

Ersättning vid markintrång – införande av kontrolluppgift

Innehållsförteckning

Sammanfattning	4
1 Författningsförslag	5
1.1 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	5
1.2 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	7
2 Bakgrund	8
3 Gällande rätt	9
3.1 Egendomsskyddet	9
3.1.1 I vilka lagar regleras markintrång?	9
3.1.2 Ersättning till fastighetsägaren vid markintrång	10
3.1.3 Genom vilka rättshandlingar kan markintrång ske?.....	10
3.2 Allmänt om skatteregler	10
3.2.1 Avyttring	10
3.2.2 Delavyttring och allframtidsupplåtelse	11
3.2.3 Upplåtelse eller rådighetsinskränkning under begränsad tid	11
3.2.4 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet	11
3.2.5 Ersättning för skador på fastigheten.....	11
3.2.6 Avyttringstidpunkt.....	12
3.2.7 Kapitalvinstbeskattning.....	12
3.2.8 Begränsat skattskyldiga	12
4 Överväganden och förslag	13
4.1 Uppgifter hos Lantmäteriet.....	13
4.1.1 Lantmäteriets fastighetsregister	13
4.1.2 Uppgift om ersättning när en hel fastighet tagits i anspråk.....	13
4.1.3 Uppgift om ersättning när en del av en fastighet tagits i anspråk	14
4.2 Kan Skatteverket få tillgång till tillräckliga uppgifter från Lantmäteriet?	14
4.3 En kontrolluppgiftsskyldighet ska införas för markintrång ..	15
4.4 Vad ska gälla för begränsat skattskyldiga?	17
4.5 Uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer	17
4.6 Personuppgiftsbehandling	17
4.7 Ikraftträdandebestämmelser	19
5 Konsekvensanalys	20
5.1 Sammanfattning.....	20
5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring.....	20

5.3	Offentligfinansiella effekter.....	21
5.4	Effekter för företagen	23
5.5	Effekter för enskilda	23
5.6	Övriga konsekvenser för kommuner och regioner	23
5.7	Effekter för Skatteverket	23
5.8	Effekter för myndigheter och andra offentliga organ	23
5.9	Förslagets förenlighet med EU-rätten	24
5.10	Övriga effekter	24
6	Författningskommentarer	25
6.1	Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).....	25
6.2	Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261).....	26

Sammanfattning

I promemorian föreslås en skyldighet för statliga myndigheter, kommuner och andra offentliga organ att lämna kontrolluppgift om löseskilling eller intrångsersättning samt ersättning för skada som betalats ut till fysiska personer och dödsbon i samband med att fastigheter tagits i anspråk för allmänna ändamål med stöd av lag. Förslaget har begränsats till att gälla för statliga myndigheter, kommuner och liknande offentliga organ. Orsaken till det är att merparten av de skattepliktiga ersättningarna som förslaget gäller bedöms betalas ut av myndigheter och andra offentliga organ. Av den anledningen och för att inte öka de privata aktörernas administrativa börda omfattas de inte av förslaget.

Det har vid granskning visat sig att berörda fastighetsägare inte alltid deklarerar ersättning som betalats ut vid markintrång. Orsakerna till det är flera. När en del av en fastighet tas i anspråk för t.ex. en väg eller när möjligheten att använda fastigheten inskränks på grund av att ett naturreservat bildas, kan ersättningen ibland uppfattas som en form av skadestånd. Vissa fastighetsägare har uppgett att de inte har förstått att ersättningen är skattepliktig eftersom de inte fått någon kontrolluppgift av den myndighet, kommun eller annat offentligt organ som betalat ut ersättningen.

Förslaget bedöms vara till nytta både för berörda fastighetsägare, som med förslaget får en tydlig signal om att ersättningen är skattepliktig, och för Skatteverket som med förslaget får en kontrolluppgift att använda vid granskning av deklarerationer. Förslaget bedöms öka de statliga skatteintäkterna med 21 miljoner kronor årligen på kort sikt och 29 miljoner varaktigt.

1 Författningsförslag

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

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244) dels att 22 kap. 1 § och 23 kap. 2 § ska ha följande lydelse, dels att det ska införas en ny paragraf, 22 kap. 27 §, och närmast före 22 kap. 27 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

22 kap.

1 §¹

I detta kapitel finns bestämmelser om skyldighet att lämna kontrolluppgift om

- överlåtelse av privatbostadsrätt och andelar i vissa bostadsföretag (2 och 3 §§),
 - samfällighet (5 och 6 §§),
 - räntebidrag (7 §),
 - pensionsförsäkringar och pensionssparkonton (8 och 9 §§),
 - avskattning av pensionsförsäkring (10 §),
 - tjänstepensionsavtal (11 §),
 - underlag för avkastningsskatt på livförsäkringar (12 §),
 - skattereduktion för förmån av hushållsarbete (13 §),
 - elcertifikat (14 §),
 - utsläppsrätter, utsläppsminskningsenheter och certifierade utsläppsminskningar (15 §),
 - schablonintäkt vid innehav av ett investeringssparkonto (16 §),
 - schablonintäkt vid innehav av andelar i värdepappersfonder, fondföretag, specialfonder och utländska specialfonder (17–21 §§),
 - gåva (22 §),
 - investeraravdrag (23 och 24 §§), [□]
 - skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §), *och*
 - utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §).
- skattereduktion för mikroproduktion av förnybar el (25 §),
 - utnyttjande av vissa personaloptioner (26 §), *och*
 - *avyttring av fastighet genom expropriation eller liknande förfarande (27 §).*

¹ Senaste lydelse 2019:455.

Avyttring av fastighet genom expropriation eller liknande förfarande

27 §

Kontrolluppgift ska lämnas om löseskillning eller intrångsersättning och ersättning för övrig skada som betalats ut till följd av att en fastighet tagits i anspråk för allmänna ändamål med stöd av lag.

Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av statliga myndigheter, kommuner och liknande offentliga organ.

I kontrolluppgiften ska följande uppgifter lämnas:

- 1. fastighetens beteckning,*
- 2. ersättning som betalats ut, och*
- 3. vad ersättningen avser.*

23 kap.

2 §²

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–26 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

Kontrolluppgift enligt 22 kap. 10 § ska också avse omständigheter som medför eller kan medföra avskattning enligt 5 § första stycket 6, 6 a eller 7 lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Kontrolluppgifter enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2 samt 4 § 1 a, 2 a och 3 a, 17, 19, 20, 21 kap., 22 kap. 2, 3, 9–11, 17–21 och 23–27 §§, 22 a kap. samt 22 b kap. ska även lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2021.
 2. Den nya bestämmelsen i 22 kap. 27 § och bestämmelserna i 23 kap. 2 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som betalats ut under 2021.

² Senaste lydelse 2019:129.

1.2 Förslag till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 11 b § skatteförfarandeförordningen (2011:1261) ska ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap.

11 b §¹

En kontrolluppgift enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2, 17 och 19–21 kap. samt 22 kap. 2, 3, 9–11 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) ska även innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som kontrolluppgiften lämnas för om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion.

En kontrolluppgift som avses i 23 kap. 2–3 b §§ skatteförfarandelagen ska även innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som kontrolluppgiften lämnas för om denne är begränsat skattskyldig. Om kontrolluppgiften avser intäkt i inkomstslaget tjänst, ska den även innehålla uppgift om medborgarskap.

En kontrolluppgift enligt 15 kap., 16 kap. 1 § om ersättning som avses i 16 kap. 3 § 2, 17 och 19–21 kap. samt 22 kap. 2, 3, 9–11 *och* 27 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244) ska även innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som kontrolluppgiften lämnas för om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige och har hemvist i en annan stat eller jurisdiktion.

Denna förordning träder i kraft den 1 januari 2021.

¹ Senaste lydelse 2017:390.

