Den eviga frågan om de evärdliga rättigheterna — en metoddiskussion

Av f. d. advokaten Claes Sandels

1. Principfrågan

Är engångsersättning för upplåtelse av allframtidsrätt skattepliktig för upplåtaren? Är den avdragsgill för ersättningsgivaren? Föreligger med nödvändighet reciprocitet mellan givare och mottagare? Detta är tre facetter av en och samma osedvanligt segslitna principfråga, som rättstillämpning och lagstiftning ställts inför i det förflutna och otvivelaktigt kommer att ånyo ställas inför framdeles. Senaste avgöranden i praxis redovisas i RN 1968 nr 4:2 och nr 4:3. Det är dessa avgöranden, som aktualiserat principfrågan och som föranlett raderna nedan.

Frågan är av betydande praktiskt intresse. Organisationen här i landet av produktionen och distributionen av elkraft bygger i avgörande omfattning på allframtidsrätter. Mot bakgrunden av att utbyggnaden av vattenfallen pågått under mycket lång tid och synes närma sig sitt slut är det förvånande, att skatterätten icke för länge sedan kommit till full klarhet. Ur principiell synvinkel är frågan av intresse såsom en idealisk inkörsport till en diskussion av ett problemkomplex med utomordentligt generell räckvidd inom beskattningen.

2. Praxis före 1946 års lagändring

I en rad avgöranden under trettio- och fyrtiotalen fann regeringsrätten till skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet böra hänföras engångsersättningar till fastighetsägarna för upplåtelser av åtskilliga slags allframtidsrätter i fastigheterna. Så behandlades t. ex. de i samband med den fortskridande elektrifieringen av landet ofta förekommande upplåtelserna av dämningsrätter för kraftföretagen och av ledningsservitut för eldistributionsföretagen. Praxis behandlade emellertid inte alla allframtidsupplåtelser lika.[1] Ersättningen för en vägrättsupplåtelse behandlades t. ex. i fallet R.Å. 1943 ref. 41 enligt realisationsvinstreglerna. Vid tiden för de nu berörda rättsfallens tillkomst hänfördes enligt ordalagen i KL 21 § d) till intäkt av jordbruksfastighet bl. a. "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."

3. 1946 års lagändring

Beskattningsåtgärderna i fråga mötte icke förståelse hos de skattskyldiga. Framför allt gällde detta vid tvångsupplåtelser, ofta omfattande en väsentlig del

[1] För en ingående redovisning och analys av praxis före år 1946, se Sterner och bihanget till prop. – Litteraturförkortningar se sid. 377.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

av fastighetsvärdet. De ekonomiska följderna för en jordbrukare, när militären avbröstade expropriationsinstrumentet för att anordna ett flygfält, liknade betänkligt dem av tungt artilleri. Krav på lagändring restes tidigt och ledde år 1946 till resultat. Genom ändringar i KL 21 § anv. p. 5, 24 § anv. p. 5 och 35 § p. 4 utskiljdes sålunda från kategorin skattepliktig intäkt av jordbruksfastighet och av "annan fastighet" engångsersättningar vid upplåtelse för obegränsad tid av nyttjanderätt och servitut. För att undanröja tvekan medtogs ersättningarna för upplåtelser från "annan fastighet", trots att de av lagstiftaren ansågs redan enligt då gällande lag möjligen frikallade från skatteplikt.

Ersättningarna överfördes till realisationsvinstbeskattningen, inom vilken de alltjämt kvarstår. I lagstiftningen hade därmed uppdragits en ny gräns mellan inkomst och kapitalvinst. Motiveringen till denna gräns är av intresse för den fortsatta framställningen härnedan. Följande excerpt ger kärnpunkterna.

