

**Nr 105.**

*Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om  
ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928  
(nr 370); given Stockholms slott den 22 februari 1946.*

Kungl. Maj:t vill härmed, under åberopande av bilagda utdrag av statsrådsprotokollet över finansärenden för denna dag, föreslå riksdagen att antaga härvid fogat förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

**GUSTAF.**

*Ernst Wigforss.*

---

## F ö r s l a g

till

### lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370).

Härigenom förordnas, *dels* att punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen den 28 september 1928 skall erhålla ändrad lydelse på sätt nedan angives, *dels ock* att till anvisningarna till envar av 24 och 35 §§ samma lag skall fogas en ny punkt, betecknad respektive punkt 5 och punkt 4, av nedan angiven lydelse.

#### Anvisningar

till 21 §.

5. Till intäkt av jordbruksfastighet räknas jämväl vad som influtit 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. Vad nu sagts 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. Hör till fastigheten rätt att på visst sätt utnyttja någon annan fastighet såsom till skogs fång, mulbete eller dyl., skall givetvis även vad som därigenom kommer fastighetens innehavare tillgodo räknas som intäkt av fastigheten. I fråga om för gemensamt behov avsatta s. k. besparingsskogar, häradsallmänningar och andra likartade samfälligheter, som förvaltas självständigt för delägarnas gemensamma räkning, skall som samfällighetens inkomst räknas även vad som in natura utdelats till innehavarna av de fastigheter, som hava del i samfälligheten. Då inkomsten således beskattas hos samfälligheten (jfr 53 § 1 mom. f), följer härav, att innehavare av fastighet, som har del i samfällighet av ovannämnda art, icke är skyldig att som intäkt av sin fastighet upptaga vad han uppburit såsom utdelning från samfälligheten, vare sig utdelningen utgått in natura eller i penningar.

till 24 §.

5. Såsom intäkt av annan fastighet räknas icke engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till sådan fastighet för obegränsad tid (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §).

till 35 §.

4. Lika med avyttring av fast egendom skall anses upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångersättning, vilken därvid är att betrakta som köpeskillning (jfr punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §). Avyttringen skall i sådant fall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Därest förutsättningar därför i övrigt föreligga skall alltså i dylikt fall skattepliktig realisationsvinst respektive avdragsgill realisationsförlust anses hava uppkommit.

---

Denna lag träder i kraft dagen efter den, då lagen enligt därå meddelad uppgift utkommit från trycket i Svensk författningssamling. Lagen skall äga tillämpning jämväl med avseende å det beskattningsår, för vilket taxering av beskattningsnämnd i första instans verkställes under år 1946.

I fråga om eftertaxering för år 1945 eller tidigare år skola äldre bestämmelser fortfarande gälla.

---

*Utdrag av protokollet över finansärenden, hållet inför Hans Maj:t Konungen i statsrådet å Stockholms slott den 22 februari 1946.*

Närvarande:

Statsministern HANSSON, ministern för utrikes ärendena UNDÉN, statsråden WIGFORSS, MÖLLER, QUENSEL, ERLANDER, DANIELSON, VOUGT, ZETTERBERG, NILSSON, STRÄNG, ERICSSON, MOSSBERG.

Chefen för finansdepartementet, statsrådet Wigforss, anmäler fråga om *befrielse från inkomstbeskattning i vissa fall för ersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet m. m.* samt anför därvid.

**Inledning.** I två vid 1945 års riksdag (vårsessionen) väckta likalydande *motioner* (I: 175 och II: 274) hemställdes, att riksdagen måtte besluta sådan ändring i gällande skatteförfattningar, att ersättning, som utginge på grund av expropriation för upplåtelse av mark, tillhörande jordbruksfastighet, eller eljest på grund av tvångsvis skedd sådan upplåtelse skulle — i den mån ersättningen icke utgjorde intäkt av skogsbruk eller skulle beskattas såsom realisationsvinst — anses utgöra icke skattepliktig intäkt. Sedan motionerna hänvisats till bevillningsutskottet, anförde utskottet (betänkande nr 52/1945), att de i motionerna framförda synpunkterna vore beaktansvärda men att frågan vore i behov av ytterligare utredning. I skrivelse den 27 juni 1945 (nr 505) anhöll riksdagen därefter, att Kungl. Maj:t måtte, med beaktande av vad i bevillningsutskottets betänkande anförts, föranstalta om utredning och snarast möjligt för riksdagen framlägga förslag angående det i betänkandet berörda spörsmålet.

I en annan vid samma riksdag väckt *motion* (I: 261) hemställdes, att riksdagen måtte besluta, att realisationsvinst skulle frikallas från inkomstbeskattning, då vinsten uppkommit genom att en fastighet underkastats expropriation eller annat sådant förfarande. Bevillningsutskottet, till vilket jämväl denna motion hänvisades, yttrade (betänkande nr 49/1945), att utskottet funne skäl tala för medgivande av skattefrihet i förevarande fall men att en författningsändring i detta syfte borde föregås av ytterligare utredning. I anledning därav anhöll riksdagen i skrivelse den 15 juni 1945 (nr 414), att Kungl. Maj:t måtte, med beaktande av vad i utskottets sistnämnda betänkande anförts, föranstalta om utredning och snarast möjligt för riksdagen framlägga förslag angående det nu ifrågakvarande spörsmålet.



I en till finansdepartementet i oktober 1945 ingiven gemensam framställning anhöllo slutligen *vattenfallsstyrelsen* och *svenska vattenkraftföreningen* om utredning angående möjligheten att i skattelagstiftningen införa förtydligande stadgande därom att vissa angivna engångsersättningar för nyttjande av mark m. m., vilka till sin natur utgjorde ersättning för en kapitalförlust, icke skulle beskattas som inkomst.

I anledning av förenämnda båda riksdagsskrivelser har inom finansdepartementets skatteberedning upprättats en den 20 november 1945 dagtecknad *promemoria* angående de angivna frågorna. Vid promemorian har fogats förslag till vissa författningsändringar.

Över denna promemoria ha, efter remiss, yttranden avgivits av *kammarrätten*, *statskontoret*, *vattenfallsstyrelsen* (med överlämnande av yttrande från *svenska vattenkraftföreningen*), *lantbruksstyrelsen* (med överlämnande av yttrande från *Sveriges lantbruksförbund*), *1944 års allmänna skattekommitté*, *överståthållarämbetet* (med överlämnande av yttrande från t. f. *taxeringsintendenten S. Holdo*) och *samtliga länsstyrelser*.

Det är sålunda två särskilda spörsmål, som upptagits till behandling i nyssnämnda promemoria, nämligen *dels* frågan om beskattning i vissa fall av ersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet och *dels* frågan om beskattning av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast eller lös egendom. I båda dessa avseenden har föreslagits bifall till de framställda yrkandena om skattelättnad. I sistnämnda del har det i promemorian framlagda förslaget emellertid väckt stark kritik i vissa av de avgivna remissyttrandena. Därvid har särskilt framhållits, att det här berörda spörsmålet, som vore en detalj av frågan om revision av reglerna om beskattning av realisationsvinst överhuvud taget, icke borde utbrytas ur det större sammanhanget samt att ytterligare utredning vore erforderlig.

*1944 års allmänna skattekommitté* har sålunda framhållit, att kommittén hade för avsikt att under år 1946 upptaga till behandling bland annat frågan om realisationsvinstbeskattningens lämpliga anordnande och att det vore kommitténs förhoppning att under loppet av detta år kunna avgiva slutligt betänkande i denna del. De nuvarande beskattningsreglerna syntes icke vara tillfredsställande utformade, men det vore tveksamt huruvida i förevarande läge en ändring av dessa regler borde äga rum allenast i ett visst begränsat avseende. En dylik åtgärd kunde tänkas föregripa den avsedda fullständiga översynen av beskattningsreglerna. Begränsade lagändringar vore städse till sina verkningar svåröverskådliga, icke minst då fråga vore om ett beskattningsområde, beträffande vilket åtskillig osäkerhet alltjämt rådde rörande bestämmelsernas riktiga tillämpning. De omfattande expropriationer för militära ändamål, vilka tidigare ägt rum och som bland annat aktualiserat förevarande spörsmål, kunde vidare nu förväntas väsentligt nedgå i antal och omfattning, vadan behovet av en skyndsam lagändring icke längre gjorde sig med samma styrka gällande som tidigare.

