan även följande situation förekomma:

- Myndigheten och fastighetsägaren sluter avtal om allframtidssupplåtelse. Parterna överenskommer att utbetalningen av ersättningarna ska delas upp på flera år.

Enligt 44 kap. 26 § första stycket IL gäller att kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Avyttringstidpunkten inträder när det föreligger ett för båda parter bindande avtal avseende försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse (avtal om allframtidssupplåtelse bör enligt Riksrevisionens uppfattning hänföras till dessa, i fråga om beskattningstidpunkt).²¹ Kapitalförluster ska dock inte dras av som kostnad förrän det beskattningsår då förlusten är definitiv, se 44 kap. 26 § andra stycket IL.

Allmänt om olika slags ersättningar i samband med avtal om allframtidssupplåtelse

Enligt 45 kap. 7 § IL avses med allframtidssupplåtelse

- att förfoganderätten till fastigheten inskränks för obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller på motsvarande sätt med stöd av andra författningar, eller
- att nyttjanderätt till eller servitut i fastigheten upplåts för obegränsad tid.

Ersättningarna enligt avtal om allframtidssupplåtelse kan avse att täcka ett antal olika slag av skador som fastighetsägaren får vidkännas i anledning

²¹ Jämför Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 1 s. 494.

av upplåtelsen. Eftersom skilda beskattningskonsekvenser inträder för olika slag av ersättningar, är det väsentligt att de olika delposterna i ersättningen specificeras noggrant. Som redovisas under avsnittet "Bakgrund" ovan är det generellt sett sällan som så sker.

Vid beskattningen görs en åtskillnad mellan s.k. bestående skador, vilka ska kapitalvinstbeskattas, och s.k. tillfälliga skador, vilka beskattas som inkomst av näringsverksamhet:²²

Bestående skador anses i allmänhet utgöras av skador i form av minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller ökade kostnader. Som exempel kan nämnas

- ianspråktagen skogsmark eller övrig mark (vilket Riksrevisionen tolkar som skada i form av inskränkning i fastighetsägarens förfoganderätt till marken)
- framtida torkskador
- bestående kostnadsökningar för avverkning och transport.

Som tillfälliga skador torde enligt uppgift från Skatteverket anses bl.a. skador på befintliga vägar etc. Ersättning som avser reparation och återställande av vägen i det skick som den hade före skadan torde därvid beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

Nedan lämnas särskilda kommentarer till vissa – generellt sett – vanliga ersättningsposter i avtal om allframtidsupplåtelser vid de granskade myndigheterna.

Rotstående skog m.m.

I många avtal om allframtidsupplåtelser ingår värdet av den på fastigheten rotstående skogen som en väsentlig ersättningspost. Vidare ingår ofta en nuvärdesberäkning av nästa generations skog i ersättningen. I Skatteverkets inkomstskattehandledning för 2005 års taxering lämnas motstridiga besked om hur ersättning för rotstående skog ska beskattas:

I handledningen del 1 anför Skatteverket att om upplåtelsen avser en näringsfastighet och ersättning avser rotstående skog, ska beskattning ske i inkomstslaget näringsverksamhet. I del 2 anför Skatteverket att ersättning för skog som växer på den upplåtna marken ska beskattas enligt kapitalvinstreglerna. Skatteverket har till Riksrevisionen angett att beskattningen ska ske enligt det sistnämnda alternativet (dvs. att ersättningen ska kapitalvinstbeskattas) och således att den uppfattning som redovisas i del 1 är felaktig.

Det är vanligt att ersättning för den på fastigheten växande skogen respektive nästa generations skog ingår – utan särskild specifikation

²² Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 2 s. 232 ff.

– i ersättningen för allframtidsupplåtelsen. Även sådan ersättning torde kapitalvinstbeskattas. Någon valrätt mellan beskattning i inkomstslaget kapital och inkomstslaget näringsverksamhet torde inte föreligga i detta fall.

Om förvärvaren (dvs. i detta fall myndigheten) lämnar särskild ersättning som är skild från ersättningen för allframtidsupplåtelsen (s.k. övrig ersättning) och det i ersättningen ingår ersättning för rotstående skog, bör avyttringen av den rotstående skogen enligt uppgift från Skatteverket anses som en s.k. rotpost (se under avsnittet nedan) varvid fastighetsägaren har valrätt mellan beskattning i inkomstslaget kapital och inkomstslaget näringsverksamhet.

