

Något om beskattning av ersättning i samband med vissa upplåtelser från fastighet¹

Av länsassessor Jan Sundin

1946 års lagstiftning

I två motioner vid 1945 års riksdag hemställdes, att riksdagen måtte besluta sådan ändring av gällande bestämmelser, att ersättning, som utginge på grund av expropriation för upplåtelse av mark, tillhörande jordbruksfastighet, eller eljest på grund av tvångsvis skedd sådan upplåtelse av mark, skulle anses utgöra icke skattepliktig intäkt. I motionerna anfördes, bland annat, att den i praxis förekommande tillämpningen av 21 § kommunalskattelagen — nämligen att engångsbelopp, som utbetalades som ersättning för upplåtelse av fastighet för all framtid beskattades såsom intäkt — icke gärna kunde överensstämma med vad som från början därmed avsetts. Ett kraftbolag kunde — sade motionärerna bland annat — påkalla expropriation för avstående eller upplåtelse av mark från viss jordbruksfastighet för framdragande av elektrisk kraftledning i enlighet med lagen den 27 juni 1902 innefattande vissa bestämmelser om elektriska anläggningar eller lagen den 12 maj 1917 om expropriation. Därest marken i fråga avstodes, utginge därför full ersättning, och som denna ersättning utgjorde ett typiskt fall av kapitalförvärv — ett i fastigheten placerat kapital frigjordes och överginge i kontanter — utginge därå ingen inkomstskatt, om fastigheten innehafvs mer än tio år eller förvärvats genom ett icke oneröst fång. Om marken i fråga togs

i anspråk genom servitut för all framtid, utginge också regelmässigt en engångsersättning därför, men denna bleve enligt praxis föremål för inkomstbeskattning. Sedan ett flertal år anlades i stor skala kraftledningar för överförande av elektrisk kraft exempelvis från Norrland till mellersta eller södra Sverige. För dessa ledningar upphögges i skogsmark kalgator med en bredd av 30 à 40 meter och däröver, och då ledningarna oftast hade en längd av hundratals kilometer, berördes stora skogsmarker. Dessa skogsarealer voro för framtiden helt undantagna skogsägarens disposition, då skog därå icke finge uppdragas, och de gävo honom sålunda ingen avkastning. Hans läge bleve alltså praktiskt taget detsamma, som om han avhänt sig äganderätten. Att kraftbolagen föredroge formen servitut och icke äganderätt för markövertagandet för all framtid sammanhängde med det förenklade förfarandet m m. Att i dylika fall hela ersättningen i beskattningshänseende betraktades som inkomst framstode såsom orimligt.

Med anledning av bland annat dessa motioner upprättades inom finansdepartementet en den 20 november 1945 dagtecknad promemoria. I denna anfördes, att medel, som inflöte vid realiserandet av en skattskyldigs förmögenhet, enligt grunderna för vår skattelagstiftning icke borde tagas till beskattning i vidare mån än som

¹ Jfr. Wennergren Skattenytt 1962 s. 187.

följde av reglerna för realisationsvinstbeskattning. Vidare anfördes bland annat:

”En avhändelse för all framtid av den avkastning, som faller av den skattskyldiges egendom, torde emellertid till sin reella innebörd vara att i nu förevarande hänseende jämställa med en avhändelse av själva egendomen. Att såsom inkomst av jordbruksfastighet beskatta ersättning för upplåtelse för all framtid av mark för kraftledning torde därför icke överensstämma med skatteförfattningarnas grunder.”

I promemorian uttalades vidare, att det kunde vara tveksamt, huru man borde förfara med ersättningar, som utginge för upplåtelse av särskild rätt till egendom för en längre men dock ej obegränsad tid. Sedan det anförts, att det föreläge en principiell skillnad mellan upplåtelse för obegränsad tid och å till exempel 50 år, kom man till den slutsatsen, att det icke torde vara oförenligt med lagstiftningens grunder att behålla beskattningen av ersättningar vid upplåtelse för begränsad tid.

Såsom upplåtelse för obegränsad tid — anfördes det slutligen i promemorian — borde anses även sådan upplåtelse, som formellt icke avsåge all framtid men som reellt hade sådan innebörd. Ersättning för upplåtelse av vägrätt torde sålunda icke böra behandlas såsom skattepliktig intäkt, trots att den i anspråk tagna marken återginge till ägaren, om vägen någon gång i framtiden — ovisst när — komme att indragas.

Det i förenämnda promemoria framlagda förslaget lades till grund för proposition vid 1946 års riksdag (nr 105). Departementschefen anslöt sig därvid i huvudsak till det framlagda förslaget. I likhet med författarna till promemorian

ansåg sig departementschefen icke kunna föreslå en utvidgning av skattefriheten till att gälla även ersättningar för upplåtelse för begränsad tid. Däremot är det — yttrade departementschefen — uppenbart, att om en upplåtelse formellt avsåge begränsad men reellt obegränsad tid — såsom vid upplåtelse av vägrätt — den reella innebörden i upplåtelsen borde vara avgörande.