På grund av vad sålunda under remissbehandlingen förekommit anser jag för egen del, att förslag icke nu bör framläggas angående ändring av reglerna om realisationsvinstbeskattning vid expropriation eller annan tvångslösen av egendom med äganderätt. Frågan härom torde nämligen — även om en ändring i och för sig synes befogad — icke vara av den brådskande art att den icke kan anstå ett eller annat år, om härigenom kan vinnas att en allsidigare belysning av densamma kommer till stånd. Den andra i promemorian berörda frågan eller spörsmålet om befrielse från inkomstbeskattning i vissa fall för ersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet, anser jag däremot böra tagas upp till behandling redan nu. I det följande kommer sålunda framställningen att avse endast sistnämnda fråga.

**Gällande bestämmelser.** Enligt 21 § d) kommunalskattelagen skall till intäkt av jordbruksfastighet hänföras bl. a. 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, så ock 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. Jämlikt 2 § förordningen om statlig inkomst- och förmögenhetsskatt gälla samma bestämmelser även vid den statliga beskattningen.

Berörda bestämmelser ha i praxis tillämpats så, att även engångsbelopp, vilka utbetalats såsom ersättning för upplåtelse av egendom för all framtid, i vissa fall tagits till beskattning. Angående den närmare innebörden av denna praxis må här allenast hänvisas till en vid förenämnda departementspromemoria fogad redogörelse för ett antal ur regeringsrättens årsbok hämtade rättsfall, vilken redogörelse torde få som *bihang* fogas vid detta protokoll.

Vad angår tillkomsten av ifrågavarande bestämmelser må erinras om att delvis likartade bestämmelser förekommo i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt, vilken i sin tur i förevarande del synes grunda sig på ett inom finansdepartementet år 1904 utarbetat förslag till förordning om skatt av inkomst och förmögenhet m. m. I detta förslag förekom sålunda en bestämmelse av följande lydelse:

Upplåtelse av avverkningsrätt till skog får icke anses som avyttring av skogsmark (realisation), utan skall köpeskillingen upptagas såsom inkomst av fast egendom. Detsamma gäller i fråga om upplåtelse åt någon av rätt att i visst annat avseende tillgodogöra sig eller nyttja fast egendom eller del därav, såsom t. ex. sten-, torv-, grus- eller lertäkt o. d., jakt och fiske, rätt att begagna vattenkraft, rätt att framdraga elektriska ledningar över egendomen, rätt att begagna upplags- eller lastageplats o. s. v.

I yttrande över förslaget anmärkte kammarrätten beträffande skogsbeskattningen bland annat, att inkomstskatt därvid såsom eljest torde böra utgå

endast om och i den mån uppbyren köpesumma översköte liden förmögenhetsminskning. Vidare anmärkte kammarrätten, att ersättning för övriga i förslaget avsedda nyttjanderätter i allmänhet torde utgå under form av årliga avgälder samt då anses och även i beskattningshänseende böra anses som årsinkomst. Erlades åter i likvid en summa en gång för alla, torde samma regler böra gälla som antytts för motsvarande fall vid upplåtelse av skogsavverkningsrätt.

Vid anmälan av propositionen nr 88 till 1910 års riksdag med förslag till förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt gjorde vederbörande departementschef vissa uttalanden om beskattning av inkomst av skog, vilka utmynnade i ett förslag om införande av rätt till avdrag för minskning i skogsingångsvärde. I övrigt framhöll departementschefen (s. 101) i fråga om inkomstbegreppet, att det vore förenat med stora vanskligheter att fastställa vad som skulle räknas till beskattningsbar inkomst. Så mycket vore dock klart, att dit icke hörde penningmedel, som inflöte vid realiserandet av den skattskyldiges förmögenhet eller förmögenhetsdel, för så vitt icke realisationen innebure någon vinst för den skattskyldige. I anslutning därtill anmärkte departementschefen, att detta, såsom framginge av hans yttrande beträffande beskattning av skogsinkomster, av honom behörigen beaktats.

**Motionerna m. m.** I motionerna I: 175 och II: 274 vid 1945 års riksdag har anförts, att den i praxis förekommande tillämpningen av 21 § d) kommunalskattelagen icke gärna kunde överensstämma med vad som från början därmed avsetts. Ett kraftbolag kunde 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 fastighet placerat kapital frigjordes och överginge i kontanter — utginge därå ingen inkomstskatt, om fastigheten innehafts mer än tio år eller förvärvats genom icke oneröst fång. Om marken i fråga toges 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 och 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 hundratal kilometer, berördes stora skogsarealer. Dessa arealer vore för framtiden helt undandragna markägarens disposition, då skog därå icke finge uppdragas, och de gåve honom sålunda icke någon avkastning. Hans läge bleve alltså praktiskt taget detsamma, som om han avstått äganderätten till marken, och den till markägaren utgående ersättningen beräknades också regelmässigt, som om han avhänt sig äganderätten. Att kraftbolagen föredroge formen servitut och icke äganderätt för markövertagandet för all framtid

sammanhängande med det förenklade förfarandet m. m. Att i dylika fall hela ersättningen i beskattningshänseende betraktades såsom inkomst av jordbruksfastighet framstode såsom orimligt. I vissa fall kunde en väsentlig del av fastighetens skogstillgång försvinna och ägaren erhålla en betydande ersättning, varav han kunde få erlægga 20 à 40 procent eller mera i skatt. Om expropriationen i stället avsett äganderätt — och fastigheten innehåfts mer än tio år eller förvärvats genom icke oneröst fång — skulle skatt kunnat ifrågakomma endast för skog, som avyttrats i samband med marken. Detta förhållande måste betraktas såsom principiellt oriktigt och kunde icke få fortbestå.

*Bevillningsutskottet* har i sitt betänkande nr 52/1945 framhållit, att den i motionerna berörda frågan hade betydelse icke blott vid fall av expropriation utan även vid frivillig överlåtelse av mark eller upplåtelse av nyttjanderätt och servitut. Utskottet har vidare anfört:

Att i de i motionerna berörda fallen ersättning för avstående av äganderätt till ett visst markområde anses såsom en i princip icke skattepliktig kapitaltransaktion, medan däremot om exempelvis servitut eller nyttjanderätt för all framtid upplåtits till ifrågavarande markområde den därför utbetalade ersättningen anses i sin helhet utgöra skattepliktig intäkt, torde enligt utskottets mening vara föga tillfredsställande, och utskottet finner det angeläget, att de i motionerna påtalade olägenheterna i görligaste mån avhjälpas. Lösningen av den föreliggande frågan torde emellertid innebära betydande svårigheter. Här må till en början framhållas vanskligheten av att avgöra, i vilken mån ersättning för upplåtelse av exempelvis servitut och nyttjanderätt skulle kunna i beskattningshänseende behandlas icke såsom inkomst utan enligt reglerna för kapitalförvärv. Utskottet är icke berett att nu framlägga något förslag härutinnan men vill något beröra vissa synpunkter, som torde böra komma i betraktande vid övervägande av denna fråga. Vid bedömandet av ersättningsbeloppens karaktär synes hänsyn böra tagas till i vilken mån de avse att ersätta en positiv skada, d. v. s. minskning i redan förefintlig förmögenhet, eller en utebliven inkomst. Vidare torde kunna ifrågasättas huruvida icke å ena sidan ersättning för servitut eller nyttjanderätt för all framtid kunde betraktas såsom kapitalförvärv, medan å andra sidan ersättning för dylik rätt för begränsad tid kunde betraktas som inkomst. Därest det anses kunna ifrågakomma att behandla viss sådan ersättning såsom kapitalförvärv, torde jämväl böra beaktas, huruvida och i så fall på vilket sätt en eventuell realisationsvinst bör beskattas. Ytterligare torde böra beaktas i vilken mån formen för ersättningens utbetalande — engångsersättning eller ett flertal successivt utbetalade belopp, eventuellt avgäld för all framtid — bör inverka på frågan om skatteplikten.