Avverkningsrätt och ersättning för skogslikvider

Av 45 kap. 8 § första stycket 1L följer att ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt i samband med en allframtidsupplåtelse ska behandlas som en engångsersättning och därmed kapitalvinstbeskattas, om den skattskyldige begär det. Detsamma gäller för 60 procent av ersättningen för avyttrade skogsprodukter (resterande 40 procent beskattas således som inkomst av näringsverksamhet). Detta gäller dock enligt andra stycket samma lagrum endast om ersättningen för avverkningsrätten eller skogsprodukterna ska tas upp till beskattning samma beskattningsår som engångsersättningen på grund av allframtidsupplåtelsen.

Begreppet ”ersättning på grund av upplåtelse av avverkningsrätt” avser enligt uppgift från Skatteverket avyttringar där fastighetsägaren inte själv är verksam vid avverkningsrätten. Säljaren erhåller ett ”rotnetto” och köparen svarar för kostnaderna för avverkning och transport av virket. Med begreppet ”rotnetto” avses enligt Skatteverket värdet av den avyttrade skogen efter avdrag för avverkningskostnader. Det bör observeras att begreppet ”avverkningsrätt” endast torde avse rotpostförsäljning, stämpling, avverkningsuppdrag eller leveransrotköp.²³

Med hänsyn till att valrätt enligt 45 kap. 8 § 1L föreligger beträffande ersättning för avverkningsrätt i dess helhet men endast för 60 procent av ersättning för s.k. skogslikvider, är det väsentligt att det av avtalet om allframtidsupplåtelse framgår om säljaren erhåller ett ”rotnetto” eller om denne själv ska svara för avverkningsrätten.

Ränta och indexuppräknings

I ersättningar för allframtidsupplåtelse ingår ofta delar som – med eller utan specifikation – avser indexuppräknings och ränta. Vad avser indexuppräknings (kompensation för förändringar i prisläget sedan tillträdestill-

²³ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 2 s. 263 ff.

fället), behandlas dessa på samma sätt som de grundposter i ersättningen som de hänför sig till. Fördelningen av indexuppräknings på grundposterna enligt avtalet görs lämpligen utifrån en proportionering. Vad avser räntor anför Skatteverket att utbetalade räntebelopp torde utgöra inkomst av näringsverksamhet till den del intäkten influerar från kapital som kan anses tillhöra näringsverksamheten.²⁴

Även i fråga om indexuppräknings och räntor är det således väsentligt att i avtalet ange hur stor del av ersättningsbeloppet som fördelar sig på dessa poster.

Ersättningar för skador på vägar etc. samt ersättningar/uppförande av nya vägar etc.

I vissa myndigheters ersättningar för allframtidsupplåtelser ingår ofta ersättningar för skador som åsamkats av exempelvis vägarbeten. Det kan bl.a. röra sig om ersättningar för skador på skogsbilvägar. Vidare förekommer ersättningar för uppförande av exempelvis nya tillfarter eller anläggande av nya vägar.

Vad avser allframtidsupplåtelser av privatbostadsfastigheter, är i regel sådana ersättningar skattefria. De påverkar dock omkostnadsbeloppet vid en framtida vinstberäkning, varför det är väsentligt att de specificeras i upplåtel-seavtalet etc.²⁵

I fråga om allframtidsupplåtelser av näringsfastigheter bör sådana ersättningar beskattas som inkomst av näringsverksamhet om de avser att täcka skador på befintliga installationer såsom vägar etc. Fastighetsägaren har nämligen rätt att kostnadsföra utgifter för reparationer på anläggningstillgångar i inkomstslaget näringsverksamhet. Det framstår då som naturligt att ersättningar för täckande av sådana skador ska tas upp som intäkt i näringsverksamheten. Om ersättning utges för – alternativt att myndigheten åtar sig att uppföra sådana – nya installationer såsom exempelvis skogsbilvägar, tillämpar Skatteverket av praktiska skäl reglerna om beskattning av s.k. näringsbidrag i 29 kap. 1 L. Med näringsbidrag avses som huvudregel statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som lämnas till en näringsidkare för näringsverksamheten, se 29 kap. 2 § första stycket. 1 L. Beskattningskonsekvenserna varierar beroende på vad näringsidkaren använder bidraget till, men i princip gäller att inkomsten i form av näringsbidrag och utgiften som bestridits med näringsbidraget kvittas mot varandra. Om näringsbidraget är skattepliktigt, anses utgiften som avdragsgill. Om näringsbidraget inte är skattepliktigt, medges näringsidkaren inte avdrag för utgiften.²⁶

²⁴ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 2 s. 234.