Propositionen — vilken antogs av riksdagen — ledde till att i punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen infördes ett stadgande av följande innehåll:

”Vad nu sagts (d v s att till intäkt av jordbruksfastighet räknas vad som influerar på grund av upplåten nyttjanderätt till fastigheten eller del därav, såsom arrende, avgäld för lägenhet, som är avsondrad från fastigheten, eller för servitut, som vilar å fastigheten, m m dyl) gäller dock icke beträffande engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid, t ex vid ianspråktagande under nyss angivna förhållanden av mark eller strömfall enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg”.

Av visst intresse i detta sammanhang är att nämna, att en regel av liknande innehåll infördes i anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen. De förenämnda bestämmelserna blevo således tillämpliga även vid upplåtelse av förevarande art från annan fastighet.

1959 års lagstiftning

Emellertid fann man ganska snart, att de år 1946 införda bestämmelserna borde kompletteras med regler, som medförde en lindring av beskattningen av ersättning för skog, som avverkats i följd av

upplåtelse, varom nu är fråga. I skrivelse till Kungl. Maj:t den 25 januari 1954 framlade Riksförbundet Landsbygdens Folk och Sveriges Skogsägareföreningars Riksförbund förslag härom. I skrivelsen erinrades bland annat om att till skattepliktig intäkt hänfördes all ersättning för skog, som avverkats å mark, som tagits i anspråk i samband med vattenuppdämning, för framdragande av ledningar och för anläggande av väg. Vidare anfördes bland annat följande:

”Från den erhållna bruttoersättningen äger vederbörande skogsägare — förutom för kostnader — i princip rätt till avdrag för värdeminskning av skog. En skillnad i beskattningsbördan mellan olika skattskyldiga skogsägare föreligger dock i detta avseende vid beräkningen av avdraget för värdeminskning av skog. Det högsta avdraget erhålles dock i regel, där est avdraget kan få beräknas enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, vilken punkt avser avdrag, då växande skog avyttrats i samband med avyttring av marken. Någon avyttring av marken förekommer emellertid endast i undantagsfall i samband med vattenuppdämning och framdragande av kraftledningar, vägar m m. Skulle sådan avyttring av marken ske, vilket förutsätter särskilda avstyckningar för de berörda områdena, skulle omfattande arbetsuppgifter påläggas lantmateriororganisationen och för t ex Kungl. Vattenfallsstyrelsen skulle omöjliggöras att inom rimlig tid genomföra planerade regleringsföretag. Formen med frivillig upplåtelse av nyttjanderätten och ombesörjande av avverkning och skogsförsäljning av vederbörande skogsägare är sålunda den i praktiken enda användbara. Av de ovan anförda skälen kommer emel-

lertid en skogsägare, som beröres av nu ifrågavarande anspråktagande av mark, att i skattehänseende behandlas mindre gynnsamt än om marken i stället avyttrats.”

Sedan frågan i olika sammanhang gjorts till föremål för överväganden, framlade skattelagssakkunniga den 4 december 1957 en promemoria med förslag till lösning av bland annat detta spörsmål. I promemorian anförde de sakkunniga bland annat:

”Emot de nu gällande bestämmelserna kan enligt de sakkunniga erinras bl a följande. Det synes icke tillfredsställande att beskattningen av skogsinkomst skall ställa sig väsentligt olika beroende på den form, vari mark med växande skog tages i anspråk, då läget för markägaren i realiteten blir detsamma. Vidare synes det oegentligt att ersättning för skog på det upplåtta området skall beskattas enligt strängare regler än om området avyttrats, medan engångsersättning för upplåtelse av själva marken i beskattningshänseende är fullt jämställd med köpeskilling för marken. Därjämte påpekas, att upplåtelsen ofta sker under sådana förhållanden, att tvångsupplåtelse föreligger eller kan genomdrivas. Genom att skogens avverkning måste ske omedelbart kan skogsägaren slutligen inte utnyttja de möjligheter att fördela skogsuttagen på flera år och själv bestämma tiderna för uttagen, som i vanliga fall föreligger. I sistnämnda hänseende är skogsägaren i samma situation som om äganderätten till marken fränkänts honom genom expropriation eller liknande förfarande.”

I proposition vid 1959 års riksdag (nr 44) anslöt sig departementschefen till de sakkunnigas förslag. I anslutning till vad som påpekats vid remissbehandlingen bor-

de dock — yttrade departementschefen — för att de gynnsammare avdragsreglerna skulle tillämpas, såsom förutsättning gälla, att upplåtelsen skett mot engångersättning.

I ett par remissyttranden hade påpekats, att de föreslagna bestämmelserna skulle medföra, att den som upplåter servitut eller tillhandahåller mark med nyttjanderätt för obegränsad tid i visst hänseende skulle komma i gynnsammare position än den som avyttrar marken. För att en försäljning av skog skall anses ha skett i samband med avyttring av marken uppställs nämligen krav på att försäljningarna skall ha omedelbart samband med varandra. Fråga skall vara om växande skog och avyttringen av skogen skall ske samtidigt med överlåtelsen av marken; i princip kräves därjämte att köparen av marken och skogen är samma person. Enligt förslaget skulle icke något av dessa tre krav uppställas i servituts- och nyttjanderättsfallen; det skulle vara tillräckligt att avverkningen eller skogsförsäljningen skett i anledning av upplåtelsen.