Promemorian (se prop.):

"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." (Sid. 10)

"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." (Sid. 10)

"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." (Sid. 10)

Departementschefen:

" . . . 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, . . ." (Sid. 18)

". . . vill jag framhålla, att utgiven engångsersättning av det slag, varom här är fråga, i allmänhet icke torde enligt gällande lag vara avdragsgill hos utgivaren." (Sid. 19)

Utanför 1946 års lagstiftning faller åtskilliga slags engångsersättningar för allframtidsupplåtelser. För det första gjordes ingen ändring i reglerna om beskattning av inkomst av rörelse. Upplåtelser från rörelse faller alltså utanför. Denna begränsning av den nya givens tillämpningsområde kom att bli skickelsediger, som nedan skall visas. För det andra ligger i överföringen till kapitalvinstbeskattningen av ersättningarna för upplåtelse från jordbruksfastighet och "annan fastighet" en ytterligare begränsning genom det tysta antagandet, att förutsättningar föreligger för en tillämpning av realisationsvinstskattereglerna. Detta är långt ifrån alltid fallet, oberoende av förvärvskällans art. Åtminstone i regel

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

föreligger visserligen dessa förutsättningar vid de i den år 1946 omarbetade lagtexten nämnda upplåtelserna, nämligen dem av nyttjanderätt och servitutsrätt. Det är då möjligt att betrakta dessa slags upplåtelser som en delavyttring av den fastighet, från vilken upplåtelsen skett. Av fastighetens ingångsvärde beräknas så stor del belöpa på allframtidsrätten, som motsvarar förhållandet mellan ersättningen och fastighetens aktuella värde före upplåtelsen. Beräkningssättet är alltså detsamma som för t. ex. avyttring av nyteckningsrätt i aktiebolag. En upplåtelse som föranleder framtida, till beloppet okända kostnader — säg att leverera något — kan däremot med bästa vilja ej betraktas som en delavyttring av tillgång. Ett försök att tillämpa realisationsvinstreglerna vid sådan upplåtelse måste nämligen stranda på att något ingångsvärde för den upplåtna rättigheten ej kan beräknas. Upplåtaren överlåter ej en tillgång utan ikläder sig en skuld. Storleken av denna skuld är helt beroende av de framtida kostnaderna. I avsnitt 2. ovan citerades ur förarbetena till 1946 års lagstiftning motiven för att bryta regeringsrättens praxis. Av uttalandena är de tre sist citerade direkt och omedelbart tillämpliga även på upplåtelser, som ej kan föras in under realisationsvinstbeskattningen. De av lagstiftaren anförda skälen för frikallelse av vissa ersättningar från beskattning såsom för intäkt är alltså bärande långt utanför det område, som täcks av hans skäl för vissa ersättningars indragande under kapitalvinstbeskattning. De förra skälen kvarstår, oberoende av vad upplåtelsen går ut på och oberoende av om upplåtelsen skett från jordbruksfastighet, "annan fastighet" eller rörelse.

Till stöd för praxis före år 1946 kunde möjligen åberopas den ovan citerade ordalydelsen i KL 21 §.[2] Emellertid är att märka, att redan rubrikerna såväl till KL i dess helhet som till 21—23 §§ talar om "inkomst". Därmed blir frågan, vad denna term egentligen betyder.

4. Allframtidsersättningarnas plats i det skatterättsliga sammanhanget

I promemorian angavs dåvarande praxis strida mot "skatteförfattningarnas grunder". Uttryck sådana som detta liksom t. ex. "sakens natur" innebär en implicit hänvisning till principer eller sammanhang, som det överlämnas åt läsaren att själv finna ut. Det är en angelägen uppgift att bringa dessa uttryck i explicit form. Endast om principerna och sammanhangen formuleras öppet och klart vet man säkert vad man talar om. Det följande är ett försök att ge explicit innebörd åt promemorians uttryck.