Den av *vattenfallsstyrelsen* och *svenska vattenkraftföreningen* ingivna framställningen avser dels ersättning för rätt att framdraga och bibehålla elektrisk ledning, dels ersättning utdömd enligt vattenlagen för skada av vattenkraftanläggning, sjöreglering eller dylikt företag dels ock ersättning vid servitutsupplåtelse av rätt till vattenkraft. I framställningen har framhållits, att en inkomstbeskattning av dessa ersättningar, i den mån de utgjorde ersättning för en kapitalförlust, icke stode i överensstämmelse med principerna i nuvarande skattelagstiftning och detta gällde oavsett om upplåtel-

sen vore tvångsmässig eller frivillig. Beträffande ersättning av sist angivet slag så kunde en företagare, som ville förvärva andelar i ett strömfall, om vattenområdet vore skiftat, visserligen förvärva varje fastighets till gränserna bestämda del av vattenområdet genom ett köp och därefter måhända få den köpta delen avstyckad. Ett enklare förfaringssätt vore emellertid för sådant fall, att fastighetens ägare till företagaren uppläte servitutsrätt för all framtid innefattande rätt att utnyttja vattenkraften och eventuellt även fisket på fastighetens vattenområde och företaga härför erforderliga arbeten. Vattenlagen (2 kap. 5 §) tillerkände nämligen en dylik servitutsupplåtelse för all framtid samma värde vid bestämmande av majoriteten i fallet som en äganderätt.

I framställningen har vidare anförts bland annat:

Om vattenområdet är samfällt, uppstå större svårigheter att förvärva varje fastighets andel i vattenområdet. En dylik andel kan nämligen med nu gällande lagstiftning icke avstyckas. Visserligen torde man numera få anse, att ett köp av andel i ett samfällt vattenområde är lagligt (Nytt juridiskt arkiv 1938 s. 1), men lagfart kan icke meddelas på ett sådant förvärv, och ett sakrättsligt skydd kan därför ej erhållas. Tidigare kunde genom ägostyckningen mindre områden frånskiljas fastigheten och till dessa läggas andelar i det samfällda vattenområdet. Numera är detta förfaringssätt betydligt svårare, enär i lantmäteriafvseende stränga krav uppställas därpå, att det markområde som avstyckas skall kunna utgöra en särskild fastighet. Om däremot ett servitutsavtal träffas, innefattande rätt för företagaren att för kraftändamål utnyttja fastighetens andel i strömfall, bör ett sådant avtal kunna in-tecknas och torde härigenom erhålla sakrättsligt skydd. Vid förvärv av andelar i samfällda strömfall är företagaren därför ofta hänvisad till servitutsavtal.

I flertalet fall är det emellertid icke möjligt för en företagare att avgöra, om ett vattenområde är samfällt eller skiftat. Han måste därför förvärva vederbörande fastigheters delar i vattenområdet, oberoende av om detta är skiftat eller samfällt. Ett dylikt förvärv sker lättast genom en servitutsupplåtelse, eftersom in-teckning kan meddelas till säkerhet för servitutet utan att frågan om vattenområdets karaktär av samfällt eller skiftat behöver vara rättsligt avgjord.

---

Ersättningen för servitutsupplåtelsen bestämmes ibland i kraft. Ofta bestämmes ersättningen dock till ett engångsbelopp i penningar, d. v. s. en köpeskilling. För upplåtaren har upplåtelsen samma karaktär som ett köp. Han blir för all framtid hindrad att förfoga över andelen i strömfall och erhåller härför viss köpeskilling. Till skillnad från flertalet andra servitutsupplåtelser innebär ett dylikt vattenkraftservitut, att ägaren fullständigt avstår från rådigheten över den servitutsbesvärade andelen. För kraftverksägaren framstår även servitutsavtalet i realiteten såsom ett köpeavtal. Han förvärvar genom avtalet för all framtid rätt till ifrågavarande del av fallhöjden. Denna rätt bliver visserligen icke lika säker, som om andelen hade kunnat avstyckas och särskilt lagfaras. Om servitutsin-teckningen beredes främsta förmånsrätt i fastigheten, vilket är regel, blir servitutet dock i praktiken av samma värde som ett köp. Servitutsavtalet utgör sålunda i realiteten ett köpeavtal.

---

Den nu föreliggande frågan är av betydelse för vattenkraftindustrin. Om

personer, som upplåta rätt till andelar i strömfall, beskattas för engångsersättningen såsom för inkomst, komma de tydligen att såsom ersättning för upplåtelsen begära ett sådant belopp, att även denna skatt, vilken de annars skulle hava undgått, blir täckt. Detta leder sålunda till en fördyring av produktionskostnaderna för elektrisk kraft, vilket staten på andra vägar söker förhindra. Därtill kommer att det framstår såsom inkonsekvent att olika regler skola gälla för samma ersättningsbelopp, om det betecknas såsom ersättning för försäljning eller för servitutsupplåtelse.

**Departementspromemorian.** I promemorian framhålles att medel, som inflöte vid realiserande av en skattskyldigs förmögenhet eller förmögenhetsdel, enligt grunderna för vår skattelagstiftning icke borde tagas till beskattning i vidare mån än som följde av reglerna för realisationsvinstbeskattning. I promemorian anföres vidare:

En avhändelse för all framtid av den avkastning, som faller av den skattskyldiges egendom, torde emellertid till sin reella innebörd vara att i nu ifrågakomna 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.

De ifrågavarande motionerna avse i första hand endast sådan ersättning som nyss nämnts. Det sagda bör emellertid gälla även beträffande ersättningar av likartat slag (jfr exempelvis RÅ 1943 not. Fi. 512 samt 1944 not. Fi. 713, 951 och 952).

Med hänsyn till det nu anförda torde engångsersättning vid upplåtelse för all framtid av särskild rätt till jordbruksfastighet icke böra beskattas som inkomst av sådan fastighet. Att härvid göra åtskillnad mellan de fall, då upplåtelsen är av tvångskaraktär, och de fall, i vilka upplåtelsen sker frivilligt, synes icke böra ifrågakomma. Därest såsom tvångsupplåtelser betraktas jämväl de fall, där upplåtelseformellt ske frivilligt men i själva verket ha tillkommit på grund av att expropriationsanledning förelegat, torde för övrigt flertalet upplåtelser av ifrågavarande slag vara att anse som tvångsupplåtelser.

Det kan vara tveksamt huru förfaras bör med ersättningar, som utgå för upplåtelse av särskild rätt till egendom för en längre men dock ej obegränsad tid. 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 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 upplåtelse tidens 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.

Därest engångsersättning för upplåtelse under viss längre tid av särskild rätt till fastighet göres till föremål för inkomstbeskattning, kan den statliga skatten på grund av progressionen bliva högre än vid beskattning successivt



under de år, varå ersättningen belöper. Vidare kan ränteförlust komma att tillskyndas den skattskyldige därigenom att den sammanlagda skatt, som han har att betala på grund av upplåtelsen, i huvudsak uppbäres redan vid början av upplåtelse tiden i stället för med lika stora årsbelopp under hela tiden. I denna sammanlagda skatt inbegripes därvid dels vad upplåtaren omedelbart får betala för engångsersättningen och dels vad han därefter kan få erlägga för avkastning å nämnda ersättning, i den mån denna ej förbrukats.

Till dylika verkningar synes emellertid skattelagstiftningen hittills i allmänhet icke ha tagit hänsyn. Det torde därför icke vara oförenligt med lagstiftningens grunder att bibehålla beskattningen av ersättning vid långtidsupplåtelse även om ersättning vid upplåtelse på obegränsad tid undantages från beskattning. Jämväl praktiska skäl synas tala för att det avgörande för skatteplikten får bli, huruvida beloppet avser gottgörelse för inkomstförlust för all framtid eller ej.