2 Bakgrund

Staten och andra offentliga aktörer betalar varje år ut stora belopp till fastighetsägare på grund av markintrång. Ianspråktagande av mark kan ske genom expropriation eller liknande förfarande, men oftast träffas frivilliga överenskommelser med fastighetsägare. I dag lämnas inte någon kontrolluppgift om utbetalda intrångsersättningar. Skatteverket är i stället beroende av att fastighetsägaren själv redovisar ersättningen i sin deklaration. Varje år betalar svenska myndigheter ut ungefär 800 miljoner kronor i ersättning för markintrång till fysiska personer och dödsbon för flera tusen fall av markintrång. Trots att ersättningen i stort sett alltid är skattepliktig bedömer Skatteverket att ungefär var sjätte krona inte tas upp till beskattning.

Riksrevisionen granskade år 2005 hur sex statliga myndigheter handlade ärenden om markintrång. De myndigheter som granskades var Banverket, Luftfartsverket, Naturvårdsverket, Skogsvårdsorganisationen, Svenska kraftnät och Vägverket. Resultatet av granskningen utmynnade i en rapport, RiR 2005:15¹. De granskade myndigheterna svarade tillsammans för den övervägande delen av alla markintrångsärenden och de betalade årligen tillsammans ca 1 miljard kronor till ca 6000 fastighetsägare. Riksrevisionen konstaterade bl.a. att myndigheterna inte lämnade relevant och tillräcklig information till fastighetsägarna om hur de olika ersättningarna skulle redovisas till Skatteverket. Några av myndigheterna specificerade inte vad den totala ersättningen bestod av, vilket enligt Riksrevisionen gjorde det svårt för fastighetsägarna att deklarerera ersättningarna på ett korrekt sätt. Granskningen omfattade även Skatteverkets interna rutiner vid beskattning av utbetalda ersättningar i samband med markintrång. Riksrevisionen påpekade att Skatteverket inte på ett strukturerat sätt utnyttjade möjligheten att hämta information från Lantmäteriets fastighetsregister när en fastighet varit föremål för fastighetsreglering eller upplåtelse.

Skatteverket har efter Riksrevisionens granskning sammanställt information till fastighetsägare om hur ersättning för markintrång ska redovisas både i en skrivelse² och i en informationsbroschyr³.

Under de senaste tio åren har Skatteverket vid ett flertal tillfällen undersökt i vilken utsträckning ersättning vid markintrång tas upp till beskattning på ett korrekt sätt. Metoderna har varierat något och någon fullständig bild av regelefterlevnaden går inte att få utifrån någon enskild undersökning. Resultaten har varierat från att minst 6–7 procent av utbetalningarna inte tagits upp till beskattning, till att över 30 procent blivit felaktigt eller inte alls beskattade. Vid den senaste undersökningen som rörde utbetalningar från Naturvårdsverket under 2014 och 2015 konstaterades att anledningen till att ersättningarna inte har deklarerats av fastighetsägarna har varit flera. Vissa fastighetsägare har uppfattat att ersättningen inte varit skattepliktig och i stället sett ersättningen som en form av skadestånd eftersom de blivit tvingade att lämna ifrån sig marken. Vissa fastighetsägare har trott att de inte behövt deklarerera ersättningen eftersom de inte fått någon kontrolluppgift. Naturvårdsverket har i samband med granskningen uppgett att de önskar att en lagändring görs så att myndigheten kan lämna kontrolluppgifter till Skatteverket om utbetalda ersättningar.

¹ Riksrevisionens rapport, Marklösen, Finns förutsättningar för rätt ersättning, 2005-10-25, dnr 39-2004-1335.

² Skatteverkets skrivelse, ”Beskattning av ersättningar för markintrång m.m.”, 2011-04-11 och 2015-02-17, dnr 131-267632-11/1152 och 131-52594-15/1152.

³ Skatteverkets broschyr, ”Beskattning av ersättningar för markintrång m.m.”, april 2011, SKV 254.

3 Gällande rätt

3.1 Egendomsskyddet

Att tvinga någon att avstå från sin egendom är enligt 2 kap. 15 § regeringsformen bara tillåtet i de fall det krävs för att tillgodose angelägna allmänna intressen. I sådana fall kan mark eller byggnad tas i anspråk med stöd av lag. Om en fastighet tas i anspråk genom expropriation eller annat liknande förfogande eller om fastighetsägarens möjlighet att använda fastigheten begränsas genom t.ex. servitut eller vägrätt, ska fastighetsägaren alltid ersättas för den förlust som ingreppet innebär. Ersättningen ska bestämmas enligt grunder som anges i expropriationslagen (1972:719), förkortad ExprL, och kan delas in i tre kategorier; löseskilling vid inlösen av hel fastighet, intrångsersättning vid ianspråktagande av del av fastighet samt ersättning för övrig skada.

3.1.1 I vilka lagar regleras markintrång?

Möjligheten att ta mark i anspråk för att tillgodose angelägna allmänna intressen regleras i en mängd olika författningar och handläggs av många myndigheter, kommuner och offentliga organ beroende på vilket syfte ianspråktagande har – en väg eller järnväg ska byggas, ett naturreservat ska bildas eller ledningar ska dras över ett visst markområde. Det finns närmare ett tjugotal lagar som reglerar tvångsförvärv och rådighetsinskränkningar i olika situationer. Lagarna innehåller bestämmelser om för vilka ändamål mark får förvärfvas, vem som får förvärva marken, vilken ersättning som ska betalas till markägaren, när marken kan tillträdas samt förfarandet för att bestämma dels om tvångsförvärv ska få ske, dels ersättningens storlek¹.

Tabellen visar vilka lagar som i huvudsak styr handläggningen vid några av de berörda myndigheterna².

Tabell 1. Exempel på tillämpliga lagar för några myndigheter och offentliga organ

<i>Myndighet/ Statliga bolag</i>	<i>Författning</i>
Trafikverket	Expropriationslagen (1972:719)
	Fastighetsbildningslagen (1970:988)
	Anläggningslagen (1973:1149)
	Miljöbalken (1998:808)
	Jordabalken (1970:994)
	Väglagen (1971:948)
	Lagen (1995:1649) om byggande av järnväg
Swedavia	Expropriationslagen (1972:719)
	Miljöbalken (1998:808)
Naturvårdsverket	Expropriationslagen (1972:719)
	Fastighetsbildningslagen (1970:988)
	Miljöbalken (1998:808)
	Förordningen (1998:1252) om områdesskydd enligt miljöbalken m.m.
Skogsstyrelsen	Expropriationslagen (1972:719)

¹ Sjödin, Ekbäck, Kalbro, Norell, Markåtkomst och ersättning, 3 uppl., 2011, s. 31-32.

² Motsvarigheterna till de myndigheter som Riksrevisionen granskade, jfr. rapport RiR 2005:15.

	Miljöbalken (1998:808)
	Förordningen (1998:1252) om områdesskydd enligt miljöbalken m.m.
	Skogsvårdslagen (1979:429)
Svenska kraftnät	Expropriationslagen (1972:719)
	Ellagen (1997:857)
	Ledningsrättslagen (1973:1144)
	Miljöbalken (1998:808)

3.1.2 Ersättning till fastighetsägaren vid markinträng

Frågor om ersättning regleras i den författning som gäller för markinträng. I de flesta av de aktuella lagarna finns dock hänvisningar till expropriationslagens bestämmelser om hur ersättningen ska bestämmas. Det finns särskilda bestämmelser om ersättning i 31 och 32 kap. miljöbalken, förkortad MB, och i 7 kap. minerallagen (1991:45), förkortad MinL. Grunden för samtliga ersättningsregler är att den fastighetsägare vars egendom har tagits i anspråk, ska befinna sig i samma förmögenhetsläge före och efter markinträng.

Av 4 kap. 1 och 2 §§ ExprL framgår följande.