Promemorieförfattaren har i de citerade uttalandena själv förklarat vad han åsyftat. Men det förefaller möjligt att finna generellare uttryck än hans, som icke direkt omfattar själva inkomstbegreppet. Det har till leda upprepats, att skatterätten icke arbetar med ett entydigt inkomstbegrepp. Emellertid förhåller det sig så, att *alla* inkomstbegrepp[3] — inom och utom skatterätten — har en gemensam nämnare. En viss förmögenhetsmassa jämförs vid två punkter i tiden.[4] För att inkomst skall anses föreligga krävs, att förmögenheten vuxit

[2] Tolkningsfrågar utförligt diskuterad av Lagergren (sid. 267) och Eberstein (sid. 146).
[3] För en allmän översikt av inkomstbegreppen, se Mutén sid. 11—17.
[4] Den första tidpunkten kan infalla under en tidigare ägares innehavstid. Jfr Mutén sid. 133.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

från den ena tidpunkten till den andra, tillväxten må sedan vara av fysiskt slag eller bero på värdeförändringar. Sinsemellan skiljer sig inkomstbegreppen endast i fråga om val av tidpunkter och metoder för förmögenhetsuppskattningen. Praxis före år 1946 ledde emellertid till beskattning även vid frånvaro av förmögenhetstillväxt och således även vid frånvaro av inkomst. Med detta påpekande har ett första steg tagits i riktning mot klargörande av uttrycket "skatteförfattningarnas grunder". Emellertid är det nödvändigt att gå ett steg till i samma riktning, om sammanhangen skall framstå i tillräckligt god belysning för den följande framställningen.

Med "beskattas" menas i fortsättningen redovisas till beskattning i den mån vederbörande subjekt är skattskyldigt för inkomsten. Varje beskattningsåtgärd sönderfaller ju i två steg. Först fixeras den *objektiva* skatteplikten, d. v. s. skattepliktig intäkt och avdragsgill kostnad. Därmed blir också nettointäkten bestämd. Därefter konstateras om och i vad mån *subjektiv* skattskyldighet föreligger. Den grundläggande principen för inkomstbeskattningen är — såvitt gäller inkomst av jordbruksfastighet, "annan fastighet" och rörelse — att all avkastning skall beskattas men beskattas blott en gång. Det går visserligen att påvisa fall, i vilka den ovannämnda grundläggande principen kan sägas lida intrång. Undantagen från principen grundar sig emellertid på speciella skäl, betraktas regelmässigt som anomalier[5] och rubbar ej principen, som kan betraktas som en fundamentalsats inom inkomstbeskattningen. Därmed erhålls också en test för varje ifrågasatt skatteåtgärd, i vilken term här inkluderas både påföring av belopp såsom intäkt och gottskrivning av belopp såsom avdrag för kostnad. Om åtgärden skulle totalt — i tidens längd och för totaliteten av alla berörda skattesubjekt — leda till att ett och samma[6] belopp mer än en gång beskattas som intäkt eller avdras som kostnad, är åtgärden utesluten. Något fel i tankegången bakom skatteåtgärden måste nämligen då föreligga.

Denna "totaltest" ger emellertid utslag beträffande förhandenvaron endast av den i föregående stycke angivna förutsättningen för skatteåtgärdens riktighet. Den tiger beträffande frågan, om intäkten eller avdraget allokerats till rätt person eller rätta personer inom totaliteten av alla berörda skattskyldiga. Den tidigare anförda principen lämnar en i sticket. Någon ny princip måste till. Denna kan formuleras på det enkla sätt, att intäkt tillförs den som uppburit den och avdrag den som burit kostnaden. Företeelser som är eller med god vilja kan betraktas som undantag från denna princip kan påvisas men lämnas åsido såsom betingade av samma slags speciella skäl som undantagen från den tidigare anförda principen. Principen nummer två ger en "specialtest", som indikerar om allokeringen gjorts riktigt. I det aktuella sammanhanget kommer frågan om rätt beskattningsår ej in i bilden. De båda testerna tagna tillsammans ger därför full kontroll, om en skatteåtgärd är rätt eller fel, såvitt gäller åtgärdens förenlighet med "skatteförfattningarnas grunder". Däremot fås ingen garanti mot

[5] Mutén sid. 31 : "det rådande systemets otillräcklighet".