Såsom upplåtelse för obegränsad tid bör anses även sådan upplåtelse, som formellt icke avser all framtid men som reellt har sådan innebörd. Ersättning för upplåtelse av vägrätt torde sålunda icke böra behandlas såsom skattepliktig intäkt trots att den i anspråk tagna marken återgår till ägaren, om vägen någon gång i framtiden — ovisst när — kommer att indragas.

Det förut sagda har haft avseende allenast å engångsersättning för upplåtelse. Utgår ersättningen i form av årlig avgäld, bör den inkomstbeskattas såsom sådan. Därest ett såsom engångsersättning bestämt belopp utbetalas på en gång eller i ett par olika rater syntes däremot icke böra spela någon roll.

---

Författningstekniskt torde de nu föreslagna ändringarna böra föranleda att till punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen första meningen fogas orden »dock att vad nu sagts icke gäller beträffande engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid, t. ex. vid ianspråktagande i vissa fall av mark enligt vattenlagen eller för framdragande av ledningar eller anläggande av väg».

Beträffande frågan om eventuell realisationsvinstbeskattning av ersättningar av förevarande slag framhålles i promemorian, att i princip sådan ersättning, som utginge t. ex. vid upplåtelse av rätt att hava kraftledning framdragen över en fastighet under obegränsad tid, borde kunna bli föremål för dylik beskattning lika väl som ett belopp, som utginge vid överlåtelse med äganderätt av för ändamålet erforderlig mark. Därest — såsom i annat sammanhang i promemorian ifrågasatts — från realisationsvinstbeskattning frikallades vinst å egendom, som tagits i anspråk genom expropriation eller eljest avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning av egendomen måste anses vara för handen, syntes emellertid detta spörsmål i huvudsak lösa sig självt. I allmänhet torde nämligen här — åtminstone då ersättningen vore av någon betydelse — vara fråga om ersättning, som utginge vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt på grund av expropriation eller under expropriationshot. På grund härav hade i promemorian ej föreslagits någon ändring i reglerna om realisationsvinstbeskattning i förevarande avseende.

**Remissyttrandena.** Promemorieförslaget har i förevarande del vunnit allmän tillstyrkan i remissyttrandena. Ett par länsstyrelser ha dock förklarat sig icke kunna helt biträda detsamma. I några andra yttranden ha därjämte framställts vissa detaljerinringar mot förslaget. Av innehållet i yttrandena må här återgivas följande.

*Kammarrätten* anser den föreslagna ändringen innebära en förbättring och tillstyrker därför densamma. Kammarrätten ifrågasätter emellertid, om det ej vore lämpligt, att i den ifrågavarande anvisningsbestämmelsen inrycktes ett stadgande om att såsom upplåtelse för obegränsad tid borde anses även sådan upplåtelse, som formellt icke avsåge all framtid men som reellt hade sådan innebörd.

*Svenska vattenkraftföreningen* — i vars yttrande *vattenfallsstyrelsen* instämmer — tillstyrker förslaget i princip men framhåller, att det föreslagna stadgandet avsåge ianspråktagande enligt vattenlagen icke endast av mark utan även av vissa andra nyttigheter, som ej direkt kunde hänföras till uttrycket mark, exempelvis vattenkraft. Vidare avsåge stadgandet även det fall att ianspråktagande skedde icke på grund av vattenlagen utan på grund av frivilliga uppgörelser. Föreningen föresloge därför att exemplet formulerades så: »t. ex. vid ianspråktagande av mark eller strömfall för vattenkraftändamål eller av mark för framdragande av ledningar eller anläggande av väg».

*Lantbruksstyrelsen* tillstyrker genomförande av förslaget under framhållande av angelägenheten av att den ifrågavarande lagstiftningen komme till stånd snarast möjligt.

*Lantbruksförbundet* tillstyrker, att förslaget lägges till grund för lagstiftning i ämnet. Förbundet framför emellertid vissa erinringar, vilkas beaktande dock enligt förbundets mening icke i och för sig borde giva anledning till uppskov med lagstiftningen. Den föreslagna befrielsen från beskattning av engångsersättning borde sålunda utsträckas jämväl till dylik ersättning för förlorad jakt- och fiskerätt. Vidare borde en uppmjukning av gällande regler för beskattning ske, såvitt avsåge uppburen engångsersättning vid upplåtelse av upplagsplatser. Dylik upplåtelse av upplagsplatser för t. ex. stenskröt innebure i realiteten ofta ett avstående av viss del av fastighet. För upplåtelsen utbetald ersättning syntes därför icke utgöra inkomst av jordbruksfastighet i den mån genom upplåtelsen en värdeminskning av fastigheten visats uppstå. Slutligen låge det en inkonsekvens i att vid beräkning av inkomst av förvärvskällan rörelse avdrag medgåves för värdeminskning av naturtillgångar, såsom gruvor, stenbrott, grustäkt, lertag o. d. genom deras tillgodogörande, medan avdrag för sådan substansminskning ej medgåves i förvärvskällan jordbruksfastighet.

Även *länsstyrelsen i Skaraborgs län* framställer anmärkning mot innehållet i 21 § d) kommunalskattelagen i sist angivet avseende. Vid de numera rätt vanliga upplåtelseerna av grustäkt vore det vanligt att upplåtaren tillerkände vederbörande rätt att under en viss tid tillgodogöra sig en å upplåtarens fastighet belägen grusfyndighet. Genom en dylik exploatering kunde en fastig-



hets värde minskas avsevärt, men bestämmelser om rätt till skäligt avdrag för substansminskning saknades.

*Länsstyrelsen i Gotlands län* anser sig utan tvekan böra tillstyrka den föreslagna ändringen. Såväl bland de skattskyldiga som inom beskattningsnämnderna torde inkomstbeskattningen av de ersättningar, om vilka här vore fråga, hava kommit att betraktas såsom en obehörig förmögenhetskonfiskation i skatteform i anledning av en kapitalomvandling. Den ifrågasatta lagändringen torde härjämte vara ägnad att undanröja den osäkerhet i rättstillämpningen, som gjort sig gällande å ifrågavarande område.

*Länsstyrelsen i Värmlands län* finner förslaget riktigt och ägnat att undanröja tidigare oklarhet i skatteförfattningarna. Den princip, åt vilken genom den föreslagna regeln gäves uttryck, vore synnerligen viktig och utgjorde i själva verket en tillämpning av den grundprincip, på vilken vår inkomstbeskattning vilade, ehuru denna princip icke fått något uttryck i gällande lagstiftning. Det vore enligt länsstyrelsens förmenande därför riktigare, att det föreslagna stadgandet finge sin plats i lagtexten och icke endast i anvisningarna, t. ex. genom att fogas som ett särskilt stycke efter 21 § d) sista stycket kommunalskattelagen, därest det icke ansåges lämpligt att intaga bestämmelsen i 19 § samma lag. Det föreslagna infogandet i punkt 5 av anvisningarna till 21 § gäve stadgandet en i förhållande till dess betydelse alltför undanskymd plats, varjämte densamma närmast anknötes till innehållet i 21 § d) andra stycket i lagtexten, ehuru den lika mycket hade tillämplighet för det följande tredje stycket.

*Länsstyrelsen i Kopparbergs län* tillstyrker den föreslagna författningsändringen, men framhåller att utbetald engångsersättning av ifrågavarande slag icke sällan i räkenskaperna torde bokföras som kostnad i den löpande driften eller såsom anläggningskostnad, varå sedan verkställdes avdrag för värdeminskning. Länsstyrelsen ifrågasätter huruvida ej i anvisningarna borde uttryckligen angivas att dylikt avdrag icke vore medgivet.

*T. f. taxeringsintendenten Holdo* anser, att ingen saklig invändning kunde resas mot förslaget, därest skattebefrielsen inskränktes till de i den föreslagna anvisningsbestämmelsen exemplifierade fallen, d. v. s. därest orden »t. ex.» utginge i lagtexten. Därmed skulle, utan att någon begränsning i den avsedda innebörden av lagbestämmelsen ägde rum, all tveksamhet i fråga om bestämmelsens omfattning undanröjas.