Häremot anförde departementschefen i propositionen (sid. 75) följande. Skälen till att förslaget fått denna utformning vore följande. De upplåtelse, som förslaget närmast avsåge, d v s upplåtelse av vägmark, mark för framdragande av elektriska ledningar eller för vattenuppdämning o s v skedde i regel så att rättighetsinnehavaren tillträdde markområdet, sedan det blivit kalhugget. Han hade i regel intet intresse av skogen och hade inte heller den organisation, som behövdes för att själv avverka och taga vara på eller avyttra virket. Det hade alltså varit nödvändigt att ge avkall på det krav på omedelbart samband mellan avståendet av marken och skogsförsäljningen som upp-

rätthålles vid markförsäljning. I anslutning härtill borde framhållas, att de fall där en nyttjanderätt helt kunde ersätta äganderätt i regel icke torde vara andra än de som man särskilt avsett med förevarande lagstiftning, nämligen upplåtelse av vägrätt, rätt att framdraga elektriska ledningar, markupplåtelse för vattenuppdämning o dyl. Från lagstiftningen uteslöts nyttjanderättsupplåtelse av annan natur vilka enligt lag icke finge avse obegränsad tid.

Riksdagen biföll propositionen, och författningsbestämmelserna utformades på det sätt, att till 22 § 1 mom. tredje stycket kommunalskattelagen (några motsvarande bestämmelser infördes icke för annan fastighet) fogades en ny mening av följande lydelse:

”Avdrag efter vad nu sagts (d v s enligt de regler, som gälla för rätt till avdrag för värdeminskning av skog i samband med avyttring av marken) må åtnjutas jämväl då nyttjanderätt eller servitutsrätt upplåtits till mark för obegränsad tid mot engångersättning samt skog avverkats å marken eller växande skog därå avyttrats i samband med eller med anledning av upplåtelsen.”

Samtidigt härmed infördes i anvisningarna till samma paragraf ett stadgande av innehåll, att såsom köpeskilling eller eljest erhållen valuta för skogen skall i fall, varom nu är fråga, anses ett belopp, motsvarande skillnaden mellan intäkterna genom avverkningen och omkostnaderna för densamma.

Genom den år 1959 införda lagstiftningen har man således erhållit så att säga ett komplement till 1946 års lagstiftning. Förvisso var det ett mycket betydelsefullt komplement. I mycket stor omfattning avse nämligen de upplåtelse, som omfat-

tas av 1946 års lagstiftning, mark med skog. Den som något sysslat med hithörande spörsmål vet också, att den engångsersättning, som i dylika fall brukar utgå för själva marken, i de flesta fall är mycket liten i jämförelse med rotvärdet av den skog, som avverkas å samma område. Mången skogsägare, som under åren före 1959 års lagstiftnings ikraftträdande tvingats att avverka betydande virkeskvantiteter i samband med vattenregleringar eller i anledning av framdragande av kraftledningar och som varit nödsakad att erlægga skatt såsom vid vanlig skogsavverkning, torde förvisso hava önskat, att lagstiftningen långt tidigare fått sin nuvarande utformning. Uppenbart är också, att det rör sig om mycket stora belopp. För att belysa detta kan man bara nämna den i början av 1950-talet anlagda kraftledningen från Harsprånget till Hallsberg. Ledningens längd är ungefär 100 mil och dess bredd torde uppgå till cirka 30 meter. Till övervägande del går den genom skog. Man måste beteckna det som anmärkningsvärt, att denna fråga först genom 1959 års lagstiftning blivit definitivt reglerad, särskilt om man betänker, att — såsom riksskattenämnden påpekat (prop. 1959: 44 sid. 70) — den år 1959 genomförda ändringen i själva verket synes hava varit avsedd vid genomförande av 1946 års lagstiftning.

Närmare om bestämmelsernas räckvidd

En förutsättning för tillämpning av såväl 1946 som 1959 års regler är att fråga är om upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt. Oavsett rättighetens art kräves dock, att fråga är om upplåtelse för all framtid. Bestämmelsen i anvisningspunkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen har kompletterats med några

exempel: ianspråktagande av mark eller strömfall enligt vattenlagen, för framdragande av ledningar eller för anläggande av väg. Dessa exempel saknas av någon anledning i 1959 års bestämmelser. Det torde dock icke föreligga anledning till antagande, att sistnämnda lagstiftning är avsedd att omfatta andra fall av upplåtelser än 1946 års. Tvärtom framgår av departementschefens ovan återgivna yttrande i 1959 års proposition, att fråga är om upplåtelser av samma art.

Vad först angår nyttjanderättsupplåtelser fordras sålunda, att fråga är om upplåtelse för all framtid. Det synes oklart, vilka fall av upplåtelser, lagstiftaren därvid åsyftat. Av 1 kap. 1 och 7 §§ nyttjanderättslagen framgår nämligen, att nyttjanderätt till fastighet är tidsbegränsad, antingen till viss angiven maximitid eller ock för någons livstid. Jämlikt 8 § samma lag äger dock bestämmelserna om längsta tid för beståndet av nyttjanderätt icke tillämpning å upplåtelse, som sker från kronan och ej heller å nyttjanderätt till gravplats. I samma paragraf hänvisas slutligen i fråga om upplåtelse av mark med vägrätt till lagen om allmänna vägar.