[6] Uttrycket "ett och samma" avser att avskärma de fall, då en helt ny transaktion kommer in i bilden. Betalning av hemhjälp måste dessvärre ske med redan beskattade medel!

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

att demarkationslinjen till de av undantagen omfattade områdena överskridits. Sådan garanti kräver givetvis en efterprövning av varje slutsats.

Används totaltesten på de av 1946 års lagstiftning omfattade ersättningarna och över huvud taget på engångsersättningar för allframtidsrätt blir resonemanget följande. Avkastningen på ersättningen blir efter upplåtelsen beskattad alldeles som dessförinnan, ehuru hos upplåtaren i stället för hos förvärvaren. Den del av avkastningen i upplåtarens förvärvskälla, som genom upplåtelsen överflyttas till förvärvaren, kommer i fortsättningen att beskattas hos förvärvaren men har tidigare beskattats hos upplåtaren. Avkastningen såväl av ersättningen som av upplåtarens förvärvskälla beskattas alltså även efter upplåtelsen fullt ut. Antag nu att också engångsersättningen för allframtidsrätten skulle beskattas. Ersättningen utgör nuvärdet av den till förvärvaren överflyttade delen av avkastningen i upplåtarens förvärvskälla. Denna avkastningsdel skulle då bli beskattad två gånger. Testen utesluter en dylik dubbelbeskattning såsom för intäkt.[7]

Emellertid ger testen detta resultat endast under den förutsättningen, att upplåtelsen icke leder till någon ytterligare skattekonsekvens, en konsekvens som ändrar utfallet av testen. Antag att förvärvaren medges rätt till avdrag, på en gång eller i rater, för ersättningen. Någon dubbelbeskattning av avkastningen skulle då ej uppkomma. Totaltesten visar därför endast, att reciprocitet med nödvändighet måste föreligga mellan upplåtare och förvärvare. Detta resultat är emellertid tillräckligt upplysande. Ingen skulle nämligen drömma om att yrka eller medge rätt till avdrag i någon form för en engångsersättning för en rätt för all framtid. En sådan är ju definitionsmässigt ej underkastad värdeminskning. Totaltesten i kombination med en specialtest för förvärvaren visar alltså, att en beskattning hos upplåtaren av ersättningen såsom för intäkt strider mot de tidigare anförda principerna. Poängen i metodiken är, att perspektivet på frågan om upplåtarens beskattning breddas genom att samma fråga — i spegelvänt skick — ses ur förvärvarens synvinkel och även — i fågelperspektiv — ur fiscus'. En omväg över förvärvaren och fiscus eliminerar den fallgrop, i vilken praxis hamnade före 1946 års lagstiftning. Fallgropen består däri, att en inbetalning leder tanken till en intäkt, ehuru dessa begrepp sannerligen ej är synonyma.

Testerna ger en klar bild av sammanhangen, också då upplåtelsen avser en måhända lång men dock begränsad tid. Av samma skäl som vid allframtidsupplåtelserna måste vid de tidsbegränsade upplåtelserna reciprocitet föreligga. Den erhålls vid de tidsbegränsade upplåtelserna på ett annat sätt än vid de icke tidsbegränsade, nämligen genom att förvärvaren erhåller avdrag och upplåtaren redovisar intäkt. Förvärvarens avdragsrätt och upplåtarens skatteplikt utjämnar varandra. Om upplåtaren ej beskattas, som ibland föreslagits för mycket långa upplåtelser, skulle alltså en del av avkastningen helt undgå beskattning.[8]

[7] Däremot innebär ju varje slags kapitalvinstbeskattning, att avkastning åtminstone till viss del dubbelbeskattas.