- Om hela fastigheten exproprieras ska löseskilling betalas som motsvarar fastighetens marknadsvärde,
- om en del av en fastighet exproprieras ska intrångsersättning betalas med ett belopp som motsvarar den minskning av fastighetens värde som uppkommer genom expropriationen,
- om övrig skada uppkommer genom expropriationen ska även sådan skada ersättas,
- därutöver ska ytterligare löseskilling respektive intrångsersättning betalas med 25 procent av marknadsvärdet respektive marknadsvärdeminskningen.

3.1.3 Genom vilka rättshandlingar kan markinträng ske?

En fastighet kan tas i anspråk genom ett antal olika rättshandlingar. Det kan ske genom

- a) försäljning av hel eller del av fastighet,
- b) byte av fastigheter,
- c) upplåtelse av fastighet genom nyttjanderätt eller servitut,
- d) rådighetsinskränkning genom restriktioner för markanvändning under obegränsad tid,
- e) överföring av hel eller del av fastighet enligt reglerna om fastighetsreglering i 5 kap. fastighetsbildningslagen (1970:988), förkortad FBL,
- f) avstående av mark genom inlösen enligt 8 kap. FBL, eller
- g) upplåtelse av fastigheten eller rådighetsinskränkning på fastighet under begränsad tid.

3.2 Allmänt om skatteregler

3.2.1 Avyttring

Någon motsvarighet till begreppet intrång som förekommer i expropriationslagen finns inte inom skatterätten. I inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, används begreppet avyttring när en fastighet eller del av en fastighet övergår till annan ägare. Även när en fastighet upplåts med nyttjanderätt eller servitut under obegränsad tid och när förfoganderätten till en fastighet inskränks under

obegränsad tid med stöd av miljöbalken eller annan författning (allframtidsupplåtelse), anses detta skatterättsligt vara en avyttring.

Försäljning, byte och liknande överlåtelse av tillgångar är att anse som avyttringar enligt 44 kap. 3 § IL. Övriga nämnda rättshandlingar, förutom kategorin upplåtelser under begränsad tid (avsnitt 3.1.3) är avyttringar enligt 45 kap. 5–7 §§ IL. För att en överföring av hel eller del av fastighet genom fastighetsreglering enligt 5 kap. FBL ska ses som en avyttring krävs att fastighetsregleringen sker helt eller delvis mot kontant ersättning. Även när det gäller allframtidsupplåtelser finns särskilda villkor för att en del av fastigheten ska anses avyttrad. Det är bara i de fall då fastighetsägaren får en engångsersättning för en allframtidsupplåtelse som det föreligger en kapitalvinstgrundande avyttring. Då anses en så stor del av fastigheten avyttrad som ersättningen motsvarar av hela fastighetens marknadsvärde vid tiden för det beslut eller den upplåtelse som ersättningen grundar sig på. En avtalad och bestämd engångsersättning för en allframtidsupplåtelse behandlas som en engångsersättning oavsett om själva betalningen sker vid ett eller flera tillfällen.

3.2.2 Delavyttring och allframtidsupplåtelse

När en del av en fastighet överläts genom försäljning eller byte eller då mark överförs genom fastighetsreglering eller inlösen, är det skatterättsligt att anse som en delavyttring. Om förfoganderätt till fastigheten eller till byggnad på fastigheten inskränks eller när nyttjanderätt till fastigheten upplåts på obestämd tid, är det skatterättsligt att anse som en allframtidsupplåtelse, som är att jämställa med en delavyttring. En överlåtelse eller upplåtelse ger i vissa fall upphov till en beskattningsbar vinst eller en avdragsgill förlust för fastighetsägaren. Om fastigheten ingår i en näringsverksamhet kan ersättningen dessutom ge rätt till avdrag för avsättning till ersättningsfond.

3.2.3 Upplåtelse eller rådighetsinskränkning under begränsad tid

En upplåtelse eller en rådighetsinskränkning under en begränsad tid är inte att anse som en avyttring. Ersättning som betalas ut till följd av en sådan upplåtelse eller rådighetsinskränkning beskattas i stället löpande i inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet beroende på vilken typ av fastighet som berörs.

3.2.4 Privatbostadsfastighet eller näringsfastighet

Vid bedömningen av vilka regler som gäller vid inkomstbeskattningen av viss ersättning är det viktigt att klargöra om ersättningen avser en privatbostadsfastighet eller en näringsfastighet, vilken rättshandling som är grunden för ersättningen och vad ersättningen avser. Med privatbostadsfastighet avses vanligtvis ett småhus som används för ägaren eller dennes närstående. Om fastigheten inte är en privatbostadsfastighet är den en näringsfastighet.

3.2.5 Ersättning för skador på fastigheten

Vid beskattningen görs en skillnad mellan ersättning för s.k. bestående skador, vilka kapitalvinstbeskattas och ersättning för s.k. tillfälliga skador, vilka beskattas som inkomst av näringsverksamhet eller inkomst av kapital beroende på vilken typ av fastighet det är frågan om. För näringsfastigheter utgörs bestående skador av skador i form av en beständig minskning av fastighetens värde på grund av inkomstbortfall eller ökade kostnader.

I 8 kap. 22 § IL finns bestämmelser som innebär att försäkringsersättningar och andra ersättningar för skada eller liknande på tillgångar i vissa fall kan vara

skattefria. De utgifter som täcks av ersättningen är då inte avdragsgilla vid en framtida avyttring.

3.2.6 Avyttringstidpunkt

En kapitalvinst ska enligt 44 kap. 26 § IL tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Avyttringstidpunkt är den tidpunkt då parterna träffar ett bindande avtal om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Det innebär att fastigheten avyttras vid den tidpunkt då köpekontraktet undertecknas. Vid andra slag av överlåtelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag då överlåtelsen blir definitiv. Det innebär att om mark förs över genom en fastighetsreglering grundad på en särskild överenskommelse, anses marken ha avyttrats när uppgift om den fullbordade fastighetsregleringen har förts in i fastighetsregistrets allmänna del (HFD 2013 ref. 10). Vid expropriation har dagen för enkelt eller kvalificerat förhandstillträde ansetts vara avyttringsdag (RÅ 1972 ref. 22 och RSV/FB Dt 1981:6). Vid en allframtidsupplåtelse gäller att en del av fastigheten anses avyttrad när det finns ett för båda parter bindande avtal om upplåtelsen.

3.2.7 Kapitalvinstbeskattning

Kapitalvinst för både privatbostads- och näringsfastighet beskattas i inkomstslaget kapital för fysiska personer och dödsbon. För näringsfastighet beskattas vinsten med 27 procent och för privatbostadsfastighet beskattas vinsten med 22 procent.

Kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet, 44 kap. 13 § IL. Med omkostnadsbelopp avses anskaffningsutgifter ökade med förbättringsutgifter, 44 kap. 14 § IL.

Hur omkostnadsbeloppet ska beräknas vid delavyttring och allframtidsupplåtelse framgår av 45 kap. 19–24 §§ IL. Någon närmare redogörelse för dessa regler görs inte i denna promemoria.

3.2.8 Begränsat skattskyldiga

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för kapitalvinst på en fastighet i Sverige 3 kap. 18 § p. 10 IL. Begränsat skattskyldiga är även skattskyldiga i inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från en fastighet i Sverige och i inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp samt schablonintäkt enligt 47 kap. IL (3 kap. 18 § p. 3 och 11 IL). En fysisk person är begränsat skattskyldig om personen inte är bosatt här i riket, inte stadigvarande vistas här och inte heller har väsentlig anknytning hit.

4 Överväganden och förslag

I den granskning som Riksrevisionen gjorde år 2005 av sex myndigheters handläggning av ärenden om markintrång framkom att ersättning som betalas ut till följd av markintrång i vissa fall aldrig tas upp till beskattning. Riksrevisionen konstaterade att myndigheterna inte lämnade tillräcklig information till fastighetsägarna om hur de olika ersättningarna som betalats ut vid markintrång skulle redovisas till Skatteverket. Det var därför enligt Riksrevisionen svårt för fastighetsägarna att deklarerat ersättningarna på ett korrekt sätt.

