SKATTENYTT

Officiellt organ för Taxeringsnämndsordförandenas Riksförbund

Nr 6/1957 **Årg. 7**

DISTRIBUTÖR AV
MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN

Något om skatteplikten för skadeersättningar enligt vattenlagen, lagen om expropriation etc.

Av förste taxeringsinspektör Stig Sagnert

Att i skatteförfattningarna uttömmande angiva vad som skall anses såsom skattepliktig inkomst har av naturliga skäl icke låtit sig göra. Lagstiftaren har därför måst nöja sig med att under varje huvudslag av inkomst (inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet etc.) lämna exempel på skattepliktiga intäkter. Av författningstextens utformning framgår klart, att till en inkomstart jämväl kan hänföras annan intäkt än sådan som uttryckligen angivits höra till densamma. Det förutsättes dock, att intäkten till sin natur är likartad med någon av dem, som i författningstexten angivits. Någon möjlighet att efter gottfinnande till skattepliktig intäkt räkna vilken intäkt som helst föreligger således icke.

Ehuru vid bedömningen av vilka intäkter som skall anses "till sin natur likartade" ledning kan hämtas icke blott av den i författningstexten gjorda exemplifieringen utan också av vad som i 19 § KL uttryckligen angives vara icke skattepliktigt, ligger det i sakens natur att en sådan bedömning i praktiken ofta blir svår. Frågor av denna art har därför i icke ringa utsträckning kommit under skattedomstolarnas prövning.

Den som sysslar med taxering av inkomst av jordbruksfastighet torde ha funnit, att denna inkomstart är särskilt rik på spörsmål av ifrågavarande slag. Ett exempel härpå utgör väl frågan om skatteplikten för de skadeersättningar av skilda slag, som utgår på grund av ersättningsbestämmelserna i vattenlagen, lagen om expropriation etc. I det följande skall därför den skattemässiga behandlingen av dessa ersättningar något berö-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20

ras. Framställningen, som bygger på anteckningar inom ramen för prövningsnämndsarbetet, gör icke anspråk på fullständighet.

Det synes till en början böra erinras om att enligt vår skattelagstiftning medel som inflyter vid *överlåtelse* av en förmögenhetstillgång principiellt icke tages till beskattning i vidare mån än som följer av reglerna om realisationsvinstbeskattning, medan däremot ersättning som utgår vid *upplåtelse* av egendom regelmässigt beskattas. Till skattepliktig inkomst skall sålunda enligt 19 § KL icke räknas vinst å icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom i andra fall än som avses i 35 § KL (realisationsvinst) medan däremot till intäkt av jordbruksfastighet enligt 21 § KL hänföres bl. a.

1) "arrende för utarrenderad fastighet, evad arrendet utgått i penningar, varor eller tjänstbarheter, ävensom avgäld eller annan förmån, som influtit till fastigheten på grund av servitut, upplåtelse av lägenhet eller dylikt;

2) intäkt genom upplåtelse åt annan att i visst avseende tillgodogöra sig eller utnyttja fastigheten eller del därav, såsom till sten-, torv-, grus- eller lertäkt eller dylikt, till bete, jakt eller fiske, till utvinnande av vattenkraft, till framdragande av ledningar, till upplags- eller lastageplats med mera sådant."

Den angivna skillnaden ifråga om beskattningen av ersättningar för *överlåtelse* respektive *upplåtelse* av egendom har emellertid icke ansetts böra upprätthållas utan inskränkning. Av punkt 5 av anvisningarna till 21 § KL framgår sålunda att till intäkt av jordbruksfastighet icke skall räknas engångsersättning vid "upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet 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".

Förklaringen till detta undantagsstadgande, som tillkom först år 1946, är att söka däri, att upplåtelse av egendom för all framtid till sin reella innebörd är att jämnställa med överlåtelse av egendom. I likhet med överlåtelse av äganderätt innebär en upplåtelse av nyttjanderätt för all framtid, att jordägaren definitivt avhänt sig rätten till den avkastning, som faller av egendomen. Enligt grunderna för vår skattelagstiftning bör därför engångsersättning vid dylik upplåtelse behandlas på samma sätt som en köpeskilling vid överlåtelse av äganderätt. Genom en samtidig ändring av punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL har likställighet också åstadkommits, när det gäller reglerna för realisationsvinstbeskattningen.