[8] De tidsbegränsade upplåtelserna diskuterade ur en annan synvinkel av Sterner (sid. 282—287) och Mutén (sid. 177—185).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

5. Praxis efter 1946 och en kommentar till denna

Praxis efter 1946 kan sammanfattas så, att regeringsrätten utanför det av lagändringarna enligt avsnitt 3. ovan omfattade området stått kvar på alldeles samma ståndpunkt som den vilken föranledde lagändringarna. Poängen i motiveringen till 1946 års lagändring har gått praxis förbi. Engångsersättning för allframtidsrätt upplåten från förvärvskälla hänförlig till rörelse beskattas alltså som intäkt, bortsett från ett specialfall som strax skall anges. De i inledningen berörda avgörandena illustrerar det sagda.

I det ena av dessa, RN 1968 nr 4: 2, hänfördes till intäkt en ersättning för skyldighet att under all framtid mottaga, fördela och vidarebefordra kraft.

Det andra fallet, RN 1968 nr 4: 3, omfattade flera slags ersättningar. En av dessa utgjordes av anslutningsavgift från abonnent till företag för kraftdistribution. Sådan avgift ansågs böra beskattas som intäkt, alltså samma utgång som i fallet RN 1968 nr 4:2. En annan ersättning som prövades var s. k. anläggningskostnadsbidrag till företag för kraftproduktion. Utgången i fråga om detta bidrag blev beroende av omständigheterna. Bidraget ansågs icke skattepliktigt i det specialfall, att uttagningskostnaden bestäms helt i enlighet med vattenlagens bestämmelser. Frikallelsen från skatteplikt motiverades med en — närmare utvecklad — hänvisning till den rättsliga anknytningen mellan de berörda fastigheterna och ersättningskraftsanspråket. Utgången på denna punkt överensstämmer helt med den uppfattning, som framförts i denna uppsats, och är alltså ur denna synvinkel invändningsfri. Men att regeringsrätten icke ändrat sin principinställning till behandlingen av engångsbidrag för allframtidsrätter utan — såvitt man kan förstå — endast givit vika för trycket av den uppenbara parellellen mellan läget i specialfallet och det läge som omfattas av 1946 års lagstiftning framgår av följande passus i motiveringen: "Enbart den omständigheten att betalning sålunda erlägges i förväg för icke tidsbegränsade prestationer utgör icke tillräcklig grund för att anläggningskostnadsbidrag skall bli skattefritt hos mottagaren och icke avdragsgillt hos utgivaren." Bortsett från detta specialfall avvisades ansökningen om förhandsbesked beträffande anläggningsbidrag utan prövning i sak. Sammanfattningsvis kan om RN 1968 nr 4:3 sägas, att praxis i principfrågan ytterligare fixerats vid sin sedan gammalt intagna ståndpunkt, dock att i ett specialfall den här förfäktade uppfattningen gjort en inbrytning. Det bör med hänsyn till diskussionen i avsnitt 6. nedan nämnas, att också vissa periodiska prestationer mellan givare och mottagare av ersättningskraft prövades. Utgången sammanfaller i nyssnämnda specialfall med här och i fortsättningen framförd mening. I övrigt avvisades ansökningen utan sakprövning.

De berörda avgörandena liksom en del tidigare med samma utgång (t. ex. RN 1963 nr 7:6 och RN 1965 nr 1:7) har tillkommit efter omsorgsfull utredning från klagandeföretagens sida av det redovisningstekniska sammanhanget. Klagandena har i allmänhet grundat sin argumentering på regeln i KL 41 §, att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa icke står i strid med bestämmel-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

serna i KL, samt uttalandet i anv. p. 1 till samma paragraf att i följd härav hänsyn skall tagas till bl. a. skulder. Det har lämnats sakkunnigutredning i den — i och för sig elementära — bokföringsfrågan. Det har också framhållits, att i KL icke finnes något stadgande av natur att upphäva huvudregeln om en inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder. Svårigheterna att rubba hittillsvarande långa och stabila praxis har emellertid visat sig övermäktiga, bortsett från det i och för sig tacknämliga beskedet i nyssnämnda specialfall.