²⁵ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 1 s. 521.

²⁶ Jämför Lodin m.fl., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 10:e upplagan, s. 84.

Särskilt om ersättningar enligt avtal om biotopskydd

Avtal om biotopskydd avser enligt miljöbalken 7 kap. 11 § att skydda naturmiljön inom sådana mindre mark- eller vattenområden (biotoper) som utgör livsmiljö för utrotningshotade djur- eller växtarter eller som annars är särskilt skyddsvärda. Inom biotopskyddsområde får inte bedrivas verksamhet eller vidtagas åtgärder som kan skada naturmiljön. Ersättning enligt avtal om biotopskydd är normalt en ersättning på grund av en allframtidsupplåtelse och beskattas som avyttring av fastighet (45 kap. 6–7 §§ 1L). Om ersättningen skulle avse begränsad tid ska den beskattas som inkomst av näringsverksamhet.²⁷

Tidsbegränsade upplåtelser

Allmänt

Generellt sett ska ersättning för tidsbegränsade upplåtelser avseende näringsfastigheter beskattas som inkomst av näringsverksamhet, se 13 kap. 1 § andra stycket 1L. I det fall att en engångsersättning betalas ut, uppkommer frågan om huruvida den kan periodiseras linjärt över avtalets löptid eller om hela ersättningen ska tas upp till beskattning det år då avtalet ingås.

Naturvårdsavtal

Naturvårdsavtal är ett tidsbegränsat civilrättsligt avtal som tecknas mellan staten genom Skogsvårdsorganisationen och en skogsägare i syfte att bevara och utveckla ett områdes naturvärden. Enligt 7 kap. 3 § jordabalken ska vad som överenskommit genom ett naturvårdsavtal anses som en nyttjanderätt. Avtalen tecknas vanligen för en period mellan 30 och 50 år. Vanligen utbetalas en engångsersättning för hela avtalstiden i anslutning till avtalets ingående.²⁸

Skatteverket har tidigare anfört att ersättning enligt naturvårdsavtal kan periodiseras och redovisas linjärt under avtalets löptid. Detta överensstämmer också med vad regeringen anför i proposition 2002/03:79 s. 12. Enligt en nyligen meddelad s.k. styrsignal har Skatteverket ändrat uppfattning i fråga om naturvårdsavtal som enbart innebär en begränsning att nyttja marken och inte förutsätter någon prestation från fastighetsägarens sida. För sådana avtal ingångna under beskattningsår som påbörjas efter den 31 december 2004 ska ersättningen ”i sin helhet tas upp som intäkt när fastighetsägaren fått rätt till ersättningen”. Enligt Skatteverkets nu

²⁷ Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 2 s. 233.

²⁸ Se Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 2 s. 232 med hänvisning till prop. 2002/03:79 s. 12–13 samt RÅ 2002 ref. 84 samt Styrsignal ”inkomst från naturvårdsavtal” dnr 130 84518-05/111.

gällande uppfattning föreligger således inte längre någon rätt att periodisera ersättningen enligt naturvårdsavtal.²⁹

Eftersom Skatteverkets styr signaler är bindande endast för rättstillämpningen inom Skatteverket, kan förvaltningsdomstolarna komma fram till en annan uppfattning om intäktsperiodiseringen vid naturvårdsavtal. Skatteverkets ändrade inställning i denna fråga understryker dock vikten av ett löpande informationsutbyte och samarbete mellan de granskade myndigheterna och Skatteverket, i syfte att åstadkomma en utförlig information till de skattskyldiga beträffande Skatteverkets inställning i dessa frågor.

Fastighetsreglering, klyvning och inlösen

Följande förfaranden enligt Fastighetsbildningslagen (1970:988) anses som avyttring av fastighet om de sker helt eller delvis mot kontant ersättning, se 45 kap. 5 § IL:

- Överföring av mark eller andel i samfällighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen.
- Uppdelning i lotter genom klyvning enligt 11 kap. fastighetsbildningslagen.