Någon kontrolluppgift om utbetalda intrångsersättningar lämnas inte. Skatteverket har genom undersökning av i vilken utsträckning ersättning vid markintrång tas upp till beskattning på ett korrekt sätt, konstaterat att vissa fastighetsägare har uppfattat att ersättningen inte varit skattepliktig utan sett den som en form av skadestånd. Vissa fastighetsägare har trots att de inte behövt deklarerat ersättningen, eftersom de inte fått någon kontrolluppgift.

Skatteverket behöver få information om att en fastighetsägare har erhållit intrångsersättning för att kunna kontrollera att ersättningen tas upp till beskattning på ett korrekt sätt. För fastighetsägare skulle det vara positivt att få en tydlig signal om att ersättningen är skattepliktig. Det skulle minska risken för att de av misstag lämnar felaktiga uppgifter till Skatteverket.

4.1 Uppgifter hos Lantmäteriet

4.1.1 Lantmäteriets fastighetsregister

Lantmäteriets fastighetsregister förs med stöd av lagen (2000:224) om fastighetsregister och förordningen (2000:308) om fastighetsregister. I förordningen finns bestämmelser om bl.a. fastighetsregistrets allmänna del, inskrivningsdel, adressdel, byggnadsdel och taxeringsdel. Av 21 § förordningen om fastighetsregistret framgår hur redovisningen av uppgifter i fastighetsregistrets allmänna del ska göras.

Av 75 § samma förordning framgår att Lantmäteriet ska underrätta Skatteverket om ändring i den allmänna delen som rör indelningen i fastigheter eller som medför ny beteckning för en fastighet. Enligt 77 § ska underrättelse till Skatteverket lämnas på upptagning för automatiserad behandling senast 14 dagar efter dagen för registrering. Underrättelsen ska bl.a. innehålla uppgift om vidtagen åtgärd och datum för registrering, uppgift om den kommun som fastigheten är belägen i, fastighetens registerbeteckning, uppgift om fastighetens arealförändring och uppgift om typ av taxeringsenhet.

Enligt 78 § förordningen om fastighetsregistret ska Lantmäteriet underrätta Skatteverket om beslut med anledning av ansökan om lagfart. Underrättelsen ska lämnas inom en månad från inskrivningsdagen.

Lantmäteriet underrättar inte automatiskt Skatteverket om att servitut eller nyttjanderätter har registrerats.

4.1.2 Uppgift om ersättning när en hel fastighet tagits i anspråk

När en hel fastighet överläts ska den nye ägaren söka lagfart. Skatteverket får automatiskt information från Lantmäteriets fastighetsregister om vem som är ny lagfaren ägare till fastigheten och vilken köpeskilling som har betalats. Denna information lämnas till Skatteverkets fastighetstaxeringssystem genom aviseringar en gång per vecka. Skatteverket använder uppgifterna i samband med fastighetstaxering, men också vid inkomstbeskattning. Uppgifterna om

försäljningspris m.m. förtrycks i specifikationen till säljarens inkomstdeklaration samt i den elektroniska K5-bilaga som finns i Skatteverkets e-tjänst.

Om en fastighet överläts genom köp eller byte anses avyttringen ha skett det beskattningsår då överlåtelsehandlingarna (köpekontraktet) undertecknades. Anteckningen i Lantmäteriets fastighetsregister sker dock ofta först när köpebrevet har undertecknats vilket sker vid en senare tidpunkt. Det kan då inträffa att uppgifter kommer ”för sent” och förtrycks i säljarens deklaration vid en senare tidpunkt än det beskattningsår då transaktionen skulle ha redovisats.

4.1.3 Uppgift om ersättning när en del av en fastighet tagits i anspråk

När en del av en fastighet överlåts för att användas för allmänna ändamål, betalas inträngsersättning till fastighetsägaren. I ett sådant fall ändras inte lagfarten för den fastighet som minskar i yta. Skatteverket får därför inte någon uppgift om avyttringen. Däremot lämnar Lantmäteriet automatiskt uppgifter om genomförda fastighetsregleringar och avstyckningar genom aviseringar till Skatteverket – i dessa fall lämnas dock inte någon uppgift om den ersättning som betalats till fastighetsägaren.

När det gäller upplåtelser på obestämd tid (servitut och nyttjanderätter) får Skatteverket i dag inte någon avisering med uppgifter om detta från Lantmäteriets fastighetsregister. Skatteverket får inte heller någon avisering om rådighetsinskränkningar till följd av naturvårdsbestämmelser, t.ex. att ett naturreservat har bildats. Om servitut eller nyttjanderätt bildas genom expropriation eller liknande tvångsförfarande vid en lantmäteriförrättning kallas dessa officialrättigheter. De registreras i fastighetsregistrets allmänna del. När det gäller servitut eller nyttjanderätt till följd av avtal finns inget krav på att parterna ska ansöka om att dessa ska registreras hos Lantmäteriet. Uppgift om vilken ersättning som betalats framgår inte av registret, men uppgiften finns, enligt Lantmäteriet, vanligtvis i akten.

4.2 Kan Skatteverket få tillgång till tillräckliga uppgifter från Lantmäteriet?

Bedömning: Skatteverket kan inte få tillgång till tillräckliga uppgifter från Lantmäteriet om ersättning vid markintrång.

Skälen för förslaget: Vid den granskning som Riksrevisionen gjorde år 2005 påpekades att Skatteverket inte på ett strukturerat sätt utnyttjade möjligheten att hämta information från Lantmäteriets fastighetsregister när en fastighet varit föremål för fastighetsreglering eller upplåtelse.

Skatteverket får i dag automatisk information från Lantmäteriets fastighetsregister om vem som är ny lagfaren ägare till en fastighet och vilken köpeskilling som har betalats. Denna information lämnas till Skatteverkets fastighetstaxeringssystem genom aviseringar. Skatteverket får även aviseringar om indelningen i fastigheter - bl.a. om arealförändring har skett i samband med fastighetsregleringar. I dessa fall framgår det inte av aviseringen vilken ersättning som har betalats. Om fastighetsreglering skett vid en lantmäteriförrättning finns uppgift om ersättning i den digitala akten hos Lantmäteriet.

Skatteverket skulle behöva ytterligare uppgifter för inkomstbeskattningen av ersättning som utgått vid delavyttringar till följd av markintrång. Lantmäteriet har uppgifter som skulle kunna vara till nytta för Skatteverket, bl.a. uppgift om

nyttjanderätter och servitut samt uppgift om vilka naturvårdsbestämmelser (bl.a. nationalparker och naturreservat) som gäller för en viss fastighet. Skatteverket får i dag inte några aviseringar om sådana upplåtelser eller bestämmelser. Enligt uppgift från Lantmäteriet finns i vissa fall uppgift om ersättning i akterna, dock inte alltid. Det är därför osäkert om all information som Skatteverket skulle behöva, finns hos Lantmäteriet.

När det gäller de uppgifter om indelning i fastigheter som Skatteverket får genom aviseringar är problemet att det inte går att identifiera de avyttringar som gäller markintrång. Samma sak skulle bli fallet om Skatteverket genom aviseringar fick ytterligare uppgifter om nyttjanderätter och servitut.

Av 7 § lagen om fastighetsregister framgår att vid direktåtkomst får sökning göras endast på en fastighet åt gången och namn, personnummer eller del av personnummer får inte användas som sökbegrepp. Med direktåtkomst avses att den som använder registret på egen hand kan söka i detta och få svar på frågor, dock utan att själv kunna bearbeta eller på annat sätt påverka innehållet. Det finns alltså ingen möjlighet, med den nuvarande registerlagstiftningen, att genom direktåtkomst identifiera de avyttringar (ersättningar) som är relevanta för Skatteverket. Om det finns särskilda skäl får dock Lantmäteriet i enskilda fall medge att sökningar sker på fler än en fastighet, tomträtt, samfällighet eller byggnad i taget.