Om den tidigare angivna testmetodiken godkänns, måste praxis' principiella ståndpunkt vara oriktig. Och denna slutsats framkommer genom tillämpning av allmänna principer, utan mobilisering av redovisningstekniken. De berörda skattskyldiga torde i regel vara lika oförstående för praxis' ståndpunkt som en gång jordbrukarna inför de med varandra allierade militär- och skattemyndigheternas kniptångsoperationer. Tack vare den utförliga motiveringen har emellertid fallet RN 1968 nr 4:3 bidragit till belysningen från ena sidan av de djupgående meningsskiljaktigheter, som alltjämt föreligger i bedömningen av dessa tillsynes själva eviga frågor. Syftet här har varit att söka kasta ljus också från andra sidan.

6. Generalisering av tidigare resonemang

Accepteras det i avsnitt 5. förda principresonemanget, visar det sig leda till konklusioner av väsentligt mer vittgående natur än dem som dragits ovan. Vad som hittills diskuterats är endast skatteläget vid själva upplåtelsen av en rätt i viss egendom eller i viss förmögenhetsmassa. Däremot har ej berörts läget vid upplåtelsens upphörande och framför allt ej heller läget under upplåtelsens giltighetstid. Det förra läget är relativt lätt att komma till rätta med. Detsamma gäller ej det senare läget, om vilket ju i RN 1968 nr 4:3 något uttalande i sak ej erhölls annat än för visst specialfall. Denna "lucka i praxis" skall nu diskuteras.

Två eller flera subjekt kan äga intressen i en och samma egendom, däri innefattat hel förmögenhetsmassa med tillgångar och skulder. Varje intresse har viss civilrättslig struktur och visst objekt, varmed avses den egendom till vilken rätten är knuten. Intäkter och kostnader kan uppkomma både på grund av att den civilrättsliga strukturen ger bristfälligt rättsskydd och på grund av objektets natur. Exempelvis kan innehavaren av — säg — en fordran i utländsk valuta göra förlust såväl genom gäldenärens insolvens som genom devalvering av den utländska valutan. De intäkter och kostnader, som enligt det sagda kan uppkomma på grund av rättens juridiska struktur, tas upp senare för att icke det nu förda resonemanget skall tyngas genom introduktion av en ny aspekt.

Objekt och struktur kan vara av de mest skiftande slag. En rätt kan vara icke tidsbegränsad (A) eller tidsbegränsad (B). Den egendom, i vilken rätten gäller, kan ha icke tidsbegränsat värde (a) eller tidsbegränsat (b). Detta ger fyra olika kombinationer Aa, Ab, Ba och Bb. Ett enkelt exempel på fall Ab är äganderätt till byggnad eller inventarium, ett komplicerat exempel på samma fall är ersättningskrafttagarens rätt i kraftverksbyggnaderna, om det årliga driftkostnadsbidraget ej innefattar förnyelsekostnad utan envar av parterna

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

själv bär uppkommande sådan kostnad. Ett exempel på fall Ba är arrende under viss tid till mark. Mutén har i olika sammanhang[9] diskuterat innebörden av uttrycket allframtidsrätt. Vid tillkomsten av 1946 års lagstiftning syns man ha haft närmast fall Aa i tankarna, i vilket allframtiden hänför sig till både rätten och dennas objekt. Det väsentliga är givetvis, att man har i minne risken för att uttrycket kan ges olika innebörd, nämligen inkludera eller exkludera fallet Ab. Upplåtna rätter kan — för att använda gammal terminologi — vara sakrättsliga eller obligationsrättsliga och över huvud taget ge rättsskydd av varierande valör mot tredje man. Det följande resonemanget omfattar alla slags rätter utan restriktioner i avseende å varaktighet eller rättsskyddets kvalitet. Det enda som förutsätts är i enlighet med det sagda att två eller flera äger rätt av något slag i en och samma egendom.

