På förfluten tid belöpande ersättning, utgiven enligt vattenlagen för bestående skada

Av regeringsrättssekreteraren Gunnar Rennerfelt

Som framgår av rubriken är den i det följande behandlade frågan av mycket speciell och begränsad räckvidd. Frågan var uppe i en serie mål, som RR, efter meddelat prövningstillstånd, nyligen avgjort (domarna meddelades den 10.12.73). Ersättningsfrågor avseende under 1940-talet och 1950-talet på olika håll i landet företagna vattenregleringar kan förväntas komma att i stor utsträckning slutligt avgöras inom den närmaste framtiden. Med hänsyn härtill och till att utgången i RR var principiellt motiverad kan några anteckningar om bedömningen av målen vara av intresse. Målen avsåg 1968 års inkomsttaxering.

Betydande skador på fiske hade orsakats av vattenregleringar och kraftverksbyggen i Jämtland och Ångermanland sedan slutet av 1940-talet. På grund av bl a svårigheterna att uppskatta skadornas omfattning löstes ersättningsfrågan först i mitten av 1960-talet. I Jämtland tillerkändes fiskerättsägarna ersättning genom avtal med vattenregleringsföretaget (i det följande kallat avtalsfallen). I Ångermanland bestämdes ersättningen däremot genom dom av vattendomstolen (i det följande kallat domsfallen). Enligt avtalet, vari nämndes att ersättningen avsåg skada på fiske under förfluten tid och all framtid, utgick en engångsersättning, innefattande ränta, i ett för allt. Av avtalet framgick inte hur stor del av ersättningen, som kunde hänföras till den förflutna tiden resp till framtiden. Enligt domen utgick likaså engångsersättning, som emellertid fördelats med dels en till beloppet bestämd ersättning för förfluten tid och dels viss ersättning för all framtid.

Vad först gäller räntan framgick dess belopp inte av avtalet. Klausulen att ersättningen innefattade ränta hade enligt fiskerättsägarna närmast tillkommit för att markera att de inte hade några kvarstående krav på ränta. Klausulen innebar enligt fiskerättsägarna således inte att särskild ränta ingick i ersättningen. Någon ränta upptogs därför inte till beskattning i avtalsfallen. — I domsfallen beskattades fiskerättsägarna för ränta, eftersom räntans belopp angivits i domen.

I avtalet nämndes endast att ersättningen avsåg skador på fisket genom vattenregleringar och kraftverksbyggen. Av handlingarna fick dock anses framgå att ersättningen avsåg skada dels på fiskets grundvärde, dvs värdet i varje ägares hand, och dels på s k övervärde av husbehovsfiske. I domen angavs uttryckligen att ersättningen gällde skada på grundvärdet och husbehovsövervärdet (här bortses från en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

i domen fastställd mindre ersättning för arbetsintrång, eftersom denna ersättning endast avsåg framtiden). Skadan innebar en i stort sett total förlust av fiske.

Eftersom skadorna på båda hållen ostridigt var att anse som bestående för all framtid blir frågeställningen, helt enkelt, följande: skall den del av ersättningen, som belöper på förfluten tid, dvs tiden från skadornas början till tidpunkten för ersättningens fastställande, beskattas som intäkt av fastighet? Därvid uppkommer fråga om betydelsen av det förhållandet att ersättningsfrågan löstes på formellt olika sätt i Jämtland och Ångermanland.

I litteraturen råder enighet om att ersättning för skada på fastighet under förfluten eller begränsad tid anses som skattepliktig intäkt av fastigheten medan däremot engångsersättning för skada, som består under all framtid, ej utgör skattepliktig intäkt av fastigheten. Grunden för denna gränsdragning anses vara den för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet gällande regeln, att ersättning för upplåtelse för begränsad tid är skattepliktig medan engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid ej utgör skattepliktig intäkt av fastighet utan beskattas enligt reglerna för realisationsvinst. Den i målen aktuella frågan synes emellertid inte ha kommenterats i litteraturen.