Skattepliktig kapitalvinst uppkommer vid ovanstående förfaranden om den kontanta ersättningen överstiger 5 000 kr. Därvid görs en proportionering av kapitalvinsten; endast så stor del som den kontanta ersättningen minskad med 5 000 kr utgör av den totala ersättningen för överföringen eller uppdelningen minskad med 5 000 kr ska tas upp till beskattning.

Vad avser inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen gäller att uppkommen kapitalvinst är skattepliktig i dess helhet, se 45 kap. 5 § tredje stycket IL. Detta innebär att kontanterersättningens storlek inte inverkar på skatteplikten.

Vid Riksrevisionens granskning har framkommit att av ovan redovisade förfaranden tillämpas främst fastighetsreglering enligt 5 kap. fastighetsbildningslagen vid de granskade myndigheterna. Enligt uppgift från de granskade myndigheterna är det vanligt förekommande att kontanterersättning över 5 000 kr utges i samband med exempelvis fastighetsregleringar. Ur skattemässig synvinkel är det väsentligt att fastighetsägaren får en korrekt information om hur sådan kontanterersättning ska beskattas. Vidare har framkommit att inom en myndighet tillämpas såväl fastighetsreglering enligt 5 kap. som inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen. Eftersom hela kapitalvinsten är skattepliktig vid inlösen enligt 8 kap. fastighetsbildningslagen, understryker detta betydelsen av att myndigheten gentemot fastig-

²⁹ Styrsignal "Inkomst från naturvårdsavtal" enligt noten ovan samt Skatteverkets handledning vid 2005 års taxering, del 2 s. 233.

hetsägaren tydliggör vilket förfarande som tillämpats och vilka beskattningskonsekvenser som uppkommer.

Byte av fastighet utan fastighetsreglering

Av 44 kap. 3 § 1L följer att byte av ett slag av egendom mot ett annat utlöser kapitalvinstbeskattning. Om marknadsvärdet på den genom bytet erhållna respektive överlåtna egendomen inte överensstämmer uppkommer en beskattningseffekt (ett kontinuitetsbrott) såtillvida att marknadsvärdet på den erhållna egendomen anses som avyttringspris för den överlåtna egendomen. Motsatsvis utgör marknadsvärdet på den överlåtna egendomen anskaffningsvärde för den erhållna egendomen. Detta kallas för den korsvisa principen.³⁰

Vid flera av de granskade myndigheterna förekommer byten av fastigheter utanför fastighetsbildningslagens regler om fastighetsreglering. Det är därvid vanligt att marknadsvärdet på den överlåtna respektive erhållna egendomen inte överensstämmer. I många fall tillämpas ett system där mellanskillnaden regleras med pengar från antingen myndighetens eller fastighetsägarens sida. Förutsatt att så sker uppkommer inte någon egentlig beskattningseffekt (kontinuitetsbrott) för fastighetsägaren sett över dennes samlade innehavstid. Det är dock väsentligt att avyttringen deklarerar, bl.a. med avseende på att ett korrekt omkostnadsbelopp för den erhållna egendomen ska kunna fastställas inför en framtida avyttring.

Slutsatser avseende skattemässiga aspekter vid marklösen

Av promemorian framgår att de granskade myndigheterna i flera situationer sannolikt är skyldiga att lämna kontrolluppgift enligt LSK till Skatteverket avseende tillgodoräknad/utbetald ränta eller fordringsbelopp.

Med hänsyn till att olika slag av ersättningar ska/får beskattas på olika sätt, är det väsentligt att avtalen utförligt specificerar de olika ersättningsposterna och att fastighetsägaren får information om hur beskattningen ska/kan ske.

Den praktiska hanteringen av dessa frågor bör lämpligen lösas inom ramen för diskussioner mellan Skatteverket och respektive myndighet.

³⁰ Se exempelvis Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2005 års taxering, del 1 s. 500.