Intäkter och avdrag hänförande sig till egendomen måste icke blott vid upplåtelsens tillkomst utan även under dess bestånd enligt de tidigare anförda båda principerna vid beskattningen redovisas hos det kollektiv, som utgörs av samtliga intressenter. För allokeringen av intäkter och avdrag till varje särskild intressent tillämpas som tidigare principen, att intäkt tillförs den som uppbär den och avdrag för kostnad den som vidkänns kostnaden. *Den juridiska strukturen hos varje intressents rättighet blir därmed irrelevant, i den mån den ej påverkar nyssnämnda fördelning.* En fordran kan bli att behandla som ett inventarium och en fastighet som en fordran. Hur har i detta hänseende förfarits i rättspraxis? I en del okomplicerade fall fyller praxis de krav, som de båda här uppställda principerna ställer. Köpare av inventarier sålda under ägareförbehåll — men icke säljaren — får sålunda göra avdrag för värdeminskning å inventarierna. Försäljning av inventarier genom lösörekontrakt medför icke, att säljaren förlorar rätten till värdeminskningsavdraget — eller att köparen erhåller sådan rätt. (R. Å. 1956 ref. 5, "inkomstskattelagstiftningens grunder" åberopade i motiveringen.)

I mer komplicerade fall står avgörandena däremot ibland i strid med nyssnämnda principer. I R. Å. 1955 ref. 5 erhöll säljare av fastighet avdrag för värdeminskning å byggnaderna under tiden fram till den dag äganderätten enligt kontraktet skulle övergå på köparen och köpebrev utfärdas. Motiveringen var att säljaren "måste anses hava innehaft fastigheterna med äganderätt" t. o. m. utgången av denna tid. Skatterättsligt är hänvisningen till strukturen av säljarens rätt icke relevant. I fråga om värdeminskningsavdraget kan utgången motiveras av andra skäl än de åberopade. Men med samma motivering som den citerade uppsköts också ett beaktande av försäljningen vid förmögenhetsbeskattningen. På den punkten framstår utgången som i varje fall diskutabel. Juridisk skolning framkallar måhända en speciell fara, den att tillämpa civilrättsliga tankegångar där de saknar utrymme. Ett exempel härpå synes vara fallet R. Å. 1965 ref. 5, gällande terminsaffärer i aktier och ventilerat i Svensk Skattetidning 1965 sid. 335 (Mutén) samt 1966 sid. 38 (Walberg) och 42 (Mutén). Fallet hänför sig visserligen till den utom ramen för denna uppsats lig-

[9] Mutén sid. 182 not 7 samt denna tidskrift 1968 sid. 207—208.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

gande realisationsvinstbeskattningen. Även inom denna gren av inkomstbeskattningen tillämpas emellertid i betydande omfattning samma tidigare formulerade principer som inom inkomstbeskattningen i övrigt. Motiveringen bygger helt på civilrättsliga distinktioner. Detta har medfört olika bedömning av å ena sidan försäljning för senare leverans av aktie som förvärvas först efter försäljningen och å andra sidan försäljning av aktie, erhållen genom "lån" (försträckning). Försträckningen innebär en kombination av dels ett förvärv med full äganderätt av vissa aktier dels en upplåtelse av en obligatorisk rätt till aktier av samma slag och antal. Vid realisationsvinstbeskattningen är som bekant köpekontraktets dag avgörande för fång och avyttring, detta av skäl analoga med dem som föranlett de tidigare berörda principerna för övriga inkomstslag. Man har inom realisationsvinstbeskattningen över huvud taget behandlat en obligatorisk rätt som likvärdig med en äganderätt. Vidare har man vid all realisationsvinstbeskattning betraktat aktier icke som individuella objekt utan som abstrakta andelar i den juridiska person bolaget utgör. Det föreligger enligt dessa vedertagna principer vid försträckning identitet i skatterättsligt hänseende mellan objektet för fånget och objektet för avyttringen. Ett "lån" (försträckning) av aktie utgör alltså i skattehänseende en transaktion, varigenom två parter byter samma antal aktier i samma företag, med andra ord en transaktion tom på innebörd i skattehänseende och identisk med växling av aktiebrev (GRS s. 401). Att räkna försträckningen som fång låter sig ej förena med vedertagna principer. Den bristande överensstämmelsen mellan praxis och den här förfäktade uppfattningen kommer emellertid bäst till synes i den i avsnitt 5. ovan kritiserade bedömningen av engångsersättningarna för allframtidsrätter. Detsamma syns gälla anslutningsavgifterna till elektriska distributionsföretag, de senare avgifterna må sedan anses ge en tidsbegränsad eller icke tidsbegränsad rätt. Reciprocitetskravet förefaller nämligen ej upprätthållas.