Av det anförda torde framgå, att uttrycket nyttjanderätt å obegränsad tid icke kan avse andra upplåtelser än de i 8 § nyttjanderättslagen särskilt omtalade. Eftersom det knappast är troligt, att lagstiftaren avsett upplåtelser från kronan och ej heller upplåtelser med gravrätt, skulle härav följa, att lagstiftaren åsyftat allenast upplåtelse av vägrätt.

Emellertid framgår av formuleringen av punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen liksom av det tidigare återgivna uttalandet av departementschefen i 1946 års proposition, att man icke avsett att begränsa bestämmelserna till

allenast vägrätt. Om en upplåtelse formellt avser begränsad men reellt obegränsad tid, skall enligt nyssnämnda uttalande den reella innebörden i upplåtelsen vara avgörande. Vad därmed avses är dock icke klart. Under alla förhållanden står det väl klart, att bestämmelserna icke äro tillämpliga å vanligt jordbruksarrende: sådan rätt upplåtes till viss person, och arrendatorns livstid sätter ju under alla förhållanden en naturlig gräns för upplåtelsen. Däremot kan man måhända tänka sig att lagstiftningen skulle vara tillämplig i det fall, att en jordägare upplåter rätt till grustäkt till en juridisk person, kanske ett av jordägaren själv ägt aktiebolag; upplåtelsen begränsas icke i avtalet till viss tid och omfattar rätt till allt grus å fastigheten. I ett sådant fall kunde man kanske säga, att den reella innebörden av upplåtelsen är att den skall gälla för obegränsad tid. Tänkbart är ju, att fastigheten är så stor, att grusförekomsterna beräknas räcka i 100-tals år. Emellertid synes det ovisst, om lagstiftaren avsett dylika upplåtelser. När det gäller rättighet att å fastighet tillgodogöra sig sådant, som icke är att räkna till fastighetens naturliga avkastning, måste nämligen upplåtelsen alltid vara begränsad till att avse den tid, som det tager att tillgodogöra sig produkterna.

Servitut kan i motsats till nyttjanderätt upplåtas för obegränsad tid. Servitut innebär, att å fastighet lägges besvär och last till förmån för annan fastighet eller ock för gruva. Såsom exempel å besvär och last nämnes i servitutslagen väg, vattens avledning eller uppdämning, ledning för överförande av kraft, skogsfång, mulbete, torv-, ler- eller grustäkt.

Någon svårighet att avgöra, om en upplåtelse av servitutsrätt avser begränsad eller obegränsad tid torde — åtminstone i

de flesta fall — icke behöva föreligga. Har i avtalet uttryckligen utsagts, att upplåtelsen avser all framtid, behöver någon tvekan icke råda. Såväl 1946 års som 1959 års bestämmelser böra då bli tillämpliga. Så torde bli fallet, även om servitutet avser grustäkt eller annat tillgodogörande av sådant, som icke tillhör fastighetens naturliga avkastning. I konsekvens härmed skulle sålunda skatteplikt icke föreligga för engångsbelopp, som utbetalas t ex av vägförvaltning för grustäkt under förutsättning att upplåtelsen innebär servitutsrätt för all framtid. På samma sätt skulle 1959 års regler om avdrag för värdeminskning av skog bli tillämpliga å skog, som avverkas å det område, som omfattas av upplåtelsen. Utan betydelse skulle då vara, att grusfyndigheten måhända omfattar en så ringa mängd grus, att fyndigheten är avsedd att exploateras under ett fåtal år.

Har i avtalet icke utsagts, att servitutsupplåtelsen avser all framtid, torde tvekan ofta kunna råda, om man det oaktat kan säga att avtalets reella innebörd är att upplåtelsen skall gälla för all framtid. Avser upplåtelsen rätt till grustäkt eller annat, som ej är att räkna som fastighetens naturliga avkastning, föreligger måhända presumtion för att fråga är om upplåtelse för begränsad tid. Om upplåtelsen däremot avser rätt till exempelvis elektrisk kraftöverföring eller dylikt, kan det däremot kanske vara skäl att antaga, att upplåtelsen avser all framtid, även om detta ej utsagts i avtalet.

I såväl 1946 som 1959 års bestämmelser talas om upplåtelse av servitutsrätt. Härmed torde åsyftas rättighet, som skapas genom avtal, oavsett om avtalet tillkommit under hot om t ex expropriation eller ej. Emellertid kan servitut bildas även utan

formlig upplåtelse. Såsom exempel härå kan nämnas servitut, som bildas enligt 10 kapitlet jorddelningslagen vid laga skifte. Huruvida nu förevarande lagstiftning är tillämplig å dessa och liknande servitut är icke klart.