Som av det anförda framgått berör undantagsstadgandet endast engångsersättningar *för all framtid*. Gottgörelse för upplåtelse av rätt till fastighet *för begränsad tid* skall på vanligt sätt beskattas såsom intäkt av jordbruksfastighet eller annan fastighet. Detta gäller även ersättningar som utgår för upplåtelse för en längre men dock ej obegränsad tid. Härom anfördes i den departementspromemoria, som låg till grund för det nämnda undantagsstadgandet bl. a. följande: "Det torde ej vara ovanligt, att avtal om upplåtelse av mark för exempelvis en kraftledning ingås på 49 eller 50 år (jfr RÅ 1944 not. Fi 68). Ersättningen torde i ett sådant fall bliva endast obetydligt lägre än om upplåtelsen avsett obegränsad tid. Det föreligger emellertid en principiell skillnad mellan de båda slagen av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20

upplåtelser. 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 bibehålla 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."

Den nu lämnade redogörelsen för beskattningsreglerna vid upplåtelse av egendom är av betydelse vid bedömandet av skatteplikten för en stor del av de skadeersättningar som utgår på grund av bestämmelserna i vattenlagen, lagen om expropriation etc. I praxis har nämligen sådana ersättningar ansetts till sin natur likartade med ersättningar för upplåtelse av egendom och motsvarande principer för beskattningen tillämpats. Detta har då icke blott gällt ersättning för sådan "förlust, skada och intrång" som bestått däri att ägaren gått *helt* förlustig avkastningen av mark som tagits i anspråk för uppdämning, upplagsplatser, vältplatser, byggnader eller dylikt utan också de principiellt likartade fallen, att ersättning utgått för *partiell* förlust d. v. s. för inkomstminskning. Skada av sistnämnda slag kan bestå antingen i *intäktsminskning* t. ex. genom att mark försumpats och icke kan användas som åkerjord, att fiske försämrats på grund av mindre tillgång på fisk eller också i *omkostnadsökning* genom att fastigheten blivit mera svårbrukad (vändtegar, dubbelplöjning och dubbelsådd), skogsavverkning fördyrats eller fiske försämrats på grund av ökade kostnader för fiskets utövande etc. I analogi med vad tidigare anförts innebör en bestående skada av nu nämnd art att fastighetens värde för all framtid minskats och ägaren måste om han vill behålla sin förmögenhetsställning fondera den erhållna skadeersättningen. Då i praxis beträffande dylika skadeersättningar samma principer tillämpats som vid upplåtelse av egendom innebär detta således, att ersättningarna blivit skattefria om de avsett att gottgöra för all framtid bestående skada, medan de åter ansetts skattepliktiga om de utgjort kompensation för skada av övergående d. v. s. tidsbegränsad natur.

Som skadeersättningar av en annan typ torde vara att betrakta sådana ersättningar som utgått för arbeten som behöver utföras till *förebyggande* av skada, t. ex. omläggning av väg, täckdikning, vatten- och avloppsledningar, ändring eller flyttning av byggnad, brygga, stängsel, brunn, tvättplats etc. En skada av denna typ är ju tillfällig såtillvida, att om skadan avhjälpes fastighetens värde återvinnes. I praxis torde dylika skadeersättningar tagas till beskattning endast om de avser att täcka kostnader, vilka i och för sig äro avdragsgilla, medan däremot ersättningarna blir skattefria om skadan för att botas kräver en till grundförbättring eller ny-, till- eller ombyggnad hänförlig åtgärd, jfr huvudstadgandet rörande skadeförsäkringar i 19 § KL ("motsvarar sådan avdragsgill kostnad, vilken är att hänföra till någon av nämnda förvärvskällor"). För det fall jord-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20

ägaren underlåter avhjälpa en avdragsgill skada är väl denna princip icke helt tillfredsställande. Avhjälpes icke skadan blir ju fastighetens värde för all framtid mindre och skadeersättningen hade väl då ej bort tagas till beskattning. Emellertid inträffar det ju också att skadan redan avhjälpts och avdragits när ersättningen utbetalas. Har avdrag skett vid ett tidigare års taxering blir det ju i detta läge materiellt riktigt att beskatta ersättningen. För övrigt vore det väl knappast praktiskt att laborera med avdragsgilla och icke avdragsgilla reparationskostnader (jfr dock behandlingen av reparationskostnader som bestritts med s. k. förbättringsbidrag RÅ 1938 ref. 17).