Referenser

Lagar och förordningar

Arkivförordningen (1991:446)
Arkivlagen (1990:782)
Expropriationslagen (1972:719)
Fastighetsbildningslagen (1970:988)
Förordning (2000:606) om myndigheters bokföring
Förvaltningslagen (1986:223)
Inkomstskattelagen (1999:1229)
Jordabalken (1970:994)
Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter
Miljöbalken (1998:808)
Regeringsformen (1974:152)
Verksförordning (1995:1322)

Utredningar och rapporter

Förstudie för nya skogsnormer (1988)
NV 310-419-04
RÅ 1958 Fi 2631
RÅ 1963 Fi 1392
SKS 194-04 4.43
SOU 2001:19, *Vissa grundlagsfrågor*

Riksdagstryck

Proposition 2002/03:79, *Direktavdrag för lantmäteriförrättningsutgifter vid omarrondering*
Riksdagsskrivelse 2003/04:151
Bostadsutskottets betänkande 2003/04:BoU5
Riksdagens protokoll 2004/05:107

Övriga källor

JO-beslut 2004-09-24 (dnr 2319-2003) *Anmälan mot Fastighetsnämnden i Västerås kommun angående beredning av ett fastighetsköp; frågor avseende hantering av handlingar i ärendet.*

Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2005 års taxering, del 1 och 2.

Lodin, m.fl.; *Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt*, 10:e upplagan 2005.

Tidigare utgivna rapporter från Riksrevisionen

2003	2003:1	Hur effektiv är djurskyddstillsynen?
2004	2004:1	Länsplanerna för regional infrastruktur – vad har styr prioriteringarna?
	2004:2	Förändringar inom kommittéväsendet
	2004:3	Arbetslöshetsförsäkringens hantering på arbetsförmedlingen
	2004:4	Den statliga garantimodellen
	2004:5	Återfall i brott eller anpassning i samhället – uppföljning av kriminalvårdens klienter
	2004:6	Materiel för miljarder – en granskning av försvarets materielförsörjning
	2004:7	Personlig assistans till funktionshindrade
	2004:8	Uppdrag statistik <i>Insyn i SCB:s avgiftsbelagda verksamhet</i>
	2004:9	Riktlinjer för prioriteringar inom hälso- och sjukvård
	2004:10	Bistånd via ambassader – en granskning av UD och Sida i utvecklingssamarbetet
	2004:11	Betyg med lika värde? – en granskning av statens insatser
	2004:12	Höga tjänstemäns representation och förmåner
	2004:13	Riksrevisionens årliga rapport 2004
	2004:14	Arbetsmiljöverkets tillsyn
	2004:15	Offentlig förvaltning i privat regi – statsbidrag till idrottsrörelsen och folkbildningen
	2004:16	Premiepensionens första år
	2004:17	Rätt avgifter? – statens uttag av tvingande avgifter
	2004:18	Vattenfall AB – Uppdrag och statens styrning
	2004:19	Vem styr den elektroniska förvaltningen?
	2004:20	The Swedish National Audit Office Report 2004
	2004:21	Försäkringskassans köp av tjänster för rehabilitering
	2004:22	Arlandabanan <i>Insyn i ett samfinansierat järnvägsprojekt</i>
	2004:23	Regelförenklingar för företag
	2004:24	Snabbare asylprövning
	2004:25	Sjukpenninganslaget – utgiftsutveckling under kontroll?
	2004:26	Utgift eller inkomstavdrag? – Regeringens hantering av det tillfälliga sysselsättningsstödet
	2004:27	Stödet till polisens brottsutredningar
	2004:28	Regeringens förvaltning och styrning av sex statliga bolag
	2004:29	Kontrollen av strukturfonderna
	2004:30	Barnkonventionen i praktiken
2005	2005:1	Miljömålsrapporteringen – för mycket och för lite
	2005:2	Tillväxt genom samverkan?

- 2005:3 Arbetslöshetsförsäkringen – *kontroll och effektivitet*
- 2005:4 Miljögifter från avfallsförbränningen – *hur fungerar tillsynen*
- 2005:5 Från invandrarpolitik till invandrarpolitik
- 2005:6 Regionala stöd – *stys de mot ökad tillväxt?*
- 2005:7 Ökad tillgänglighet i sjukvården? – *regeringens styrning och uppföljning*
- 2005:8 Representation och förmåner i statliga bolag och stiftelser
- 2005:9 Statens bidrag för att anställa mer personal i skolor och fritidshem
- 2005:10 Samordnade inköp
- 2005:11 Bolagiseringen av Statens järnvägar
- 2005:12 Uppsikt och tillsyn i samhällsplaneringen – *intention och praktik*
- 2005:13 Riksrevisionens årliga rapport 2005
- 2005:14 Förtidspension utan återvändo