En synnerligen betydelsefull fråga, som icke hittills berörts, är huruvida förevarande lagstiftning är avsedd att tillämpas allenast å sådana upplåtelser, som göras under hot om expropriation eller därmed jämförligt förfarande. De i anvisningspunkt 5 till 21 § kommunalskattelagen särskilt anförda exemplen giva visst stöd för ett sådant antagande. Som bekant kunna upplåtelser av mark enligt vattenlagen ske tvångsvis; så är också förhållandet med upplåtelser av mark för elektriska ledningar och för allmänna vägar. Förarbetena till lagstiftningen giva också visst stöd för ett sådant antagande. Särskilt kan man därvid hänvisa till departementschefens ovan återgivna uttalande i 1959 års proposition (sid. 75).

Häremot kan dock följande invändas. Om lagstiftaren verkligen avsett, att på sätt nyss sagts begränsa tillämpningen av bestämmelserna, frågar man sig, varför detta icke uttryckligen angivits i lagtexten. Man kan hänvisa till uttryckssättet i 35 § 4 mom. kommunalskattelagen angående frihet från realisationsvinstbeskattning vid tvångsförsäljning av fast eller lös egendom.

Mot antagandet, att lagstiftaren avsett att begränsa bestämmelsernas tillämpning till fall av tvångsupplåtelser, kunna även andra skäl anföras. Antag, att ett företag behöver utvidga sitt industriområde, t ex för upplagsplats. Företaget träffar ett servitutsavtal med ägaren av en grannfastighet. Om man antager, att upplåtelsen icke hade kunnat framtvängas genom

expropriation, skulle sålunda engångser-sättning, som utginge för områdets be-gagnande, beskattas. Hade upplåtelsen däremot kunnat framtvängas, skulle er-sättningen icke beskattas. Detta skulle näppeligen te sig rättvist. Oavsett om tvångssituation föreligger eller icke, har ju upplåtaren i båda fallen för all framtid avstått från avkastningen från området.

Av det anförda synes den slutsatsen kunna dragas, att även om lagstiftaren i första hand avsett, att bestämmelserna skulle tillämpas å tvångsupplåtelser, även upplåtelser, vilka icke kunna tvångsvis genomdrivas, böra falla inom bestämmelsernas tillämpning. Det avgörande torde i stället vara, huruvida upplåtelsen i realiteten är sådan, att upplåtaren förlorat möjligheterna att nyttja området.

Förevarande bestämmelser äro däremot icke tillämpliga, därest marken — i stället för att upplåtas för all framtid — avyttras. Såvitt angår 1946 års bestämmelser är detta givetvis utan betydelse. Däremot är det, när det gäller reglerna om avdrag för värdeminskning av skog, av betydelse, om marken avyttras eller upplåtes mot servituts- eller nyttjanderätt för obegränsad tid. I båda fallen tillämpas de gynn-sammare reglerna för värdeminskningsavdrag under förutsättning, att den växande skogen avyttras i samband med avyttring av marken. Såsom framgår av vad tidigare anförts kräves dock — för att försäljning av skog skall anses hava skett i samband med avyttring av marken — att försäljningarna skola hava omedelbart samband med varandra. Vidare fordras, i princip, att köparen av marken och skogen skall vara samma person. Vid upplåtelsefallen däremot kräves ej detta samband: det är tillräckligt, att skogen avyttrats med anledning av upplåtelsen eller

att markägaren själv avverkar skogen. Om sålunda t ex Statens Järnvägar genom expropriation förvärvar mark med äganderätt för breddning av järnväg, kunna skogsägarna icke åberopa de gynnsammare avdragsreglerna, därest de själva avverka virket eller försälja avverkningsrätten till den växande skogen å området till ett skogsbolag. Om skogsägaren i stället avtalar, att Statens Järnvägar skall förvärva området tillsammans med den växande skogen därå, kunna de gynnsammare bestämmelserna tillämpas.

Vägmarksupplåtelser

I det följande skall jag begränsa framställningen till upplåtelse av mark för framdragande av väg. Till en början kan man därvid konstatera, att väg kan vara allmän eller enskild. Beträffande allmänna vägar finnes en särskild lag från 1943 och beträffande enskilda vägar en lag från 1939. Vid sidan av dessa båda lagar finnas emellertid åtskilliga stadganden i andra författningar om rätt till väg. Som exempel kan nämnas 2 kapitlet 14 §, 6 kapitlet 4 § samt 7 kapitlet 40 och 49 §§ vattenlagen, 10 kapitlet 1, 2, 4, 9 och 10 §§ jorddelningslagen ävensom vissa stadganden i gruvlagen och byggnadslagen.

Någon definition av begreppet allmän väg finnes icke i 1943 års lag om allmänna vägar. Lagen avser enligt 1 § ”sådan för den allmänna samfärdseln upplåten väg, som enligt vad nedan sägs hålles genom det allmännas försorg.” Vaghållare är på landet kronan och i stad åligger vaghållningsskyldigheten staden.

I 18 § lagen om allmänna vägar stadgas bland annat följande:

”Har arbetsplan för väg fastställts genom lagakraftätagande beslut, vare ägare av fastighet pliktig att upplåta för vägen

erforderlig mark; och må marken sedan den tagits i anspråk nyttjas för vägen utan hinder av den rätt annan må äga i avseende å fastigheten. Sådan nyttjanderätt kallas vägrätt.