KR beskattade i domsfallen den på förfluten tid belöpande delen av ersättningen men undantog i avtalsfallen ersättningen i sin helhet från beskattning. Hos RR anförde fiskerättsägarna och taxeringsintendenten besvär i resp fall. Enligt taxeringsintendenten borde i avtalsfallen den del av ersättningen, som kunde anses belöpa på förfluten tid, beskattas som intäkt av fastighet. RR, som ej gjorde ändring i KR:s domar i sistnämnda fall, ansåg att fiskerättsägarna även i domsfallen ej var skattskyldiga för någon del av ersättningen med följande motivering: Fråga är om engångsersättning, som hänför sig till skada som får anses bestående för all framtid. Vid sådant förhållande bör ersättningen från skattesynpunkt jämställas med engångsersättning för upplåtelse på obegränsad tid. Ersättning av sistnämnda slag är ej skattepliktig som inkomst av jordbruksfastighet.

Vattenlagens bestämmelser om ersättning

Frågan om skattskyldigheten bör ses mot bakgrund av VL:s bestämmelser om ersättning för skada eller intrång 9 kap 66 § VL innehåller den grundläggande principen att arbete på annans mark eller eljest åtgärd till förfång för annan inte får vidtas förrän föreskriven ersättning betalts. Huvudregeln är därvid enligt 9 kap 47 § VL att ersättning i pengar skall bestämmas att utgå på en gång. I en kommentar till VL:s ersättningsregler av Nils Viklund (Om ersättning enligt vattenlagen s 86 f) sägs att innebörden av att en penningersättning skall utgå på en gång är, att den i princip skall utgöra en odelad gottgörelse för hela det objekt, som går förlorat för ersättningstagaren. Den skall, fortsätter Viklund, utgöra ersättning för hela den tid skadan varar, dvs i regel för all framtid.

Om skadeverkningarna inte kan förutses med erforderlig säkerhet kan emellertid ersättningen inte betalas på förhand. När det gäller skada på fiske måste ofta omfattande undersökningar och prov företas under flera år i berörda fiskevatten samt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

förebyggande och skadebegränsande åtgärder vidtas innan man kan beräkna värdet av fisket och skadan därpå. Vattendomstolen kan då förordna om uppskov med ersättningsfrågan under en prövotid, vilket skett i ifrågavarande fall.

Ersättning enligt VL för bestående skada får således i princip ses som ersättning för kapitalförlust. Det förhållandet att ersättningen till viss del kan belöpa på en prövotid, innebärande att "förfluten tid" uppkommer i förhållande till tidpunkten för ersättningens fastställande, kan ej anses medföra att denna del får annan karaktär än ersättning för kapitalförlust. Det synes vara för vattenlagstiftningen främmande att betrakta enligt VL utgående ersättning för bestående skada som vederlag för utebliven avkastning av fastighet och detta får anses gälla även om ersättningen delvis belöper på en prövotid.

Kommunalskattelagen

Före den 1946 gjorda gränsdragningen mellan ersättning för upplåtelse på begränsad tid och sådan avseende obegränsad tid beskattades i praxis som regel all ersättning för nyttjanderätt eller servitutsrätt som intäkt av fastighet. Även engångsbelopp, vilka utbetalats som ersättning för upplåtelse av egendom för all framtid, upptogs sålunda i vissa fall till beskattning, se t ex RÅ 1932 ref 60, 1940 ref 37, 1941 fi 747, 1943 fi 480 och 512 samt 1944 fi 68, 573—74, 713, 951 och 952.

I motioner vid 1945 års riksdag anfördes att denna rättstillämpning inte gärna kunde överensstämma med vad som avsetts vid KL:s tillkomst. Ersättning för upplåtelse på obegränsad tid borde enligt motionerna i skattehänseende jämställas med ersättning för överlåtelse. Det kan också nämnas att i en till finansdepartementet nämnda år inkommen framställning från vattenfallsstyrelsen och Svenska vattenkraftföreningen hemställdes om utredning angående möjligheten att i skattelagstiftningen införa förtydligande stadgande därom att engångsersättningar för nyttjande av mark m m, vilka till sin natur utgjorde ersättning för en kapitalförlust, inte skulle beskattas som inkomst.