Eftersom det inte går att identifiera de avyttringar som gäller markintrång är det inte heller möjligt för Skatteverket att få del av uppgift om vilken ersättning som utgått. Att göra det möjligt för Skatteverket att få del av sådana uppgifter skulle kräva flera regeländringar. Dels skulle aktörerna (myndigheter, kommuner m.fl.) behöva lämna uppgift till Lantmäteriet om att en delavyttring genomförts för allmänna ändamål med stöd av lag (markintrång) och vad ersättningen avser (intrångsersättning och eventuell ersättning för övrig skada), dels skulle reglerna om direktåtkomst i 7 § lagen om fastighetsregister behöva förtydligas så att det klart framgår att Skatteverket alltid kan få direktåtkomst för sökningar på mer än en fastighet åt gången. Eftersom aktörerna vid markintrång skulle tvingas lämna kompletterande uppgifter till Lantmäteriet förefaller det som ett mer komplicerat alternativ än att de i stället lämnar kontrolluppgifter direkt till Skatteverket, vilket föreslås i avsnitt 4.3.

4.3 En kontrolluppgiftsskyldighet ska införas för markintrång

Förslag: Kontrolluppgift ska lämnas om löseskilling eller intrångsersättning och ersättning för övrig skada som betalats ut till följd av att en fastighet tagits i anspråk för angelägna allmänna ändamål med stöd av lag. Kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon av myndigheter, kommuner och liknande offentliga organ. De uppgifter som ska lämnas är uppgift om fastighetens beteckning, utbetald ersättning och vad ersättningen avser.

Skälen för förslaget: Skatteverket anser att det enklaste sättet att säkerställa att Skatteverket får vetskap om att ersättning har betalats ut i samband med markintrång och att enskilda fastighetsägare förstår att ersättningen kan vara skattepliktig, är att införa en bestämmelse om skyldighet att lämna kontrolluppgift.

Vad ska kontrolluppgiften omfatta?

Skatteverket får information från Lantmäteriet om löseskilling. De ersättningar som Skatteverket inte får kännedom om i samband med markintrång är främst ersättningar vid delavyttring, dvs. intrångsersättning och ersättning för skada. Efter en kontroll med några av de myndigheter som är aktuella har det framkommit att det är enklare för myndigheterna att lämna kontrolluppgift både om löseskilling och om intrångsersättning än att enbart lämna kontrolluppgift om intrångsersättning. Mot bakgrund av det bör uppgift lämnas om löseskilling, om intrångsersättning samt om ersättning för övrig skada i samband med markintrång.

För vilka ska kontrolluppgift lämnas?

De fastighetsägare som huvudsakligen berörs av markintrång är fysiska personer och dödsbon. Ofta är det fråga om enskilda näringsidkare som äger jordbruksmark eller skog. En del av de som berörs är dock juridiska personer som äger skogsfastigheter. Det är då frågan om stora skogsbolag som vanligtvis äger mycket stora skogsfastigheter och därför har en bra kontroll på regelefterlevnaden när sådana fastigheter berörs. Det är därför tillräckligt att kontrolluppgift lämnas för förvärv där fysiska personer eller dödsbon är parter.

Vem ska lämna kontrolluppgift?

Flera myndigheter handlägger ärenden om markintrång. De sex myndigheter som Riksrevisionen granskade år 2005 svarade då tillsammans för den övervägande delen av alla markintrångsärenden. Även kommunerna svarar för en del av de markintrång som äger rum varje år. Det förekommer även att andra än stat och kommun tar mark i anspråk för angelägna allmänna intressen, bl.a. elbolag och nätoperatörer när det gäller ledningsrätt.

Naturvårdsverket har i samband med granskningen och vid kontakt under arbetet med denna promemoria, uppgett att de önskar att en lagändring genomförs som innebär att Naturvårdsverket ska lämna kontrolluppgift till Skatteverket om utbetalda ersättningar. Myndigheten har pekat på den service det skulle innebära för de fastighetsägare som berörs av markintrånget.

Skyldigheten att lämna kontrolluppgift vid markintrång bör begränsas till statliga myndigheter, kommuner och liknande offentliga organ, vilka tillsammans svarar för den allra största delen av alla markintrång. Med liknande offentliga organ avses organ som bedriver offentlig verksamhet i statlig eller kommunal regi, t.ex. statliga och kommunala bolag. Anledningen till att andra än myndigheter, kommuner och liknande offentliga organ inte ska omfattas är att de svarar för en liten del av alla markintrång. För att inte öka deras administrativa börda bör de inte omfattas av förslaget.

Vilka uppgifter bör lämnas i en kontrolluppgift?

I kontrolluppgiften bör uppgift om vilken fastighet markintrånget gäller finnas med – fastighetens beteckning ska därför anges.

Ersättningen som har betalats till fastighetsägaren och vad ersättningen avser (löseskilling eller intrångsersättning och ersättning för övrig skada) ska framgå. Vad ersättningen avser kan ha betydelse i de fall det är frågan om t.ex. ett skadestånd som i undantagsfall inte är skattepliktigt. Uppgiften kan också ha betydelse för näringsfastigheter när det gäller att avgöra om ersättningen ska ingå i kapitalvinstberäkningen eller utgöra inkomst i näringsverksamhet.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 22 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) och införandet av en ny paragraf, 22 kap. 27 §, i samma lag.

4.4 Vad ska gälla för begränsat skattskyldiga?

Förslag: Kontrolluppgift om utbetald löseskilling, intrångsersättning och ersättning för övrig skada ska även lämnas för begränsat skattskyldiga fysiska personer.

Skälen för förslaget: Av 23 kap. 2 § skatteförfarandelagen framgår att kontrolluppgift i vissa fall även ska lämnas för fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Kontrolluppgift om utbetald löseskilling, intrångsersättning och ersättning för övrig skada enligt den i denna promemoria föreslagna 22 kap. 27 § skatteförfarandelagen bör även lämnas när det gäller begränsat skattskyldiga.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ändring i 23 kap. 2 § skatteförfarandelagen.

4.5 Uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer

Förslag: Kontrolluppgift om ersättning ska innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som kontrolluppgiften lämnas för om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige men har hemvist i en annan stat.

Skälen för förslaget: En skyldighet att lämna uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer (TIN) föreligger bl.a. vid överlåtelse av privatbostadsrätt. TIN får den skattskyldiga av det land där han eller hon har skatterättslig hemvist. Motsvarande bör gälla beträffande de kontrolluppgifter som avser löseskilling eller intrångsersättning och ersättning för övrig skada som utbetalats till följd av att en fastighet tagits i anspråk för angelägna allmänna ändamål med stöd av lag.

Förordningsförslag

Förslaget föranleder en ändring i 5 kap. 11 b § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

4.6 Personuppgiftsbehandling

Bedömning: Den behandling av personuppgifter som förslaget ger upphov till är förenlig med EU:s dataskyddsförordning och den kompletterande dataskyddsregleringen som finns i nationell rätt.

Genom förslaget införs ytterligare en kontrolluppgift i skatteförfarandelagen (kontrolluppgift om avyttring av fastighet genom expropriation eller liknande förfarande). En kontrolluppgift ska alltid innehålla nödvändiga identifikationsuppgifter för den uppgiftsskyldige och den som kontrolluppgiften lämnas för, 24 kap. 4 § SFL. De identifikationsuppgifter som uppgiften ska innehålla är namn, personnummer eller samordningsnummer eller organisationsnummer och postadress, 5 kap. 11 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261). Därutöver ska kontrolluppgiften enligt förslaget i 22 kap. 27 § SFL innehålla den aktuella fastighetens beteckning, den ersättning som betalats ut och vad ersättningen avser.