Vägrätt föreligger ock, om mark tagits i anspråk för väg enligt medgivande av fastighetens ägare eller om enskild väg förändrats till allmän.”

Här möter vi sålunda uttrycket vägrätt. Därmed avses en speciell nyttjanderätt, som innebär obegränsad rätt för det allmänna att med företrädare framför alla sakrättsägare använda vägmarken till allmän väg. Vägrätt kan uppkomma — utom genom beslut om förändring av enskild väg till allmän — genom beslut om fastställande av arbetsplan för väg eller enligt medgivande av fastighetens ägare. Någon annan tidsbegränsning stadgas icke än att vägrätten upphör, om vägen indrages.

Enligt 19 § i 1943 års lag är fastighetsägaren berättigad till ersättning för upplåtelse av mark till väg, där ej avtals eller uppenbarligen förutsatts att ersättning ej skall lämnas. Medför vägens framdragande jämväl nytta för fastigheten, skall ersättningen jämkas med hänsyn därtill.

Det är antagligt, att när i kommunal-skattelagen användes uttrycket vägrätt därmed åsyftas den speciella nyttjanderätt, som i 1943 års lag benämnes vägrätt. Sistnämnda uttryck förekommer nämligen icke i lagen om enskilda vägar eller i någon annan författning, som innehåller stadganden om väg. Härav följer, att vid upplåtelse av vägrätt såväl 1946 som 1959 års regler bliva tillämpliga: engångsersättning, som utgår för marken, beskattas sålunda endast enligt reglerna för realisationsvinst och de gynnsamma-

re reglerna om avdrag för värdeminskning av skog bliva tillämpliga.

Såsom framgår av vad tidigare anförts är fastighetens ägare icke alltid berättigad till ersättning för upplåtelse av mark för allmän väg. Detta kan bliva fallet, om fastighetens ägare beräknas hava betydande nytta av vägen, något som ej sällan torde inträffa. Man kan fråga sig om 1959 års regler om värdeminskingsavdrag i ett sådant fall bliva tillämpliga. Upplåtelsen har då icke skett mot engångsersättning. Emellertid kan man häremot invända, att man, när man i 1946 års lagstiftning införde uttrycket engångsersättning, därmed allenast synes hava avsett att uttala, att årligen utgående ersättningar icke skulle vara undantagna från skattefrihet. Kravet å att engångsersättning skall föreligga kan för övrigt lätt uppfyllas genom att väghållaren utbetalar ett mindre belopp, t ex 10 kronor, för markupplåtelsen. Det förefaller icke antagligt, att lagstiftaren beaktat dylika situationer, när uttrycket engångsersättning infördes i 1959 års lagstiftning. För egen del är jag mest benägen att hävda, att 1959 års regler böra kunna bliva tillämpliga i ett dylikt fall.

1939 års lag om enskilda vägar avser enligt 1 § ”enskild väg, som för en eller flera fastigheter är till nytta vare sig för utfart, hemkörslor eller eljest.” Enligt 94 § skola i fråga om skogsväg i princip tillämpas samma bestämmelser som gälla för övriga enskilda vägar. Jämlikt 6 § är fastighetens ägare skyldig att upplåta mark från fastighet, om det är av synnerlig vikt för en annan fastighets ändamålsenliga brukande. Den rätt, som därvid upplåtes, är icke äganderätt utan en s k begränsad sakrätt. För upplåtelsen skall enligt 9 § gäldas ersättning, som

skall bestämmas i penningar att utgå på en gång. I vägbyggnadsföretag, som är av synnerlig vikt för två eller flera fastigheter, skola dessa samfällt deltaga (10 §). Skyldigheten att deltaga i väghållning skall mellan fastigheterna fördelas med hänsyn till beräknad användning (11 §). I sistnämnda hänseende gäller enligt 94 och 95 §§ särskilda regler för skogsvägar.

Tillämpningen av dessa bestämmelser förutsattes i 1939 års lag kunna ske antingen medelst privata överenskommelser eller medelst förrättning i den ordning, som närmare regleras i lagen (15—39 §§). Om enighet råder mellan intressenterna, behöves sålunda ej förrättningsförfarandet enligt lagen. Det i lagen anvisade förfarandet är på sätt och vis en form för lösandet av tvistigheter mellan intressenterna. Emellertid har förrättningsförfarandet, vilket utmynnar i ett förrättningsutlåtande, som kan överklagas till domstol, vissa speciella rättsverkningar, som den privata överenskommelsen saknar. Av 34 § följer, att en överenskommelse i väghållningsfrågor icke annat än i viss omfattning är bindande ens för den, som biträtt överenskommelsen. Vid övergång av äganderätten till fastighet, för vilken överenskommelsen biträtts, blir denna icke bindande för den nye ägaren annat än genom nytt personligt åtagande från hans sida, för såvitt icke giltigheten av överenskommelsen tryggats genom inteckning. Ej heller är det möjligt att vid väghållningens ordnande genom privat överenskommelse tillskapa sådan vägsamfällighet, som avses i 50—64 §§.