I en inom finansdepartementet upprättad PM 20.11.1945 anfördes bl a följande. En avhändelse för all framtid av den avkastning, som faller av den skattskyldiges egendom, torde till sin reella innebörd vara att ifrågavarande hänseende jämställa med en avhändelse av själva egendomn. Det föreligger en principiell skillnad mellan upplåtelse på begränsad resp obegränsad tid. Vid upplåtelse på obegränsad tid har upplåtaren definitivt avhänt sig den avkastning, varom fråga är. Vid upplåtelse på begränsad tid är avhändelsen av avkastningen däremot endast tillfällig och det kapital, som avkastningen representerar, återvinner i upplåtarens hand successivt sitt värde. I förra fallet måste upplåtaren fondera den erhållna ersättningen, om han vill behålla sin förmögenhetsställning. I det senare kan han förbruka vad han erhållit och ändock efter upplåtelsetidens utgång ha sin förmögenhet kvar ograverad. I förra fallet kan det erhållna beloppet sålunda anses utgöra en ekvivalent för det kapital, av vilket avkastningen faller. I senare fallet har ersättningen däremot karaktär av (kumulerad) avkastning. I PM framhölls slutligen att det

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

avgörande för skatteplikten bör vara om beloppet avser gottgörelse för inkomstförlust för all framtid eller ej.

År 1946 infördes i anvisningarna till §§ 21 och 24 KL stadgandet att engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid ej utgjorde skattepliktig intäkt av fastighet. Samtidigt ändrades anvisningarna till 35 § KL, varigenom realisationsvinstbeskattningsreglerna blev tillämpliga på ersättning vid sådan upplåtelse.

Efter år 1968 gjord lagstiftning, som tillämpas fr o m 1969 års taxering, råder fullständig parallellitet ifråga om beskattning av inkomst av fastighet och realisationsvinstbeskattning mellan å ena sidan engångsersättning för upplåtelse på obegränsad tid och å andra sidan engångsersättning på grund av inskränkning i förfoganderätt till fastighet som skett enligt bl a vattenlagen (se nuvarande lydelse av punkt 8 av anvisningarna till 21 § KL och punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL resp punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 § KL).

Praxis

RÅ 1932 fi 528

Ägare av jordbruksfastighet uppbar ersättning för skada och intrång på fastigheten till följd av vattenuppdämning. RR fann att ersättningen inte utgjorde beskattningsbar inkomst. — Uppgifterna i RÅ är för knapphändiga för att medge en tolkning av rättsfallet.

RÅ 1938 fi 382—395

År 1903 påbörjades arbetet med sänkning av Hornborgasjön. Mellan sjösänkningsföretaget och ägare av vattenfall i sjöns utlopp träffades år 1933 en förlikning, varvid fallägarna fick ersättning dels för lidna skador genom minskad vattenföring m m och dels för framtida skador. Ersättningen för de lidna skadorna beskattades medan ersättningen för framtida skador lämnades obeskattad.

— I Harry Sterners artikel Ersättningar enligt vattenlagen etc i SvSkT 1945 s 289 sägs om 1938 års fall och ett äldre liknande fall:

Den del av ersättningen, som avsåg skada under förfluten tid, synes "ha utgjort gottgörelse för det jordägaren under denna tid varit i avsaknad av viss avkastning, och ersättningen torde därför kunna jämställas med engångsarrende. Att ersättningsbeloppen i dessa fall förklarades utgöra skattepliktig inkomst synes därför väl överensstämma med skattelagstiftningens grunder."

Av redogörelsen i RÅ för 1938 års fall framgår ej klart de lidna skadornas karaktär. Om de lidna skadorna var av endast begränsad varaktighet föreligger såväl före som efter 1946 års ovan berörda lagstiftning skattskyldighet för den på dessa skador belöpande ersättningen. Om, vilket är tänkbart, de lidna skadorna däremot var av bestående karaktär måste fallet ses mot bakgrund av rättstillämpningen före 1946 års lagstiftning. Det måste för den äldre rättstillämpningen ha tett sig naturligt att jämställa ersättningen för de lidna skadorna med skattepliktig ersättning för upplåtelse av nyttjanderätt.

RÅ 1948 fi 294 och 296

I samband med reglering av Storsjön i Jämtland utgick ersättning till fastighetsägare för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

ändring av diken, försvårad brukning och skada på fiske. Den del av ersättningarna, som avsåg skada till följd av tillfällig vattenreglering, ansågs utgöra skattepliktig inkomst medan övrig del av ersättningarna, som avsåg skada genom ständig vattenreglering, lämnades obeskattad.

— Skadorna för de olika regleringarna kunde tydligen åtskiljas. Endast den av ständig vattenreglering orsakade skadan torde ha betraktats som bestående, varför ersättningen härför inte utgör skattepliktig intäkt av fastighet. Som framgår av närmast följande fall kan dock även tillfällig vattenreglering medföra bestående skada.