Det innebär att en personuppgiftsbehandling kommer att ske, dels av de uppgiftsskyldiga för att de ska kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet och dels av Skatteverket i beskattningsdatabasen. Förfarandet omfattas av Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG, nedan kallad EU:s dataskyddsförordning. EU:s dataskyddsförordning kompletteras av bestämmelser i lagen (2018:218) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning, förkortad dataskyddslagen samt förordningen (2018:219) med kompletterande bestämmelser till EU:s dataskyddsförordning. För Skatteverkets beskattningsverksamhet finns även kompletterande bestämmelser i lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Den rättsliga grunden för behandlingen hos de uppgiftsskyldiga är i första hand att den är nödvändig för att fullgöra en rättslig förpliktelse på det sätt som anges i artikel 6.1.c i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden och syftet med denna behandling är fastställd i nationell rätt i 14 kap. 1 § SFL, dvs. kontrolluppgifter ska lämnas för andra än uppgiftslämnaren själv till ledning för bestämmande av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Den aktuella grunden för behandlingen är därmed fastställd i nationell rätt på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning och 2 kap. 1 § dataskyddslagen.

En kontrolluppgift ska lämnas för varje kalenderår och ska ha kommit in till Skatteverket senast den 31 januari närmast följande kalenderår, 24 kap. 1 § SFL. Syftet med att lämna en kontrolluppgift framgår av 14 kap. 1 § SFL. Handlingar och uppgifter som lämnas till Skatteverket ska hanteras på ett sätt som innebär att dessa inte blir åtkomliga för obehöriga och ska om möjligt hållas åtskilda från andra handlingar och uppgifter, 20 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen. När dessa uppgifter därför har kommit in till Skatteverket behandlas de i beskattningsdatabasen. Den behandlingen som sker vid mottagandet av en kontrolluppgift är således nödvändig för att Skatteverket ska fullgöra en rättslig förpliktelse, artikel 6.1 c i EU:s dataskyddsförordning. Genom nämnda bestämmelser i nationell rätt är kraven i artikel 6.3 EU:s dataskyddsförordning samt 2 kap. 1 § dataskyddslagen uppfyllda.

Den avsedda behandlingen är även nödvändig för att Skatteverket ska kunna utföra en uppgift av allmänt intresse, artikel 6.1 e i EU:s dataskyddsförordning. Den rättsliga grunden finns i 1 § förordning (2017:154) med instruktion för Skatteverket, 44 kap. 3 § samt 45 kap. 5-7 §§ IL, samt den föreslagna bestämmelsen i 22 kap. 27 § SFL. Den rättsliga grunden är därmed fastställd i nationell rätt på det sätt som krävs enligt artikel 6.3 i EU:s dataskyddsförordning samt 2 kap. 2 § 1 dataskyddslagen.

De närmare ändamålen för behandlingen liksom andra relevanta bestämmelser finns i lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet. Av 1 kap. 4 § 1 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet framgår att uppgifter får behandlas för att tillhandahålla information som behövs hos Skatteverket för fastställande av underlag för samt bestämmande, redovisning, betalning och återbetalning av skatter och avgifter. Uppgifter som lämnas i en kontrolluppgift får enligt 2 kap. 3 § 4 lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet behandlas i beskattningsdatabasen.

De uppgifter som kommer att behandlas är inte sådana känsliga personuppgifter som avses i artikel 9.1 i EU:s dataskyddsförordning.

Den befintliga dataskyddsregleringen är tillräcklig för den personuppgiftsbehandling som kan komma att ske med anledning av förslaget i 22 kap. 27 § SFL.

4.7 Ikraftträdandebestämmelser

Förslag: De föreslagna bestämmelserna ska träda i kraft den 1 januari 2021. Bestämmelserna om kontrolluppgiftsskyldighet vid avyttring av fastighet genom expropriation eller liknande förfarande ska tillämpas första gången på ersättning som betalats ut under 2021.

Skälen för förslaget: De föreslagna ändringarna i bör träda i kraft den 1 januari 2021 och börja tillämpas för ersättningar som betalats ut under år 2021.

5 Konsekvensanalys

5.1 Sammanfattning

Skatteverket föreslår att det införs en kontrolluppgiftsskyldighet för myndigheter, kommuner och andra offentliga organ vid utbetalning av ersättning för markinträång till fysiska personer och dödsbon i samband med att mark tagits i anspråk för allmänna ändamål. Förslaget har begränsats till att gälla för myndigheter, kommuner och liknande offentliga organ. Förslaget gäller inte privata aktörer för att inte öka deras administrativa börda och för att huvuddelen av de skattepliktiga ersättningar som avses bedöms betalas ut av myndigheter och andra liknande offentliga organ.

Förslaget bedöms vara till gagn både för berörda fastighetsägare, som med förslaget får en tydlig signal om att ersättningen är skattepliktig, och för Skatteverket som med förslaget får en kontrolluppgift att använda vid granskning av deklarerationer. Förslaget bedöms öka de statliga skatteintäkterna med 21 miljoner kronor årligen på kort sikt och 29 miljoner kronor varaktigt.

5.2 Syfte, alternativa lösningar och effekter av utebliven ändring

Det är i dag relativt vanligt att ersättning för markinträång inte tas upp till beskattning på ett korrekt sätt. Skatteverket får, såvida det inte skett en avyttring av en hel fastighet, ingen signal om att en fastighetsägare har erhållit ersättning för markinträång och kan därför inte meddela fastighetsägaren på specifikationen till inkomstdeklarationen att ersättningen ska redovisas i deklarationen. Det innebär också att det är svårt för Skatteverket att kontrollera att fastighetsägare redovisar ersättningen i deklarationen. En viktig förklaringsfaktor till att situationen ser ut som den gör är troligen att fastighetsägarna ofta uppfattar att ersättningen är skattefri. Förslaget syftar till att råda bot på situationen genom att dels ge skattebetalaren en tydlig signal att ersättningen är skattepliktig genom att fastighetsägaren får meddelande om att kontrolluppgift lämnats till Skatteverket, dels ge Skatteverket mer information att använda vid deklaraionsutskick och vid kontroller. Tidigare försök att bara tillhandahålla tydligare information till berörda fastighetsägare har inte gett en tillfredsställande effekt.

Om förslaget inte genomförs kommer dagens situation, där en relativt stor andel av ersättningen vid markinträång inte tas upp till beskattning, att kvarstå. Vid upptäckta felaktigheter i samband med kontroller riskerar skattebetalarna att få betala skattetillägg på grund av okunskap.

En alternativ lösning till den föreslagna kontrolluppgiftsskyldigheten för myndigheter, kommuner och andra offentliga organ är att Skatteverket får tillgång till tillräckliga uppgifter från Lantmäteriet när ett markinträång har skett. Som konstaterats i avsnitt 4.2 har Lantmäteriet emellertid inte alla de uppgifter som Skatteverket behöver, och det är med gällande lagstiftning heller inte möjligt för Skatteverket att få uppgifterna annat än genom att gå in i varje enskild akt. Skatteverket saknar med nuvarande lagstiftning dessutom kunskapen om vilka akter som är relevanta. Flera skäl talar emot att föreslå att Skatteverket ska få tillgång till de nödvändiga uppgifterna via Lantmäteriet. Dels skulle aktörerna (myndigheter, kommuner m.fl.) ändå behöva lämna nya uppgifter, exempelvis att en delavyttring genomförts för allmänna ändamål med stöd av lag och vad ersättningen avser, till Lantmäteriet i stället för som i förslaget direkt till Skatteverket, dels skulle reglerna om direktåtkomst i 7 § lagen om fastighetsregister

behöva förtydligas så att det klart framgår att Skatteverket alltid kan få direktåtkomst för sökningar på mer än en fastighet åt gången. Alternativet har på dessa skäl bedömts vara mer komplicerat och kräva mer omfattande regelförändringar än det förslag som presenteras.