Ansökan om förrättning enligt 1939 års lag kan göras av ägare till fastighet, som saken förmenas angå (16 §). Ansökan göras hos länsstyrelsen (18 §).

Till förrättningsman förordnas lantmätare eller annan sakkunnig person. Vid förrättningen skall prövas olika frågor (33 §). Förrättningsmannen skall i första hand söka åstadkomma förening mellan sakägarna (34 §). Lyckas ej detta, skall förrättningsmannen avgöra frågan genom att avgiva utlåtande. Sådant utlåtande skall dock avgivas, även om frågorna skola avgöras i enlighet med förening eller avtal. Sedan utlåtandet framlagts, är förrättningen avslutad (35 §). Klagan över förrättningen får föras hos ägodelningsrätten. Föres ej talan mot utlåtandet, går detsamma i verkställighet såsom lagakraftvägande dom (40 §). Har genom förrättning eller dom enligt lagen bestämts, att arbete med vägs eller väglotts byggande, underhåll eller vinterväghållning skall för två eller flera fastigheter utföras gemensamt, skola fastigheterna utgöra en vägsamfällighet (50 §). Denna skall handhava den gemensamma väghållningen och därmed förenade angelägenheter.

Upplösning av vägsamfällighet skall ske efter därom genom förrättning eller dom meddelat förordnande eller eljest där den gemensamma väghållningsskyldigheten i sin helhet upphört, (64 §). Detta innebär att vägsamfällighet i princip kan upplösas allenast genom förrättning eller dom. Ej ens om alla de väghållningsskyldiga äro ense, kunna de sålunda upplösa samfälligheten. Förutsättningarna för att beslut om upplösning skall kunna meddelas vid förrättning framgå av 65 och 66 §§.

När det gäller att bedöma, huruvida 1946 års och 1959 års bestämmelser kunna tillämpas, när fråga är om enskilda vägar, torde till en början kunna konstateras, att rättsläget vid anläggandet av

enskilda vägar i flera avseenden skiljer sig från rättsläget vid upplåtelse av vägrätt enligt 1943 års lag. Vid upplåtelse enligt sistnämnda lag föreligger — åtminstone i regel — ett motsatsförhållande mellan det allmänna och den enskilde. I fråga om enskilda vägar saknas detta motsatsförhållande; i stället föreligger ett för flera fastigheter gemensamt intresse av att vägen kommer till stånd. Enligt de båda lagarna gäller dock, att upplåtelse av mark vid behov kan framtvingsas, låt vara att förfarandet enligt 1943 års lag är mer jämförligt med expropriation.

Vad angår allmänna vägar föreligger en speciell nyttjanderätt, vilken icke är tidsbegränsad. Någon motsvarande nyttjanderätt har icke utformats i 1939 års lag. Emellertid är det tydligt, att den nyttjanderätt, som tillskapas enligt sistnämnda lag, åtminstone i princip är avsedd att gälla för obegränsad tid.

Om en fastighetsägare vill bygga en enskild väg, t ex en skogsväg, å egen mark, står det givetvis fritt för honom att göra detta. Fråga blir då icke om tillämpning av lagen om enskilda vägar. I detta fall är det uppenbart, att någon upplåtelse icke förekommer. I följd härav bliva varken 1946 eller 1959 års bestämmelser tillämpliga.

Även om en skogsväg bygges å allenast en fastighets mark, kan det ej sällan inträffa, att vägen blir till nytta för andra fastigheter, som ligga i närheten av vägen. Så kan bliva fallet, när fråga är om skogsvägar i trakter med stark ägosplittning. I detta fall kunna flera fastigheter bliva skyldiga att deltaga i företaget.

Såsom framgår av vad tidigare anförts, kunna fastighetsägarna bygga väg aningen genom privat överenskommelse el-

ler också efter särskilt förfarande enligt lagen. Om det genom privat överenskommelse bestäms, att vägen skall byggas å allenast en markägares skifte, står det givetvis intressenterna fritt att avtala om delaktighet i vägbyggnadskostnaderna. De kunna även avtala, till exempel, att vägen skall finnas kvar allenast viss tid, och de kunna själva välja form för upplåtelse. Om avtalet därvid utformas så att fråga blir om servitut för alla framtid, innefattande rätt för de fastigheter, över vilkas mark vägen ej går, att begagna vägen, föreligger följaktligen ett servitutsavtal för all framtid. Vid denna upplåtelse kan givetvis engångsersättning utgå.

Därest en överenskommelse av dylikt innehåll ingås, kan man till en början konstatera, att servitutsrätten i princip icke består, om någon av fastigheterna försäljes och giltigheten av rättigheten icke tryggats genom inteckning. Med hänsyn härtill kunde man kanske vara benägen att — för tillämpning av 1946 och 1959 års bestämmelser — kräva, att överenskommelsen intecknades. Emellertid saknar kommunalskattelagen föreskrifter härom även när det gäller andra upplåtelse, som avses med förevarande lagstiftning. Detta krav kan då icke uppställas, när det gäller vägservitut.