RÅ 1952 fi 1229

O uppbar ersättning för skada på fiske till följd av tillfällig vattenreglering. Ersättningen avsåg tiden t. o. m. år 1943. Ytterligare ersättning skulle inte utgå oaktat sjöregleringen bestått även efter nämnda år. O yrkade att inte beskattas för ersättningen och anförde att han för all framtid berövats visst strömfiske. Från intendentssidan invändes att ersättningen avsåg begränsad tid. RR biföll O:s talan, enär såvitt av handlingarna i målet framgick ifrågakomna ersättning för skada på fiske var av beskaffenhet att inte böra hänföras till skattepliktig inkomst.

— Av RR:s skrivning framgår ej grunden för utgången. Det kan noteras att, om O:s uppgift var riktig, även tillfällig vattenreglering kan orsaka bestående skada samt att TI ej knöt bedömningen av skatteplikten till skadans bestående karaktär utan till den begränsade tid, som ersättningen avsåg.

RÅ 1955 fi 524

Kallsjön hade reglerats enligt lag 20.10.1939 angående tillfällig vattenreglering. Genom deldom år 1949 utdömde vattendomstolen ersättningar för skada på fiske, huvudsakligen genom ökad nätslitning, i avräkning på belopp, som senare slutligen skulle bestämmas. Ersättningarna bestämdes summariskt för den tid fiske bedrivits till 5 resp 10 kr per nät och år för perioderna 1940—1945 samt 1946—1948. A fick som fastighetsägare 1 600 kr i ersättning. TN beskattade 50 % eller 800 kr. A anförde att ersättningen utgjorde förskott på allframtidsersättning för skada på fiske, som var bestående. PN beskattade inte någon del av ersättningen på av A åberopade skäl. TI anförde hos KR att 800 kr av ersättningen avsåg skada på fisknät under tiden 1940—1948 och att nämnda belopp därför var skattepliktigt. KR biföll TI:s talan, eftersom det yrkade beloppet 800 kr fick anses ha utgjort för A skattepliktig inkomst. RR: RR finner väl handlingarna utvisa att ifrågakomna ersättning — oaktat sättet för dess beräkning — icke avser verkligen inträdda skador på fiskenät utan utgör förskott på engångsersättning för försämring av fisket eller betingelserna för dess bedrivande, men enär omständigheterna i målet ger stöd för antagande, att den avsedda skadan åtminstone till så stor del, som motsvaras av det av KR till beskattning tagna beloppet 800 kr, icke kommer att bestå längre än under den begränsade tid, vattenregleringen må äga rum, samt förty sistnämnda belopp, på sätt KR funnit, får anses ha utgjort skattepliktig inkomst, prövar RR lagligt fastställa det slut, överklagade utslaget innehåller.

— Även i detta fall ansåg TI skatteplikten beroende av det förhållandet att ersättningen avsåg förfluten eller begränsad tid. KR:s beslut kan tolkas så att denna ståndpunkt godtogs. Genom att ändra skälen för beslutet torde RR ha avsett att markera, att frågan om skatteplikten ej var beroende av nämnda förhållande utan — frånsett att det skall röra sig om engångsersättning — endast av om skadan är av bestående eller övergående karaktär. Av intresse är att RR, till skillnad från förhållandet i ovan antecknade rättsfall, tydligt angav sin syn på frågans bedömning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

RÅ 1958 fi 2631—2632

H, som av vattenfallsstyrelsen uppburit vissa belopp såsom årlig ersättning för fördyrad virkesutdrivning i anledning av vattenreglering, blev av PN beskattad för beloppen. KR ej ändring. RR: Enär på grund av vad i målet förekommit får antas, att ifrågavarande ersättningsbelopp utgjort förskott på blivande engångsersättning för bestående skada på klagandens jordbruksfastighet samt förty icke är att anse som skattepliktig intäkt för klaganden, finner RR skäligt att etc.

— Av närmast föregående rättsfall kunde man dra den slutsatsen att om de skador, som förskottet avsåg, hade varit bestående i sin helhet skulle ingen del av ersättningen ha beskattats. Ifrågavarande rättsfall bekräftar denna slutsats.