*Länsstyrelsen i Jönköpings län* anser sig icke kunna helt biträda det framlagda förslaget. Prövningsnämnden i länet hade ej plägat till beskattning upptaga uppuret ersättningsbelopp till den del det avsåge ersättning för egentlig värdeminskning. Sådana delar av ersättningen åter, som avsett att täcka tillfälliga skatter eller redan inträffade eller framtida kostnadsökningar, hade däremot upptagits till beskattning. En längre gående frihet från inkomstbeskattning vore icke påkallad, därvid dock icke borde förbises, att vissa svårigheter kunde föreligga att i lagtext utforma en sådan begränsning. Att i ersättningsbelopp ingående räntegottgörelse skulle beskattas som inkomst av kapital torde måhända även böra komma till uttryck i lagtexten.

*Länsstyrelsen i Kronobergs län* anser visserligen, att gällande beskattningsregler i fråga om engångsersättningar vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt för obegränsad tid vore i behov av omprövning, men finner sig icke kunna tillstyrka, att dylika ersättningar helt undantoges från beskattning. Särskilt gällde detta ersättningar, som utginge för försvårat brukande och dylikt i framtiden, då de skattskyldiga sedan erhöles avdrag för uppkomna merutgifter vid de årliga taxeringarna.

I en del yttranden framhålles, att skattebefrielse eller skattelättnad bör medgivas även beträffande engångsersättning vid upplåtelse på begränsad tid.

Sälunda förordar 1944 års allmänna skattekommitté meddelande av bestämmelser av i promemorian föreslaget innehåll, enär hittills gällande bestämmelser kommit att drabba därav berörda skattskyldiga på ett olyckligt och orättvist sätt, men framhåller vidare, att bestämmelserna borde utvidgas att avse jämväl upplåtelse på begränsad tid. Kommittén anför härom:

En skattskyldig, som verkställer dylik upplåtelse mot engångsersättning, drabbas jämväl av en alltför hård beskattning, då det på en gång erlagda beloppet beskattas såsom inkomst under det beskattningsår, detsamma uppburits. När härtill kommer, att upplåtelse på begränsad tid, högst femtio år, torde utgöra det vanligast förekommande fallet, framstår enligt kommitténs uppfattning såsom särskilt nödvändigt, att en bestämmelse meddelas även rörande nu avsedda fall, i syfte att ernå en riktig och rättvis beskattning.

Upplåtaren erhåller visserligen i nu berörda fall, i motsats till då upplåtelsen avser obegränsad tid, en fordran på arrendatorn att efter upplåtelse-tiden återfå markområdet till fri disposition. Detta förhållande synes dock icke böra föranleda till att ersättningsbeloppet i dess helhet tages till beskattning i mottagarens hand. Särskilt vid upplåtelse å en tid av femtio år torde ur upplåtarens synpunkt föga skilja denna upplåtelseform från en upplåtelse på obegränsad tid.

Det synes kommittén närmast till hands liggande, att vid upplåtelse på begränsad tid engångsersättningens belopp reduceras i förhållande till tidens längd och med tillämpning av lämplig räntefot.

Även *överståthållarämbetet* anser, att en ändring av lagstiftningen i förevarande del vore erforderlig till vinnande av en mera rättvis beskattning men att ändringen borde utsträckas till upplåtelse på begränsad tid, i vart fall där upplåtelsen avsåge den längsta tid, som kunde ifrågakomma enligt lagen om nyttjanderätt till fast egendom.

*Länsstyrelsen i Skaraborgs län* biträder den föreslagna ändringen men anser det hårt för den skattskyldige, att ersättning för långtidsupplåtelse skulle beskattas efter samma progression som en årsvinst.

*Länsstyrelsen i Västerbottens län* anser det angeläget, att de påtalade olägenheterna i görligaste mån avhjälptes genom en lagändring i det syfte, varom motioner framlagts, men att detta syfte endast till en del vunnit genom de föreslagna ändringarna. För Norrlands vidkommande berördes stora skogsarealer av upplåtelse vid framdragande av elektriska kraftledning. Den i departementspromemorian gjorda distinktionen mellan å ena sidan

upplåtelse för begränsad samt å andra sidan upplåtelse för obegränsad tid överensstämde måhända med skattelagstiftningens grunder, men skillnaden mellan de båda slagen av upplåtelser saknade ofta praktisk betydelse. Så vore i varje fall förhållandet, då avtal om upplåtelse av skogsmark för exempelvis en kraftledning inginges på 49 eller 50 år. Då kalgatan under hela upplåtelse tiden i allmänhet hölles rensad och fri, kunde man icke räkna med någon återväxt av skog under samma tid. Därefter torde det taga åtskilliga tiotal år, innan det kapital, som avkastningen representerade, i upplåtarens hand återvunne sitt värde. Ersättningen torde i sådant fall snarare utgöra en ekvivalent för det kapital, av vilket avkastningen fölle, än hava karaktär av kumulerad avkastning. Det kunde därför starkt ifrågasättas, huruvida icke även ersättningar av ifrågavarande slag borde hänföras till sådan upplåtelse, som formellt icke avsåge all framtid men som reellt hade sådan innebörd, och sålunda frikallas från skatteplikt.

*Länsstyrelsen i Norrbottens län* ansluter sig helt till förslaget men framhåller, att den i promemorian uttalade uppfattningen, att engångsersättning skulle anses föreligga även då ersättningen utbetalades i ett par olika rater torde vara främmande för åtminstone en stor del av taxeringsnämnderna, varför ett förtydligande härutinnan i författningstexten syntes böra ske. Vidare framhåller länsstyrelsen, att obilliga konsekvenser för de skattskyldiga mången gång komme att uppstå, om upplåtelser för begränsad resp. obegränsad tid skulle behandlas olika. Det torde nämligen icke vara så ovanligt, att det redan vid tiden för upplåtelsen kunde förutses att egendomen på grund av användningssättet komme att vid upplåtelse tidens utgång vara praktiskt taget värdelös. Skäl kunde icke anses föreligga att ur beskattningssynpunkt behandla sådana fall annorlunda än upplåtelser å obegränsad tid. En omredigering av ifrågavarande anvisningar i sådant syfte syntes därför böra ske.

I några yttranden beröres frågan, huruvida icke bestämmelser av den art, som föreslagits beträffande ersättning vid upplåtelse från jordbruksfastighet, äro erforderliga även beträffande ersättning vid upplåtelse från annan fastighet.

Sålunda ifrågasätter *statskontoret*, huruvida icke upplåtelse av nyttjande- eller servitutsrätt från annan fastighet kunde tänkas förekomma under sådana omständigheter, att liknande bestämmelser beträffande dylik upplåtelse skulle kunna vara motiverade.

*Länsstyrelsen i Västerbottens län* uppgiver, att i länet under senare år förekommit ett stort antal ersättningar för i samband med vattenregleringar förorsakad skada och intrång å sådant fiskeri, varmed äganderätten till grunden ej är förenad men som taxerats som annan fastighet. Det hade enligt länsstyrelsen varit önskvärt, att jämväl frågan om beskattning av dylika ersättningar blivit föremål för särskild behandling i förevarande sammanhang.

*Svenska vattenkraftföreningen* uppgiver, att det ofta förekomme, att även annan fastighet toges i anspråk för framdragande av ledningar eller för vattenkraftanläggningar. Sålunda framginge ledningar ofta över villasamhällen,

och vattenkraftanläggningar kunde beröra städer och andra tätbebyggda orter. Enligt 24 § kommunalskattelagen skulle till intäkt av annan fastighet hänföras bland annat »avgäld med mera dylikt, som influtit från fastigheten». Härunder syntes rent formellt kunna hänföras vissa ersättningar, som enligt det framlagda förslaget hade varit undantagna från inkomstbeskattning, därest de kommit ägaren av en jordbruksfastighet till del. För att undvika missförstånd borde i anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen, exempelvis såsom en femte punkt, intagas en hänvisning till det föreslagna tillägget till anvisningarna till 21 §.

*Vattenfallsstyrelsen* delar vattenkraftföreningens mening i förevarande avseende.