Om en privat överenskommelse av nyss angiven art ingås, torde i regel några engångsersättningar icke utgå. På grund härav kan det icke bli fråga om att tillämpa 1946 års bestämmelser. Vad angår 1959 års bestämmelser kräves ju formellt, att engångsersättning utgår. Såsom ovan anförts synes detta villkor icke under alla förhållanden behöva vara uppfyllt. Med hänsyn härtill synes hinder icke böra föreligga att tillämpa sistnämnda bestämmelser.

Därest flera fastighetsägare genom privat överenskommelse avtala att bygga en skogsväg över samtliga fastigheters marker, kan överenskommelsen — liksom i det föregående fallet — utformas såsom servitutsavtal å obegränsad tid. Skattemässigt torde denna situation icke skilja sig från det föregående fallet. Den omständigheten, att vägen bygges över flera fastigheter med påföljd att varje fastighet är på en gång härskande och tjänande fastighet torde sakna betydelse.

Man kan tänka sig andra fall av privata överenskommelser. Antag att ett större skogsskifte behöver utfartsväg över en mindre fastighet, t ex ett torp. Torpet har ingen nytta av vägen. Ägaren av det stora skogsskiftet betalar då engångsersättning till torparen för att få anlägga väg över dennes mark. I detta fall torde såväl 1946 års som 1959 års bestämmelser bli tillämpliga.

Slutsatsen av det anförda blir, att förevarande bestämmelser bli tillämpliga, när enskild väg bygges genom privat överenskommelse. En förutsättning härför är dock i samtliga fall, att överenskommelsen är avsedd att gälla för obegränsad tid. Däremot torde det icke i och för sig vara nödvändigt, att avtalet rubriceras som ett servitutsavtal.

Om enighet icke råder mellan intressenterna, är det — såsom framgår av det tidigare anförda — nödvändigt att anlita förrättningsförfarandet enligt lagen om enskilda vägar. Även om fullständig enighet råder mellan sakägarna, kan förrättningsförfarandet komma till användning.

Därest vägintrössenter, som äro eniga rörande samtliga med vägen sammanhängande frågor, begära, att förrättning enligt 1939 års lag skall äga rum, är det väl ofta sannolikt, att förrättningsutlå-

tandet helt eller åtminstone till huvudsaklig del kommer att grundas på förening mellan sakägarna. Uppenbarligen bör den omständigheten, att en privat överenskommelse på detta sätt officiellt konfirmeras, vara utan betydelse ur skattesynpunkt. I ett dylikt fall torde sålunda samma synpunkter bli avgörande som när det är fråga om en privat överenskommelse om väg.

Ofta råder emellertid oenighet mellan sakägarna. Oenigheten kan därvid röra någon mindre detaljfråga, men det lär ej sällan inträffa, att en viss sakägare gör gällande, att vägen ej kommer att bli till någon nytta för hans fastighet och att han därför ej bör delta i väghållningsskyldigheten. Även i andra väsentliga frågor, såsom rörande vägens bredd och sträckning med mera råder ofta oenighet. De tvistiga frågorna få då avgöras av förrättningsmannen, och det kan då inträffa, att en viss sakägare tvingas upplåta mark för vägen, mot eller utan ersättning, eller ock att han tvingas delta i anläggandet av en väg, som icke går över hans fastighet men som anses vara till nytta för honom. Ur skattesynpunkt torde det dock sakna betydelse, huruvida sakägarna äro mer eller mindre eniga. Även om enighet råder skall nämligen förrättningsmannen pröva samtliga frågor.

Har förrättningsförfarande enligt 1939 års lag ägt rum får man sålunda med ledning av förrättningsutlåtandet — eller om detta överklagats — vederbörande dom avgöra, om genom förrättningen tillskapats en nyttjande- eller servitutsrätt för obegränsad tid.

Med hänsyn till vad sålunda anförts torde det sakna betydelse ur skattesynpunkt, om en väg bygges genom privat överenskommelse eller efter särskilt förrättningsförfarande.

I fråga om skogsvägar torde allenast i undantagsfall uppkomma fråga om tillämpning av 1946 års bestämmelser, eftersom engångsersättning icke brukar utgå i dessa fall. Däremot uppkommer beträffande dessa vägar nästan alltid fråga om tillämpning av 1959 års regler om värdeminskningsskatt för skog. Det är uppenbart, att det är synnerligen angeläget, att denna fråga snarast avgöres. Beskattningsmyndigheternas praxis rörande detta spörsmål torde ej vara enhetlig. Att fråga ofta är om betydande belopp, torde det ej behöva råda någon tvekan om. Därest de gynnsammare avdragsreglerna anses tillämpliga, kan detta i många fall medföra, att en skogsägare kan uttaga mycket betydande virkeskvantiteter utan att bli beskattad. Det har till och med uppgivits, att vissa skogsägare — i ovisshet om huruvida de gynnsammare reglerna kunna tillämpas i förevarande fall — uppskjutit anläggandet av en planerad skogsbilväg i avvaktan å ett klart besked i frågan. Därvid har även uttalats, att därest bestämmelserna anses tillämpliga å skogsvägar, detta kan komma att medföra att vägen kommer att få en helt annan sträckning än som tidigare planerats. Man måste beklaga, att denna betydelsefulla fråga icke löstes i samband med införandet av 1959 års bestämmelser.