RÅ 1960 fi 223—225

Av M från vattenfallsstyrelsen uppburen ersättning för fördyrad virkesutdrivning till följd av vattenreglering togs till beskattning. Ersättningen hade beräknats efter avverkad kubikmassa för varje år.

— Det kan antas att ersättningen inte utgjorde engångsersättning eller förskott därpå. Jämför närmast följande rättsfall, som gäller samma person.

RÅ 1963 fi 1392

M uppbar från vattenfallsstyrelsen ersättning för fördyrad virkesutdrivning. TN, PN och KR upptog ersättningen till beskattning. RR: Enär det på grund av vad i målet numera förekommit får antas, att ifrågavarande ersättningsbelopp på 2 080 kr utgjort förskott på blivande engångsersättning för bestående skada på klagandens jordbruksfastighet samt förty icke är att anse som skattepliktig intäkt för klaganden, finner RR skäligt att etc.

— Utgången överensstämmer med den i 1958 års fall.

RÅ 1963 fi 1225

Till följd av utsläpp av kloakvatten och industriellt avloppsvatten förorenades vattnet i vissa vattenområden. M fick i egenskap av fastighetsägare ersättning för all av föroreningen intill 3.7.1953 uppkommen skada på fiske med 3 480 kr och på kräftfiske med 3 360 kr, för ökade kostnader för tvätt med 720 kr, för körning av vatten för betesdjuren med 297 kr och för övriga skador, såsom försämrade badmöjligheter och minskad trevnad m m, med 2 040 kr, sammanlagt 9 897 kr. TN, PN och KR beskattade hela beloppet såsom inkomst av jordbruksfastighet. RR nedsatte taxeringen med 2 760 kr, enär med hänsyn till omständigheterna i målet den av M uppburna skadeersättningen allenast till ett belopp av 7 137 kr, motsvarande ersättningen för skada på fiske och för körning av vatten till betesdjuren, kunde anses ha utgjort för M skattepliktig intäkt.

— Omständigheterna tyder på att skadorna på fisket var av övergående natur liksom de ökade kostnaderna för körning av vatten. Ersättningen i övrigt ansågs av RR tydligen ej hänförlig till någon förvärvskälla.

RÅ 1965 fi 430

E, som från Bålforsens Kraft AB uppburit ersättning för fördyrad virkesutdrivning med 3 520 kr, blev av PN beskattad för beloppet som intäkt av jordbruksfastighet. Hos KR framhöll E, att den uppburna ersättningen inte kunde hänföras till skattepliktig inkomst, eftersom beloppet fick anses utgöra förskott på en blivande engångsersättning för bestående skada. — TI anförde, att det av Mellanbygdens vattendomstols dom 30.6.1958 framgick, att frågan om virkesutdriv-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

ningens ordnande skulle uppskjutas och göras beroende av erfarenhetens rön under en prövotid. Under tiden till dess slutliga föreskrifter meddelats, hade bolaget att svara för att virkesutdrivningen såvitt möjligt inte fördyrades. Bolaget var skyldigt att årligen ersätta markägarna för fördyrade utdrivningskostnader under försökstiden. Domen gav inte vid handen, att någon avräkning av ifrågavarande årliga kompensationsbelopp skulle komma att ske i samband med det slutliga avgörandet av ersättningsfrågan. KR och RR: ej ändring.

— Beloppet 3 520 kr avsåg endast ökade kostnader under viss tid och utgjorde, eftersom fråga ej var om engångsersättning eller förskott därpå, inte ersättning för kapitalförlust.

RÅ 1965 fi 636

Fiskaren L hade från Försvarets Civilförvaltning uppburit ersättning för intrång i och försvårat utövande av fiske till följd av militära dispositioner. RR beskattade ersättningen som intäkt av rörelse, eftersom beloppet utgjort ersättning för utebliven intäkt eller för ökad kostnad i det av L bedrivna fisket.

— Av referatet framgår att fisket bedrevs på arrenderat fiskevatten. Vid sådant förhållande saknar det betydelse för frågan om L:s skatteplikt om skadan var bestående eller inte. Intrånget i fisket kan inte vara att anse som kapitalförlust för L utan endast för ägaren av den fastighet, med vilken följde rätt till fisket.