*Kammarrätten* slutligen framhåller, att det icke vore för kammarrätten känt i vilken utsträckning beskattning ägt rum av ersättning för upplåtelser av ifrågavarande slag från annan fastighet, varför kammarrätten ansåge sig sakna anledning att i vidare mån uttala sig härutinnan.

Frågan om eventuell realisationsvinstbeskattning av ersättningar av ifrågavarande slag har berörts i några yttranden.

*Statskontoret* framhåller, att i departementspromemorian torde ha åsyftats, att realisationsvinstbeskattning icke skulle äga rum, då nyttjande- eller servitutsrätt upplättes i samband med expropriation eller annat liknande tvångsförfarande, men att eljest skatt såsom för realisationsvinst skulle uttagas. Häremot funnes i sak intet att erinra, men då det syntes tveksamt, huruvida engångsersättning vid en transaktion, som icke innebure avyttring av fast egendom utan upplåtande av en begränsad sakrätt däri, omfattades av ordalagen i 35 § kommunalskattelagen, förefölle det, som om ett förtydligande av författningstexten borde komma till stånd.

Liknande synpunkter framhållas av *länsstyrelsen i Jämtlands län*.

*Länsstyrelsen i Stockholms län* har intet att erinra mot förslaget i förevarande del men framhåller, att om ändrade bestämmelser beträffande beskattningen av realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av egendom icke skulle meddelas, engångsersättning för upplåtelse under viss längre tid av särskild rätt till fastighet borde kunna göras till föremål för inkomstbeskattning enligt reglerna för beskattning av realisationsvinst.

*Länsstyrelsen i Gävleborgs län* anför:

Inom Gävleborgs län hava hittills beskattade ersättningar av hithörande slag huvudsakligen utgjorts av ersättning för rätt till framdragande av kraftledningar. I dessa ersättningar hava merendels ingått gottgörelse för växande skog, d. v. s. ersättning för skogsmarkens avkastning under viss tid. Enligt länsstyrelsens mening vore det orättvist mot andra skattskyldiga att ersättningar av hithörande slag, till den del desamma avse gottgörelse för växande skog, på sätt i promemorian föreslagits skola undgå beskattning. — — — I den mån ersättningar av hithörande slag icke utgöra ersättning för avkastning utan i stället ersättning för det hinder, fastighetsägaren åsamkas i nyttjandet av fastigheten, synes emellertid vissa skäl tala för hel eller partiell skattebefrielse. En kalgata, framdragen genom skogsmark, hindrar visserli-

gen icke markägaren från att utnyttja marken för betesändamål, men värdet å betet torde vara så obetydligt, att detsamma knappast torde böra tagas i betraktande. I fråga om ersättningar för framdragande av kraftledningarna o. d. genom skog synes därför befrielse från skattskyldighet lämpligen kunna medgivas, i den mån ersättningen icke motsvarar ersättning för växande skog. — Annorlunda synes emellertid förhållandet vara beträffande annan mark än skogsmark. Framdragandet av ledningar över t. ex. jordbruksjord kan ofta medföra verklig minskning av den användbara arealen, stundom även försvåring i möjligheten av att utnyttja kvarvarande mark; sålunda kunna stolpar och stag bliva till hinder vid användandet av nutida jordbruksmaskiner. Om sådana ledningar framdragas över tomt kunna olägenheterna bliva betydande, vartill kommer att fastighetens värde kan minskas genom vanprydande ledningar. Till den del ersättningar för markupplåtelse för hithörande ändamål minska jordbruksvärdet eller markvärdet för fastigheten synes rimligt, att befrielse från skattskyldighet normalt medgives. Fall kunna likväl tänkas, där ersättningen kommer att motsvara så stor del av fastighets värde, att verklig vinst uppkommer. Så kan t. ex. bliva fallet, om ledning framdrages över en mindre tomt, som helt eller till största delen tages i anspråk. Under sådana förhållanden synes beskattning böra ske enligt reglerna om realisationsvinstbeskattning.

I fråga om ersättningar för upplåtelse av servitutsrätt m. m. i vad ersättningarna icke avse växande skog får länsstyrelsen sålunda föreslå att sådan ändring göres i nu gällande bestämmelser, att skattskyldigheten får bedömas skönsmässigt. Presumtionen synes därvid böra ligga för skattefrihet, men hinder torde icke böra resas mot beskattning, därest omständigheterna äro sådana att verklig vinst enligt realisationsvinstreglerna skulle föreligga.

**Departementschefen.** I departementspromemorian föreslås, att engångsersättning vid upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till jordbruksfastighet skall frikallas från beskattning. Detta förslag har i och för sig tillstyrkts i nästan alla de i ärendet avgivna remissyttranden. Även för egen del finner jag bärande skäl tala för förslaget och förordar sålunda i princip en lagstiftning i enlighet därmed. Icke minst angeläget anser jag det vara att den oklarhet i praxis, som nu synes råda beträffande skatteplikten för dylika ersättningar, bringas ur världen.

I ett par yttranden har anmärkts, att skattefriheten icke borde omfatta hela beloppet av de ersättningar, som bruka utbetalas vid upplåtelse av ifrågavarande slag. I anledning därav vill jag framhålla, att den föreslagna skattefriheten givetvis endast omfattar belopp som utgör ersättning för själva upplåtelsen. Skulle viss del av det utbetalda beloppet hava annan karaktär, t. ex. utgöra räntegottgörelse eller ersättning för avverkad skog, skola alltså dylika belopp alltjämt beskattas såsom intäkt av kapital respektive av skogsbruk. Måhända kan därvid uppkomma tvekan om vad som bör hänföras till ena eller andra kategorien. Denna fråga torde emellertid icke böra regleras genom särskilda bestämmelser i författningstexten utan torde frågan få överlämnas åt rättstillämpningen för besvarande.

I några yttranden har framhållits, att skattebefrielse eller skattelättnad bör medgivas även beträffande engångsersättningar vid upplåtelse på viss angiven tid. Dylika ersättningar äro emellertid, som i departementspromemorian

framhållits, av väsentligen annan karaktär än engångsersättningar vid allframtidsupplåtelser. Därest särskilda regler skulle införas rörande beskattningen av ersättningar vid upplåtelser på begränsad tid synes detta kunna ur principiella synpunkter motiveras endast därmed att den skattskyldige eljest skulle träffas av en opåkallat hård beskattning på grund av progressionen vid den statliga beskattningen samt på grund av ränteförlust genom att skatten uppbäres tidigare än då ersättningen är fördelad på årliga belopp. Att undanröja dessa olägenheter genom meddelande av specialregler för de nu ifrågavarande ersättningarna synes emellertid mindre lämpligt. Vad särskilt angår frågan om progressionens verkningar — som följd av att en på flera år belöpande ersättning utbetalas på en gång — vill jag erinra om, att motsvarande spörsmål kan uppkomma jämväl med avseende å intäkter av andra slag. Frågan torde därför böra upptagas i ett större sammanhang.

På grund av det anförda och då, såsom i departementspromemorian framhållits, jämväl praktiska skäl tala för att skiljelinjen drages mellan å ena sidan belopp, som avser gottgörelse för inkomstförlust för all framtid, och å andra sidan belopp, som avser ersättning för inkomstförlust för viss begränsad tid, anser jag mig icke böra föreslå en utsträckning av skattefriheten till ersättningar av sistnämnda slag. Däremot är det uppenbart, att om en upplåtelse formellt avser begränsad men reellt obegränsad tid — såsom vid upplåtelse av vägrätt — den reella innebörden i upplåtelsen bör vara avgörande. Att detta är förslagets ståndpunkt lär framgå redan av det i författningsförslaget upptagna exemplet om ianspråktagande av mark för anläggande av väg.