5.3 Offentligfinansiella effekter

De offentligfinansiella effekterna av förslaget uppstår genom att fastighetsägaren, genom kontrolluppgiften från uppgiftslämnaren och den information som Skatteverket sedan kan lämna på specifikationen till fastighetensägarens inkomstdeklaration, blir medveten om att ersättningen är skattepliktig och att Skatteverket känner till den. Sannolikheten att fastighetsägaren deklarerar och betalar skatt på ersättningen kommer på så sätt att öka. För att bedöma storleksordningen på skatteeffekten har ett antal antaganden och bedömningar gjorts enligt följande.

De totala intrångsersättningarna som berörda myndigheter och organ betalar ut till fysiska personer bedöms till 809 miljoner kronor årligen. Bedömningen grundas på de historiska utbetalningar som gjorts. Storleken på dessa ersättningar presenteras i tabell 2. För vissa av siffrorna har olika bedömningar och antaganden behövt göras, dessa finns preciserade i noterna under tabellen. I Riksrevisionens rapport ”Marklösen – Finns förutsättningar för rätt ersättning” (RiR 2005:5) presenterades även siffror för Luftfartsverket (i dag Swedavia) och Svenska Kraftnät. Dessa uppger att det i dag är mycket ovanligt med sådana markintrångsersättningar som enligt förslaget ska ligga till grund för kontrolluppgift till fysiska personer. För Sveriges kommuner finns ingen tillgänglig statistik om markintrångsersättningar. Omfattningen bedöms emellertid i avsnitt 5.6 vara liten i förhållande till de huvudsakliga aktörerna presenterade i tabell 2, och bortses därför från i de följande beräkningarna.

Tabell 2. Intrångsersättningar^a utbetalda till fysiska personer för utvalda myndigheter åren 2016–2018.

	Naturvårds- verket	Skogs- styrelsen ^b	Trafik- verket	Kommun- erna	Totalt
2016	560	97	89	i.u.	746
2017	611	92	86	i.u.	788
2018	628	145	121	i.u.	893
Genomsnitt	599	111	98	i.u.	809

^a Det har inte varit möjligt att avgöra hur stor andel av de utbetalda beloppen som berör ersättning för skador på mark. Sådan ersättning är också skattepliktig men kostnaderna för återställning är också avdragsgilla och det är osäkert i vilken utsträckning sådana kostnader tas upp idag. Skatteeffekterna av utebliven deklaration av skadeersättningen är därmed osäker för denna del.

^b Siffrorna är beräknade under antagandet att andelen av totalt utbetalda intrångsersättningar som gällt fysiska personer varit densamma som för Trafikverket (50 procent), där andelen av utbetalda belopp kunnat delas in i juridiska respektive fysiska personer.

Av den totala intrångsersättningen tas en viss del upp till beskattning på ett korrekt sätt redan i dag. Skatteverket har vid ett flertal tillfällen undersökt i vilken utsträckning intrångsersättning tas upp i deklarationen. Resultaten har varierat; andelen av ersättningen som bedömts felaktigt eller inte alls deklarerad har i dessa undersökningar varierat mellan 6-7 procent till över 30 procent. Sammantaget görs bedömningen att 15 procent av intrångsersättningarna inte tas upp i deklarationen. Under antagandet att dessa i dag obeskattade ersättningar skulle bli korrekt

beskattade vid ett genomförande av förslaget, bedöms att ersättningarna som tas upp till beskattning skulle öka med $809 \times 0,15 = 121$ miljoner kronor per år.

Den skatt som utgår på ersättningen beror på i vilket inkomstslag ersättningen ska tas upp. I de allra flesta fall berör ersättningen till fysiska personer näringsfastigheter där ersättningen ska tas upp i inkomstslaget kapital. Eftersom beskattningen i inkomstslaget näringsverksamhet i genomsnitt är högre än kapitalbeskattningen görs här det försiktiga antagandet att hela summan tas upp som inkomst av kapital.

Beskattningsunderlaget från en försäljning av en näringsfastighet för fysiska personer beräknas som 90 procent av vinsten, och skattesatsen är 30 procent. Oktat avdrag för omkostnadsbelopp för fastigheterna bedöms skatteintäkterna av ökningen av de redovisade ersättningarna öka med $121 \times 0,9 \times 0,3 = 33$ miljoner kronor årligen om förslaget genomförs.

För att beräkna den beskattningsbara vinsten ska omkostnadsbelopp dras från ersättningen. Skatteverket har undersökt omkostnadsbeloppen som andel av försäljningspris vid försäljningar av näringsfastigheter för åren 2013 till 2018. Dessa har i genomsnitt utgjort 37 procent av försäljningspriset¹. Totala avdrag vid beskattningen bedöms därför till $0,37 \times 121 = 45$ miljoner kronor. Detta minskar på kort sikt skatteintäkterna med $45 \times 0,9 \times 0,3 = 12$ miljoner kronor. Sammantaget bedöms skatteintäkterna därmed öka med $33 - 12 = 21$ miljoner kronor årligen på kort sikt.

Det får emellertid hållas för troligt att omkostnadsbeloppen, även till den del de är hänförliga till den delavyttring som sker vid intrånget, dras av vid en framtida försäljning av återstoden av fastigheten även i de fall intrångsersättningen inte tas upp i dag. Därmed uppstår i dessa fall – på längre sikt – endast en nuvärdeseffekt i och med det tidigarelagda avdraget av omkostnadsbeloppet. Hur stor denna effekt är beror dels på diskonteringsräntan, dels på hur lång tidsförskjutningen är. Någon genomsnittlig ägandetid för fastigheter som blivit föremål för intrång är inte känd. I det följande antas att fastigheter i genomsnitt behålls 20 år efter det att intrånget skett och därefter avyttras.

Nuvärdet av ett avdrag om 20 år utgör ca 66,5 procent av det nominella värdet, beräknat med en diskonteringsränta på 2,06 procent². Vid en bedömning av den varaktiga effekten av förslaget ska alltså det faktum att den framtida beskattningen ökar med motsvarande 66,5 procent av dagens minskning ställas mot den omedelbara minskningen. Nuvärdet av den ökade framtida beskattningen bedöms följaktligen till $45 \times 0,9 \times 0,3 \times 0,665 = 8$ miljoner kronor.

Den varaktiga offentligfinansiella effekten av den ökade beskattningen, där den framtida ökningen av beskattningen på grund av tidigarelagda avdrag för omkostnadsbelopp tagits i beaktande, bedöms med andra ord till $33 - 12 + 8 = 29$ miljoner kronor. Både de kortsiktiga effekterna och den varaktiga effekten finns presenterade i tabell 3.

De kommunala skatteintäkterna påverkas av förslaget endast i den utsträckning sådan ersättning för markintrång som i dag inte tas upp till beskattning ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Ovan antogs av försiktighetsskäl att all ökning av den deklarerade ersättningen tas upp för kapitalbeskattning. I realiteten kommer vi emellertid troligen se en viss ökning av den beskattningsbara inkomsten även i

¹ En utsökning har gjorts på försäljningar av näringsfastigheter för fysiska personer redovisade i deklarationen på bilaga K7. Omkostnadsbeloppet har beräknats som summan av inköpspris, försäljningsutgifter och förbättringsutgifter.

² Prognosen för räntan på 10-åriga statsobligationer vid det föreslagna ikrafträdandet 2021 enligt Finansdepartementets beräkningskonventioner 2019.

inom inkomstslaget näringsverksamhet. Storleken på de därigenom ökade kommunala intäkterna bedöms emellertid vara försumbar.

Tabell 3. Beräknade offentligfinansiella effekter av förslagets genomförande, i miljarder kronor.