RÅ 1969 fi 1459

H uppbar ersättning från Bolidens Gruvaktiebolag med 20 118 kr för skador på mark och fröodling, vilka vållats genom att arsenikhaltigt vatten utsläppts i Klintforsån under åren 1932—1954. TN, PN och KR beskattade beloppet i sin helhet som intäkt av jordbruksfastighet. RR: Den i målet ifrågakomna ersättningen för skador på mark och fröodling har utgivits på grund av ett år 1959 mellan Bolidens Gruvaktiebolag och vederbörande fastighetsägare träffat förlikningsavtal, enligt vilket bolaget förband sig utge visst belopp såsom full ersättning för skador och olägenheter, som uppkommit eller kunde beräknas uppkomma till följd av de utsläpp av avloppsvatten i Klintforsån, som dittills ägt rum. Med hänsyn till vad avtalet sålunda innehåller samt övriga i målet upplysta omständigheter får det antagas att viss del av den H tillerkända markskadeersättningen avsett ersättning för bestående skada på fastigheten. Nämnda del av ersättningen, som skäligen kan uppskattas till 5 000 kr, utgör icke skattepliktig inkomst för H. På grund av det anförda ändrar RR på det sätt KR:s utslag, att etc.

— Utgången överensstämmer med inställningen i praxis att frågan om skatteplikten inte är beroende av om ersättningen belöper på förfluten tid eller framtiden utan endast av om skadan är av övergående eller bestående natur.

Sammanfattningsvis kan om beskattning av skadestånd av ifrågavarande art sägas att praxis anpassats med hänsyn till den år 1946 gjorda gränsdragningen mellan ersättning för upplåtelse på begränsad tid och sådan avseende obegränsad tid. I 1938 års fall motiverades skatteplikten för den på förfluten tid belöpande delen av ersättningen med att den utgjort gottgörelse för minskad avkastning av fastigheten. Efter nämnda gränsdragning är denna motivering ej längre hållbar vid bestående skada. Den bestående skadan är att betrakta som en vid de skadebringande ingreppens början gjord kapitalförlust. Frågan om skatteplikten bör då inte påverkas av om ersättningen utbetalas först ett senare år, något som närmare utvecklas nedan. Utgången i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

RÅ 1958 fi 2631—2632 och 1963 fi 1392 angående förskottsersättning utgör ett stöd härför.

Kravet att fråga skall vara om ersättning utgiven på en gång (se ovan angivna lagrum) synes inte böra fattas strängt. Eftersom förskott, uppdelat på årliga belopp, inte ansetts inverka på frågan om skatteplikten bör det också anses sakna betydelse om engångsersättningen fördelas i efterskott (Jfr ovan nämnda depPM).

Parallelliteten i skattehänseende mellan berörda ersättningar

Vid tillämpning av realisationsvinstbeskattningsreglerna räknas tidsfristerna från förvärvsdagen till dagen för avtal om avyttring oavsett hur köpeskillingen betalas. Tidpunkten för köpeskillingens erhållande har betydelse endast för frågan till vilket beskattningsår vinsten skall hänföras. Som nämns i Ekman—Sterner Skatt på fastighetsvinster s 26 f innebär detta, att den skattepliktsgrundande innehavstiden kan anses ha löpt ut under ett visst beskattningsår, då avtal om avyttring träffats, men att själva beskattningen inte inträder förrän ett senare beskattningsår, då likviden börjar erläggas, se RÅ 1935 ref 17, 1947 ref 16 och 1950 ref 5 samt SOU 1966:23 s 235. Lika litet finns det anledning att ifråga om skatteplikten för engångsersättning för bestående skada på fastighet fästa vikt vid om ersättningen uppbäres ett senare år än det, då tillståndet till ingreppen lämnades. Nämnda tillstånd kan nämligen, principiellt sett, jämställas med avtal om avyttring och engångsersättningen är i skattehänseende att betrakta som köpeskilling (att det i nuvarande lydelse av punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 35 § KL sägs, att avyttring av fastighet anses föreligga när fastighetsägaren fått engångsersättning av ifrågavarande art beror på att lagstiftaren utgått från att ersättningen utbetalas i samband med att de skadebringande ingreppen görs, vilket dock inte alltid är fallet). En beskattning av en del av ersättningen som intäkt av fastighet, därför att den ansetts belöpa på förfluten tid, skulle följaktligen bryta den numera lagfästa parallelliteten mellan beskattning av inkomst av fastighet och realisationsvinstbeskattning vad gäller engångsersättningar enligt bl a VL, engångsersättningar för upplåtelse på obegränsad tid och ersättningar vid överlåtelse.