I ett par remissyttranden har ifrågasatts införande av bestämmelser om frikallelse från inkomstbeskattning även av engångsersättning vid upplåtelse för all framtid från annan fastighet än jordbruksfastighet. Det torde vara tveksamt, om icke sådan ersättning redan enligt 24 § kommunalskattelagen i dess nu gällande lydelse får anses vara frikallad från skatteplikt. För att undanröja tvekan härutinnan synes emellertid i anvisningarna till nämnda lagrum lämpligen kunna intagas en direkt föreskrift härom. Jag förordar därför att i anvisningarna till 24 § införes ytterligare en punkt — punkt 5 — av innehåll att engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till annan fastighet för obegränsad tid icke skall räknas såsom intäkt av sådan fastighet.

I vissa yttranden har berörts frågan huruvida sådana ersättningar, som nu föreslås skola frikallas från vanlig inkomstbeskattning, i stället böra kunna bli föremål för realisationsvinstbeskattning. I departementspromemorian framhålles, att dylik ersättning principiellt bör inrymmas under reglerna om realisationsvinstbeskattning men något förslag härom framlägges likväl icke, enär fråga om beskattning för realisationsvinst i hithörande fall knappast skulle uppkomma efter genomförande av den samtidigt föreslagna skattefriheten för realisationsvinst vid expropriation eller annan tvångslösen av fast egendom. Därest promemoriaförslaget i sist angiven del — enligt vad jag



tidigare förordat — icke nu blir föremål för lagstiftning, kommer denna fråga emellertid i ett annat läge. Om vid samtliga avyttringar — alltså även tvångsvisa sådana — beskattning för kapitalvinst alltjämt skall under vissa förutsättningar förekomma, synes konsekvensen fordra att även kapitalvinst vid upplåtelse av särskild rätt till egendom på obegränsad tid under samma förutsättningar blir föremål för beskattning.

Givetvis kan det vid tillämpning av en sådan regel bliva svårt att bestämma hur stor del av fastigheten — som förmögenhetsobjekt betraktad — som skall anses ha »realiserats» genom upplåtelsen. Frågan torde emellertid kunna lösas på så sätt att fastighetsägaren anses ha genom upplåtelsen avhänt sig så stor del av fastigheten, som svarar mot ersättningsbeloppet, då detta ställes i relation till fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen. Om sålunda från en fastighet med ett värde av 100 000 kronor, som förvärvats för 90 000 kronor, upplåtes en nyttjanderätt för all framtid mot en engångsersättning av 10 000 kronor, skulle fastighetsägaren anses ha realiserat  $\frac{1}{10}$  av fastigheten. »Vinsten» skulle alltså anses utgöra  $\frac{1}{10} \times 100\,000 - \frac{1}{10} \times 90\,000 = 1\,000$  kronor. Som värde å fastigheten bör därvid upptagas taxeringsvärdet eller, där detta icke anses motsvara fastighetens allmänna saluvärde, ett på annat sätt uppskattat allmänt saluvärde vid tiden för upplåtelsen av nyttjanderätten. — Skulle efter motsvarande beräkning upplåtelsen få anses ha medfört realisationsförlust för upplåtaren bör givetvis även avdrag för sådan kunna medgivas.

Jag vill sålunda förorda, att i anvisningarna till 35 § kommunalskattelagen införes en ny punkt, betecknad punkt 4, av innehåll i huvudsak, att lika med avyttring av fastighet skall anses upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet för obegränsad tid mot engångsersättning, vilken därvid är att betrakta som köpeskillning, samt att avyttringen i sådant fall skall anses hava omfattat så stor del av fastigheten som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen.

Jag torde i detta sammanhang även få erinra om att, därest i ersättningen för upplåtelsen ingår jämväl ersättning för å det upplåtna området växande skog, detta delbelopp icke bör upptagas som intäkt av skogsbruk i det fall att uppkommen vinst å upplåtelsen i dess helhet skall beskattas som realisationsvinst.

Vad härefter angår vissa i remissyttrandena berörda detaljfrågor och därvid först lantbruksförbundets förslag om uppmjukning av gällande regler för beskattning av uppbyren engångsersättning vid upplåtelse av upplagsplats torde redan promemoriaförslaget innebära, att sådan ersättning blir befriad från inkomstbeskattning i de fall där upplåtelsen i realiteten innebär ett avstående av viss del av fastigheten. En särskild bestämmelse härom är sålunda icke erforderlig. Vad åter angår förbundets anmärkning, att avdrag i förvärvskällan jordbruksfastighet borde kunna medgivas för värdeminskning å stenbrott, grustäkt och dylikt, avser denna anmärkning en fråga som icke lämpligen bör upptagas till behandling i nu förevarande sammanhang.

I anledning av vad länsstyrelsen i Kopparbergs län anfört vill jag framhålla, att utgiven engångsersättning av det slag, varom här är fråga, i all-

mänhet icke torde enligt gällande lag vara avdragsgill hos utgivaren. Det torde emellertid icke vara nödigt att tynga lagtexten med en uttrycklig bestämmelse härom.

Den i departementspromemorian föreslagna avfattningen av punkt 5 av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen torde — fränsett viss formell justering — kunna godtagas utom såtillvida att till följd av en anmärkning av svenska vattenkraftföreningen orden »av mark enligt vattenlagen» synas böra utbytas mot orden »av mark eller strömfall enligt vattenlagen».

Med hänsyn till att ersättningar av förevarande slag i åtskilliga fall torde ha utbetalats under år 1945 i samband med ianspråktagande av mark för flygfält och andra militära ändamål m. m., synas de föreslagna författningsändringarna böra träda i kraft så fort som möjligt. Jag förordar därför — såsom i det vid departementspromemorian fogade författningsutkastet jämväl föreslagits — att ändringarna skola träda i kraft omedelbart efter utfärdandet av författning i ämnet och tillämpas redan vid 1946 års taxering.

I enlighet med det nu anförda har inom finansdepartementet utarbetats förslag till *lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 september 1928 (nr 370)*.

Föredragande departementschefen hemställer här efter, att ifrågavarande författningsförslag måtte genom proposition föreläggas riksdagen till antagande.

Med bifall till denna av statsrådets övriga ledamöter biträdda hemställen förordnar Hans Maj:t Konungen, att proposition av den lydelse, bilaga till detta protokoll utvisar, skall avlåtas till riksdagen.

Ur protokollet:

*Sven Bucht.*



## Bihang.

*Ur Regeringsrättens årsbok hämtade rättsfall rörande beskattning av ersättningar enligt vattenlagen samt engångsersättningar för upplåtelse av rätt att framdraga ledningar över fastighet och för upplåtelse av vägrätt m. m.*

Enligt vattenlagen utdömda och jämförliga ersättningar.

*RÅ 1932 not. Fi. 528.* Ersättning för skada och intrång å fastighet i följd av vattenuppdämning för ett kraftverk, som anlagts å fastigheten, ansågs icke utgöra skattepliktig inkomst för mottagaren.

*RÅ 1932 ref. 60.* En delägare i Kilaåns regleringsföretag hade från företaget uppburit engångsersättning för mark, som tagits i anspråk till upplagsplatser för muddar, med visst belopp ävensom ränta å ersättningsbeloppet för åren 1921—1930. Ersättningen hade utgått med belopp motsvarande den ianspråktagna markens fulla värde. Det var sålunda meningen, att jorden skulle för all framtid användas för mudderopplag, men ville någon avlägsna muddret, ägde han därefter fritt disponera över marken (kostnaden för bortkörningen av muddret hade tydligen beräknats överstiga hela värdet). Vederbörande prövningsnämnd ansåg delägaren böra taxeras för ränteinkomsten men däremot icke för engångsersättningen. På yrkande av landskamreraren förklarade kammarrätten, att även den engångsersättning, som uppburits under beskattningsåret, var skattepliktig såsom intäkt av jordbruksfastighet. Regeringsrätten, på besvär av delägaren, fann ej skäl att göra ändring i kammarrättens utslag (*RÅ 1937 not. Fi. 529—554* avse andra delägare i samma regleringsföretag och äro likartade med 1932 ref. 60).