	2021	2022	2023	Varaktigt
Statens intäkter	+0,02	+0,02	+0,02	+0,03

5.4 Effekter för företagen

Förslagen innebär inte att privata företag ska lämna kontrolluppgift, eller att kontrolluppgift ska lämnas när juridiska personer mottagit ersättning. Om ersättning för markinträng betalas ut av en myndighet, kommun eller annat offentligt organ avseende en fastighet som ägs av en fysisk person som bedriver en enskild näringsverksamhet blir effekterna likadana som för andra individer. Dessa effekter finns beskrivna i avsnitt 5.5 nedan.

5.5 Effekter för enskilda

Förslaget innebär att kontrolluppgift lämnas när ersättning för markinträng betalats ut av myndighet, kommun eller annat offentligt organ för en fastighet som ägs av en enskild individ. Själva beskattningssituationen påverkas inte för individen. Med förslaget får fastighetsägaren däremot information om att en kontrolluppgift lämnats till Skatteverket, vilket tydliggör att ersättningen kan vara skattepliktig. Risken för att av misstag lämna felaktiga uppgifter till Skatteverket i deklarationen minskar därmed. Den administrativa bördan för enskilda påverkas inte av förslaget.

5.6 Övriga konsekvenser för kommuner och regioner

Förslaget innebär att kommuner blir skyldiga att lämna kontrolluppgift vid utbetalningar av ersättning för markinträng till fysiska personer. Det har vid kontakter med både Sveriges kommuner och regioner (SKR) och Göteborgs stads fastighetskontor konstaterats att det inte förs någon statistik om sådana ersättningar. Det bedöms emellertid som mycket ovanligt att intrångsersättningar lämnas till fysiska personer. I de fall sådana ersättningar ges bör inlämnande av kontrolluppgift kunna skötas manuellt och till försumbar kostnad.

5.7 Effekter för Skatteverket

Förslaget kommer att innebära ökade kostnader för Skatteverket. Skatteverket kommer att få en engångskostnad för att ta fram ett nytt kontrolluppgiftsformulär, IT-kostnader för att anpassa befintliga system till den nya kontrolluppgiften och för informationsinsatser. Engångskostnaden bedöms bli 1,1 miljoner kronor. Skatteverket kommer sannolikt också att få löpande kostnader för service till de som har fått en kontrolluppgift och ska redovisa ersättningen i deklarationen, samt för IT-förvaltning. De årliga löpande kostnaderna bedöms bli 0,5 miljoner kronor.

5.8 Effekter för myndigheter och andra offentliga organ

Förslaget innebär att myndigheter och andra offentliga organ ska lämna kontrolluppgift för ersättning för markinträng. I praktiken innebär det att främst Naturvårdsverket, Skogsstyrelsen och Trafikverket, som står för den stora merparten av de utbetalda ersättningarna, kommer att påverkas.

Naturvårdsverket och Skogsstyrelsen har bedömt att konsekvenserna av förslaget skulle bli små, både avseende administrativ börda och andra kostnader för ändrade rutiner.

Trafikverket lämnar i de flesta fall kontrolluppgift för ränta vid utbetalning av intrångsersättning till markägare redan i dag. Hanteringen av dessa sker manuellt, vilket är en arbetskrävande process. En förändring i enlighet med förslaget skulle emellertid innebära att nya uppgifter skulle behöva samlas in och registreras. Trafikverket bedömer att den föreslagna kontrolluppgiftsskyldigheten inte skulle bli hanterbar att sköta manuellt, utan skulle kräva en större förändring av deras ärendehanterings- och uppföljningssystem. Kostnaden för en sådan förändring är ungefärligt uppskattad till storleksordningen 1 miljon kronor som en engångskostnad. I detta sammanhang bör dock tilläggas att systemförändringarna även skulle medföra att dagens arbetskrävande process för inlämning av kontrolluppgift avseende räntor blir mer effektiv och dessutom mindre riskabel ur ett betalningssäkerhetsperspektiv.

Övriga myndigheter och offentliga organ bedöms betala ut ersättning för markintrång sällan och vid specifika tillfällen. Exempelvis skulle Swedavia kunna bli tvungna att betala ut ersättning vid anläggning av nya landningsbanor eller flygplatser. Sådana kontrolluppgifter kan lämnas manuellt och till försumbara kostnader.

5.9 Förslagets förenlighet med EU-rätten

Förslaget bedöms förenligt med Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 2016/679 av den 27 april 2016 om skydd för fysiska personer med avseende på behandling av personuppgifter och om det fria flödet av sådana uppgifter och om upphävande av direktiv 95/46/EG (EU:s dataskyddsförordning), se avsnitt 4.6.

Förslaget står inte heller i övrigt i strid med EU-rätten.

5.10 Övriga effekter

Om förslaget genomförs kommer Skatteverkets förbättrade kontrollmöjligheter att både verka förebyggande och underlätta Skatteverkets kontrollverksamhet avseende felaktiga eller uteblivna redovisningar av ersättningar för markintrång. Det är emellertid Skatteverkets bedömning att den huvudsakliga anledningen till att ersättning i dag inte tas upp är en bristande förståelse för regelverket. Förslaget bedöms därför inte påverka brottslighet eller det brottsförebyggande arbetet nämnvärt.

Förslagen bedöms inte ha några väsentliga effekter på miljön, för sysselsättningen, den ekonomiska fördelningen, jämställdheten eller de allmänna förvaltningsdomstolarna.

6 Författningskommentarer

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

22 kap.

1§

I paragrafen anges innehållet i kapitlet. Ändringen är en följd av att en ny paragraf införs, 27 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.3.

27 §

Paragrafen, som är ny, innehåller bestämmelser om kontrolluppgiftsskyldighet avseende löseskilling eller intrångsersättning och ersättning för övrig skada.

Av *första stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas om löseskilling eller intrångsersättning och ersättning för övrig skada som betalats ut när en fastighet har tagits i anspråk för angelägna allmänna ändamål som det finns stöd i lag för att genomföra.

Av *andra stycket* framgår att kontrolluppgift ska lämnas för fysiska personer och dödsbon. Här framgår också vem som ska lämna kontrolluppgift. De som ska lämna uppgifter är statliga myndigheter, kommuner eller liknande offentliga organ. Med ”liknande offentliga organ” avses sådana organ som bedriver offentlig verksamhet i statlig eller kommunal regi, t.ex. statliga eller kommunala bolag.

I *tredje stycket* finns en uppräknning av vilka uppgifter kontrolluppgiften ska innehålla. Med fastighetens beteckning avses fastighetens beteckning i fastighetsregistret. Med ersättningen avses löseskilling eller intrångsersättning samt eventuell ersättning för övrig skada som betalats ut. Av uppgifterna ska även framgå om ersättningen avser löseskilling, intrångsersättning eller ersättning för övrig skada.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.3.

23 kap.

2 §

I paragrafen regleras kontrolluppgiftsskyldigheten avseende fysiska personer som är begränsat skattskyldiga. Ändringen i *första stycket* är föranledd av den nya kontrolluppgiftsskyldighet som införs i 22 kap. 27 §.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.4.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

I *punkt 1* anges att lagen träder i kraft den 1 januari 2021.

Av *punkt 2* framgår att den nya bestämmelsen i 22 kap. 27 § och bestämmelserna i 23 kap. 2 § i den nya lydelsen tillämpas första gången på ersättning som betalats ut under 2021.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.7.

6.2 Förslaget till förordning om ändring i skatteförfarandeförordningen (2011:1261)

5 kap.

11 b §

Ett tillägg har gjorts i *första stycket* som innebär att en kontrolluppgift enligt 22 kap. 27 § skatteförfarandelagen ska innehålla uppgift om utländskt skatteregistreringsnummer eller motsvarande för den som kontrolluppgiften lämnas för om denne är obegränsat skattskyldig i Sverige men har hemvist i en annan stat.

Förslaget behandlas i avsnitt 4.5.