Den ovan lämnade redogörelsen har avsett allenast skadeersättningar som kommit *fastighetsägaren* till godo. Är mark, som tages i anspråk, utarrenderad utgår regelmässigt ersättning också till arrendatorn. För den skattemässiga behandlingen av dessa ersättningar skall närmare redogörelse här ej lämnas. Dylika ersättningar utgör merendels gottgörelse för uteblivna intäkter, underhålls- och brukningskostnader, verkställda förbättringar å jord och hus etc. och skall i allmänhet upptagas såsom skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet. Det må särskilt framhållas, att arrendator är skattskyldig för skadeersättningar, som utgör vederlag för av honom bekostade grundförbättringar samt ny-, till- och ombyggnader å jordägaren tillhöriga hus. Avdrag för dylika kostnader medgives ju arrendator vid beräkning av inkomst av jordbruksfastighet.

Slutligen må anmärkas, att den som har att handlägga ett ärende, där fråga uppkommit om beskattning av skadeersättningar av ovan avhandlat slag icke bör underlåta att taga del av upprättat kontrakt eller eventuellt föreliggande dom av expropriations- eller vattendomstol. Dessa handlingar torde normalt innehålla tillräckligt material för skattefrågans bedömande. För det fall Vägförvaltningen i länet utbetalat ersättningen, brukar vederbörande tjänsteman därstädes beredvillig stå till tjänst med upplysningar. Angående sättet för skadornas beräkning må hänvisas till SOU : 1950 : 20 "Undersökning rörande brukningskostnadernas samband med åkerfältens storlek, form och beskaffenhet".

Till belysning av ovan anförda synpunkter må här lämnas en redogörelse för ett prövningsnämndsärende i Malmöhus län. Vidare skall redovisas några rättsfall från senare tid (Geijer—Rosenquist—Sterner Del II).

I prövningsnämndsärendet var läget följande:

I anledning av tillkomsten av motorvägen Malmö—Lund nödgades en trädgårdsmästare R avstå viss honom tillhörig mark till Kungl. Maj:t och Kronan. Enligt avtal i september 1952 med Vägförvaltningen i länet överlät R av sin fastighet ett område om 6,2 ha och erhöll i ersättning dels ett område om 3,5 ha av en intilliggande fastighet och dels en summa av i ett för allt 100.000 kr såsom ersättning för förlorad inkomst i följd av minskad areal, försvårad brukning, dränering av det erhållna området samt för skördeminskning å samma område. Vägförvaltningen upplyste, att av beloppet 100.000 kr. utgjorde 24.000 kr. ersättning för försvårad brukning, 3.500 kr. ersättning för dränering och 3.500 kr. ersättning för skördeminskning. (Återstoden utgjorde ostridigt kompensation för arealminskning och bestående inkomst-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20

bortfall). Taxeringsnämnden beskattade ersättningarna för försvårad brukning, dränering och skördeminskning, tillhopa 31.000 kr. R besvärade sig och yrkade att hela ersättningen skulle vara skattefri. Taxeringsintendenten införskaffade vidlyftig utredning med ledning av följande arbetsschema över vad som, såvitt handlingarna utmärkte, kunde tänkas skola beskattas. (Arbetena med motorvägen igångsatta flera månader före avtalet).

Överlåtna området.

1) Ersättning för försvårad brukning fram till överlåtelsedagen genom att området avskurits av motorvägen, samt för

2) inkomstminskning fram till överlåtelsedagen på grund av skada å gröda etc.

Erhållna området.

1) Ersättning för dränering av området, därest kostnaden kunde beräknas bliva avdragsgill, samt för

2) skördeminskning under begränsad tid.

Beträffande det överlåtna området utreddes, att icke någon del av de ifrågavarande ersättningsbeloppen avsåg gottgörelse för skador enligt 1) och 2). Förhandlingar pågick om ersättning för dylika skador men någon överenskommelse hade icke kunnat träffas under beskattningsåret. De aktuella ersättningsbeloppen avsåg därför endast det erhållna området. Beträffande ersättningen å 24.000 kr. gav utredningen vid handen, att beloppet avsåg gottgörelse för all framtid för försvårat bruk av området. Området hade oregelbunden form, som omöjliggjorde en rationell drift, och var också olämpligt beläget i förhållande till befintliga driftbyggnader.