*RÅ 1943 not. Fi. 512.* En torpägare förband sig och blivande ägare av torplägenheten genom servitutsavtal att för all framtid tåla, att vattenfallsstyrelsen efter gottfinnande förfogade över till torpet hörande strand, grund, flodbotten, uppgrundningar, holmar, vatten, vattenfall, vattenkraft och fiske i Ångermanälven. Vattenfallsstyrelsen skulle sålunda ha rätt att i älven utföra för vattenkraftens tillgodogörande erforderliga arbeten ävensom att genom vattenavtappning sänka eller genom dämning höja vattendragets vattenytor och reglera vattenframläppningen i älven. Härför skulle torpägaren erhålla ett engångsbelopp av 1 900 kronor (om »skada eller intrång» komme att ske å torpet, skulle särskild ersättning härför utgå). — Berörda 1 900 kronor ansågos utgöra skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet.

*RÅ 1944 not. Fi. 713, 951 och 952* äro likartade med närmast föregående. I 1944 not. Fi. 713 hade den skattskyldige erhållit 5 000 kronor för upplåtelse av servitutsrätt från en fastighet, som var taxerad till 4 300 kronor.

Ersättning för rätt att framdraga ledningar.

*RÅ 1940 ref. 37.* Jordägare beskattades såsom för inkomst av jordbruksfastighet för 424: 86 kronor, som han erhållit vid upplåtelse av rätt att framdraga elektrisk ledning över hans fastighet. Av det erhållna beloppet utgjorde 340: 86 kronor gottgörelse för skada eller intrång å skogsmark och 84 kronor ersättning för upplåtande av plats för en kraftledningsstolpe i åker. Upplåtelsen avsåg ett för all framtid gällande servitut, tillkommet genom expropriation.

RA 1941 not. Fi. 747. Liknande utgång. Ersättningen, som utbetalts av vattenfallsstyrelsen och avsåg upplåtelse för all framtid, utgjorde 2 298: 88 kronor (hela taxeringsvärdet c:a 10 000 kronor). Ersättningsbeloppet specificerades så:

Markersättning . . . . .	kronor	202: 35
För tidig avverkning av växande skog . . . . .	»	386: 47
För tidig avverkning å kalbältena . . . . .	»	11: 35
Minskad avkastning . . . . .	»	3: 22
I linjen sommarfällt virke 18,31 kbm å 4: 50 kr. . . . .	»	82: 40
Provstakning 13,67 kbm å 5 kr. . . . .	»	68: 25
För tidig och fördyrad avverkning för träd avverkade utanför gatan i samband med linjens byggande 89,88 kbm å 2: 25 kr. . . . .	»	202: 23
D:o D:o under hösten 1936, 20,29 kbm å 5 kr. . . . .	»	101: 45
Fördyrad avverkning i samband med linjens byggande, 615,8 kbm å 1 kr. . . . .	»	615: 80
Framtida storm- och torkskador i linjens kanter . . . . .	»	153: 95
Allmänt intrång, 5,54 har å 10 kr. . . . .	»	55: 40
10 % för frivillig överenskommelse . . . . .	»	188: 30
Ränta till betalningsdagen . . . . .	»	197: 71
Som ovanstående från samfällt 2 <sup>15</sup> . . . . .	»	30: 00

Summa kronor 2 298: 88.

197 kronor upptogs som inkomst av kapital, resten som inkomst av jordbruksfastighet. Det upplystes, att ledningen (för elektrisk kraft) framgick c:a 5 km från mangårdsbyggnaderna genom skogsmark, som ej lämpligen kunde nyttjas till annat än skogsbörd. Kraftledningsgatan var därför värdelös för jordägaren. Avverkade träd skulle tillfalla denne.

RA 1943 not. Fi. 480. Ersättning för framdragande av linbana ansågs utgöra intäkt av jordbruksfastighet. Ersättningsbeloppet (800 kronor) utgjorde enligt fastighetsägaren »vederlag för minskad avkastning» genom att åkerjord tagits i anspråk för en bärstolpe samt »vederlag för ökad driftkostnad» vid brukning av övrig åkerjord. Upplåtelsen hade skett genom servitutsavtal, gällande för all framtid, med inteckningsrätt.

RA 1944 not. Fi 68. Ersättning för »intrång och värdeminskning» genom framdragande av elektrisk högspänningsledning (450 kronor) enligt avtal om upplåtelse av mark på 49 år med inteckningsrätt upptogs som inkomst av jordbruksfastighet.

RA 1944 not. Fi. 573—74. Samma utgång. Jordägaren upplyste, att han under loppet av 9 år fått avstå över 10 har av sin sammanlagda skogsmarksareal å 187 har för 3 olika högspänningsledningar. Det i målet ifrågakomna ersättningsbeloppet hade utgått enligt servitutsavtal med vattenfallsstyrelsen, gällande för all framtid.

#### Ersättning för upplåtelse av vägrätt.

RA 1937 not. Fi. 669. Ägare av en jordbruksfastighet erhöi av vederbörande vägdistrikt för upplåtelse av vägrätt till mark å fastigheten — förutom ränta 687: 55 kronor, därav 457: 80 kronor avsågo ersättning för upplåtelse av åkerjord, 64: 75 kronor ersättning för upplåtelse av skogsmark och 165 kronor gottgörelse för »intrång». Beloppet ansågs icke till någon del utgöra skattepliktig intäkt.

RA 1943 ref. 41. Ägare av en fastighet (annan fastighet) erhöi för upplåtelse av vägrätt dels 2 kronor per kvm för i anspråk tagen mark (hela fastig-

heten om 696 kvm) och dels 11 463 kronor för å fastigheten befintliga byggnader m. m. Byggnaderna skulle rivas av upplåtaren och förbli hans egen- dom. Vederbörande prövningsnämnd taxerade honom för realisationsvinst genom upplåtelsen till ett belopp av 2 468 kronor. Sedan kammarrätten undan- röjt taxeringen på besvär av upplåtaren, yrkade landskamreraren hos Rege- ringsrätten fastställelse av prövningsnämndens beslut. Regeringsrätten biföll yrkandet, »enär K. genom ifrågakomna upplåtelse av vägrätt får anses hava berett sig skattepliktig realisationsvinst, som med avseende å vad i målet före- kommit må antagas icke hava understigit det av prövningsnämnden angivna beloppet».

#### Andra likartade ersättningar.

*RÅ 1928 ref. 4.* Enligt kontrakt hade S. för 135 000 kronor försålt dels jordägareandelarna i tre gruvor, dels inmutningsrätten till en av dessa gru- vor, vilken S. själv hade inmutat. Vederbörande beskattningsnämnder ansågo S. skattskyldig för hela den bekomna ersättningen. Kammarrätten, i vars ut- slag regeringsrätten ej gjorde ändring, fann emellertid att S. icke varit skatt- skyldig för sin inkomst genom försäljning av jordägareandelarna i gruvorna, men att inkomsten genom försäljning av inmutningsrätten varit att hänföra till för S. beskattningsbar inkomst av arbete. (Samma utgång beträffande ersättning för jordägareandel i *RÅ 1942 not. Fi. 953*, som endast avsåg skatte- plikt för dylik ersättning.)

*RÅ 1943 ref. 53.* Genom lag den 22 juni 1928, som trätt i kraft den 1 juli samma år, ändrades 3 § lagen den 27 juni 1896 om rätt till fiske bl. a. där- utinnan att varje svensk undersåte skall äga rätt till visst närmare angivet slags fiske i Göteborgs och Bohus samt Hallands län. 1 § lagen den 22 juni 1928 om ersättning till strandägare för mistad fiskerätt stadgar bl. a.: »Skulle den ändring i lagen om rätt till fiske, som träder i kraft den 1 juli 1928, i nå- got fall medföra, att varje svensk undersåte erhåller rätt att utöva fiske med rörligt redskap, vartill i förevarande fall hänföres jämväl ålryssja, vid strand inom Göteborgs och Bohus eller Hallands län, där sådant fiske enligt äldre lag var förbehållet strandens ägare, skall ersättning av statsmedel utgå för värdet av den förmån, som för strandägaren gått förlorad därigenom att fis- ket blivit fritt, så ock förlust, som av sådan anledning eljest må hava till- skyndats honom.» — Ersättning enligt sistnämnda lag ansågs ej utgöra skat- tepliktig intäkt för strandägaren.

---