Däremot väcker det inga principiella betänkligheter att som intäkt av fastighet beskatta ersättning för skada, som är av endast övergående natur. I enlighet med vad som framhållits i ovan berörda departementspromemoria behöver fastighetsägaren i detta fall, till skillnad mot vad som är fallet vid ersättningar för bestående skada, inte fondera ersättningen för att behålla sin förmögenhetsställning. När skadan upphört stiger nämligen fastighetens värde till det värde fastigheten hade innan skadan uppkom.

Avslutande synpunkter

Av det sagda framgår att den av vattendomstolen i domsfallen gjorda fördelningen på förfluten tid och på framtiden inte kan anses förändra ersättningens karaktär av engångsersättning för kapitalförlust. Det förhållandet att frågan om skat-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40

teplikten inte påverkas av formella skillnader av ifrågavarande art mellan olika uppgörelser om ersättning medför att bedömningen av frågan blir enkel och likformig, låt vara att det ibland kan vara vanskligt att avgöra om skadan är bestående eller inte. Skillnad görs sålunda ej mellan ersättningar, som fastställs utan prövotid, och ersättningar, som fastställs först efter prövotid. Likaså är gjorda fördelningar av ersättningar på förfluten och kommande tid utan betydelse i skattepliktshänseende. Om så ej ansågs fallet skulle den skadeståndsskyldige och den skadelidande ha möjlighet att i avtal skriva bort skatteplikten genom att hänföra hela ersättningen till framtiden, trots att den även belöper på förfluten tid.

I den av RR bedömda målserien hade ersättningen i samtliga fall uppburits av fastighetsägare, som innehaft fastigheten under hela prövotiden. Det får emellertid anses vara utan betydelse för frågan om skatteplikten om fastigheten på grund av överlåtelse innehafts av flera ägare under prövotiden, eftersom skadan är att anse som kapitalförlust för ägaren. Av civilrättslig art är frågan hur ersättningen bör fördelas mellan ägarna. I den mån arrendator tillerkänts ersättning för bestående skada synes denne däremot böra beskattas för ersättningen som intäkt av fastighet, då han inte gjort någon kapitalförlust, jfr RÅ 1965 fi 636. Hur skadan kan inverka på förhållandet mellan fastighetsägaren och arrendatorn är en fråga av civilrättslig natur.

Naturligtvis kan i vissa fall all menlig inverkan på fiske till följd av ingrepp i ett vattenområde undanröjas genom åtgärder till förbättring av möjligheterna till naturlig återväxt av fisk och genom utsättning av odlad fisk etc. Det kan dröja många år innan sådana åtgärder får full effekt. Ersättning, som belöper på sådan prövotid, får anses utgöra skattepliktig intäkt av fastighet, om det kan antas att någon menlig inverkan på fisket inte kvarstår efter prövotidens utgång. Det förekommer i sådana fall att fiskerättsägare tillerkänns rätt att inom viss tid efter prövotidens utgång framställa anspråk på ersättning för skada på fisket i den mån denna inte kunnat elimineras genom de under prövotiden företagna åtgärderna. Ersättning, utgiven efter sådan framställning, torde böra betraktas som engångsersättning för bestående skada och skall således inte beskattas som intäkt av fastighet.

Litteratur

Prop 1946:105, 1967:153 s 139 och BevU 1967:64 s 69.
SOU 1966:23 s 235 och 303.
GRS: Skattehandbok, 7:e uppl, s 63—64, 70 och 425—426.
Lundevall: Skattehandbok, 5:e uppl, s 116—117.
Mutén: Inkomst eller kapitalvinst s 131—137, 177—185 och 296.
Ekman—Sterner: Skatt på fastighetsvinster s 26 f.
Viklund: Om ersättning enligt vattenlagen.
Sterner: SvSkT 1945 s 286 (Ersättningar enl vattenlagen etc).
Sagnert: SN 1957 s 137 (Något om skatteplikten för skadeersättningar enl vattenlagen etc).

Anm: Utgången i RÅ 1958 fi 2631—2632 och 1963 fi 1932 strider mot RÅ 1960 fi 223—225. I samtliga mål var det fråga om ersättning för fördyrad virkesutdrivning på grund av samma vattenreglering. (Jfr också RÅ 1961 ref 29). *Red.*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:40