Vad ersättningen å 3.500 kr. för dränering angick upplystes, att det erhållna området var dränerat men att dräneringen var gammal och bristfällig och icke kunde i befintligt skick tillgodose R:s behov. Kostnaden för dräneringsarbeten hade beräknats till 7.000 kr. Av dessa kostnader kunde åtminstone 3.500 kr. beräknas bliva avdragsgilla.

Beträffande slutligen ersättningen å 3.500 kr. för skördeminskning framgick såväl av besvären som av utredningen i övrigt att beloppet avsåg gottgörelse för inkomstminskning under högst 5 eller 6 år, efter vilken tid det erhållna området beräknades vara i kultur för trädgårdsodling.

I anledning av vad sålunda framkommit tillstyrkte taxeringsintendenten att beloppet 24.000 kr. för försvårad brukning undantogs från beskattning men yrkade avslag å besvären i övrigt. Prövningsnämnden beslöt i enlighet med taxeringsintendentens hemställan. R anförde icke besvär över prövningsnämndens beslut.

Rättsfall.

I *RÅ 1947 not. 1598* beskattade PN en hemmansägare R för engångsersättning för skada och intrång genom stridsvagnshinder av *betong*. TI anförde, att ersättningen avsåg ett tidsbegränsat intrång. KR gjorde ej ändring. RR biföll hemmansägarens talan, enär ersättningen ansågs utgöra vederlag för *stadigvarande* minskning av fastighetens värde.

I *RÅ 1947 not. 424* hade en jordbrukare K tillerkänts ersättning med 23.500 kr. för skada och intrång, som uppkommit genom framdragande av vattenledning över hans jordbruksfastigheter jämte vissa anordningar och arbeten i samband därmed. RR fann med hänsyn till

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20

vad upplyst blivit rörande de olika poster, som ingick i ifrågavarande skade- och intrångsersättning, densamma till ett belopp av 4.888 kr. utgöra skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet. De skattepliktiga posterna utgjordes av ersättning för förlorad skörd 2.202 kr., för nedsatt skörd 2.326 kr., för minskad avkastning och förlorad nyttjanderätt 133 kr., för försvårad brukning 213 kr. och för rensning av täckdikningsmynningar 14 kr.

I *RÅ 1949 not. 1272* hade PN till beskattning såsom intäkt av jordbruksfastighet för J. upptagit ett belopp av 3.379 kr., utgörande jämlikt 60 § lagen den 28 maj 1886 angående stenkolsfyndigheter m. m. från Svenska Skifferolje AB uppburen avgift för ianspråktagande av visst område för utvinning av olja enligt den s. k. ljungströmsmetoden, d. v. s. neddrivning av rör och elektrisk uppvärmning av skifferlager. I besvär yrkade J., att beloppet icke måtte beskattas. Bolaget hade lämnat följande upplysningar. 3—5 år beräknades förflyta, innan normalt jordbruk kunde bedrivas å det område, som tagits i anspråk för utvinnande av olja. Någon tidpunkt för dispositionsrättens upphörande var ej bestämd. Neddrivna rör skulle borttagas. Viss del av området skulle inköpas. KR och RR gjorde ej ändring i PN:s beslut.

I *RÅ 1952 not 1229* uppbar O ersättning med 952 kr. för skada å fiske enligt vattenrättsdomares resolution jämlikt lag 20/10 1939 om tillfällig vattenreglering (vid krig eller krigsfara). Ersättningen avsåg tiden t. o. m. 1943 men ytterligare ersättning skulle icke utgå, oaktat den sjöreglering som föranlett resolutionen bestått även efter 1943. O yrkade att icke beskattas för ersättningen. Han hade för all framtid berövats visst strömfiske. To invände, att ersättningen avsåg begränsad tid. O. inkom med utredning om skadornas art. RR biföll O:s talan, enär, såvitt av handlingarna i målet framginge, ifrågavarande ersättning för skada å fiske var av beskaffenhet att icke böra hänföras till skattepliktig inkomst.

I *RÅ 1952 not 1230* hade enligt Högsta domstolens dom ersättning utbetalats med 22.464 kr. för skada å en C. tillhörig fastighet i samband med framdragande av väg. Genom domen hade C. tillerkänts marklösen med 11.839 kr., ersättning för försvårat bruk av fastigheten med 8.000 kr. och för skada å täckdikning m. m. med 7.625 kr., sammanlagt 27.464 kr., varifrån avgick båtnad för fastigheten med 5.000 kr. PN upptog beloppen 8.000 kr. och 7.625 kr. till beskattning. KR gjorde ej ändring. RR undantog ersättningen å 8.000 kr. för försvårat bruk av fastighe. ten från beskattning.

I *RÅ 1955 not 524* hade sedan Kallsjön reglerats enligt lag 20/10 1939 angående tillfällig vattenreglering vattendomstolen genom deldom 1949 utdömt "ytterligare ersättningar för skada å fiske, huvudsakligen genom ökad nätslitning, i avräkning på belopp som senare slutligen bestämmas". Ersättningarna bestämdes summariskt för den tid fiske bedrivits till 5 respektive 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 utgjort förskott på all framtidsersättning för skada å fiske, som kom att bliva bestående. PN beskattade icke någon del av ersättningen på av A. åberopade skäl. Hos KR yrkade TI höjning med 800 kr. Ersättningen belöpte på förfluten tid och vore skattepliktig. KR biföll TI:s yrkan-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20

Statistiken över 1956 års taxeringar

Av t. f. byråchefen John Bredal-Bauer.

Statistiska centralbyråns berättelse Skattetaxeringarna samt fördelningen av inkomst och förmögenhet taxeringsåret 1956 väntas utkomma av trycket till sommaren. En sammanfattning av de viktigaste resultaten lämnas härnedan.

I. Taxeringsutfallet år 1956.

A. Fastighetstaxeringen.

I tab. 1 lämnas uppgifter om såväl 1955 som 1956 års värden på skattepliktiga fastigheter.

Under år 1956 ägde ingen allmän fastighetstaxering rum. Till följd därav blevo skillnaderna mellan 1955 och 1956 års fastighetsvärden i regel obetydliga. Endast i fråga om annan fastighets byggnadsvärde kan någon nämnvärd förändring iakttagas. Detta har nämligen ökats med 2.273,7 milj. kr., vilket motsvarar 5,8 %. Vad jordbruksfastighet beträffar, har totalvärdet sjunkit med 19,3 milj. kr., vilket utgör 1,4 promille av 1955 års värde.

B. Inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

En sammanfattning av 1956 års taxering till statlig inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt samt kommunal inkomstskatt lämnas i tab. 2. I tabellen har åtskillnad gjorts mellan å ena sidan fysiska personer, oskifta dödsbon och familjestiftelser ("fysiska personer m. fl.") samt å andra sidan övriga skattskyldiga, bland vilka de svenska aktiebolagen äro de ojämförligen mest betydelsefulla.

Vad först den statliga inkomsttaxeringen beträffar, förete samtliga förvärvskällor inkomstökning. Främst kommer där-

Tab. 1. Fastighetsvärden, milj. kr.

	År 1955	År 1956	Differens
Jordbruksfastighet			
Jordbruksvärde	9.257,6	9.254,0	— 3,6
Skogsvärde	4.304,7	4.293,7	— 11,0
Tomt- och industrivärde	139,2	134,5	— 4,7
Summa	13.701,5	13.682,2	— 19,3
Annan fastighet			
Markvärde	8.905,0	9.027,3	+ 122,3
Byggnadsvärde	39.378,9	41.652,6	+ 2.273,7
Parkvärde	3,4	3,3	— 0,1
Summa	48.287,3	50.683,2	+ 2.395,9

de. RR fann väl handlingarna utvisa att ersättningen — oaktat sättet för dess beräkning — icke avsåg verkligen inträdda skador å fisknät utan utgjorde förskott å engångsersättning för försämring av fisket eller betingelserna för dess bedrivande, men enär omständigheterna gav stöd för antagande, att den avsedda skadan åtminstone till 800 kr. icke kom att bestå längre än under den begränsade tid, vattenregleringen kunde äga rum, samt beloppet fick anses ha utgjort skattepliktig inkomst, prövade RR lagligt fastställa KR:s slut.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:10:20