Testmetodiken förutsätter givetvis en klar överblick av såväl intäkts- och avdragsposter som berörda subjekt. En skatterättslig figur av mera komplicerat slag sådan som rättsförhållandet mellan intressenterna i kraftverk — ersättningsgivare och ersättningstagare — låter sig emellertid svårligen överblickas utan hjälp av en tablå, som redovisar varje intressents intäkts- och avdragsposter. Den ovan i avsnitt 4. angivna totaltesten utförs genom att dessa poster summeras. Det undersöks, om summaposterna för det kollektiv som intressenterna tillhopa utgör exakt sammanfaller med de intäkts- och avdragsbelopp, som en ensamägare skulle ha redovisat. Specialtesten innebär endast en kontroll, att någon post icke råkat tillföras fel part. Tablåerna nedan kartlägger med användande av denna teknik samverkan i kraftverk. Fall A är det som i RN 1968 nr 4:3 sakprövades, fall B det som avvisades. Posteringarna för fall A överensstämmer med förhandsbeskedet, de för fall B med det ovan förda principresonemanget. Av intressenterna är "majoritetsägaren" den som byggt ut fallet och har att utge ersättningskraft, "minoritetsägaren" den som erhåller ersättningskraft. Tablåerna avser endast minoritetsdelen i kraftverket, vilken ju är

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

den del som direkt och omedelbart omfattas av intressenternas samverkan. Av symbolerna i tablån betyder + intäkt, — avdrag och 0 en post som ej påverkar taxeringen.

Fall A. Beräknad förnyelsekostnad ingår i det årliga driftkostnadsbidraget.

Poster	*Majoritets-ägare*	*Minoritets-ägare*	*Kollektivet*
Värdeminskningsavdrag	—	0	—
Underhåll	—	0	—
Anläggningsbidrag	0	0	0
Årligt bidrag	+	—	0
Ersättningskraft	0	+	+

Fall B. Var och en svarar för sin andel av uppkommen verklig förnyelsekostnad.

Poster	*Majoritets-ägare*	*Minoritets-ägare*	*Kollektivet*
Värdeminskningsavdrag	0	—	—
Underhåll	—	0	—
Anläggningsbidrag	0	0	0
Årligt bidrag	+	—	0
Ersättningskraft	0	+	+

Det är att vänta, att de i denna uppsats diskuterade principfrågorna kommer att få ökad aktualitet. Samverkan är tidens lösen. Anordningar för vatten- och luftvård kommer sannolikt att ofta utföras gemensamt för flera, t. ex. för en lokal industri och kommunen. För underlättande av samverkan mellan fastighetsägare i avseende å t. ex. parkeringsanläggningar har stiftats en särskild lag om vissa gemensamhetsanläggningar.[10] För denna utveckling inom organiseringen av näringslivet är skattedomstolarnas praxis ännu icke mogen, om det här förda principresonemanget accepteras.

Till sist några ord om resonemangets förenlighet med skattelagstiftningens ordalydelse. När lagen talar om t. ex. byggnad eller äganderätt till byggnad eller något liknande, kan man icke i ordalagen inpressa något ställningstagande till de fall, då äganderätten uppspjälkats i två eller fler separata rättigheter (eller — som i vattenlagen — sammanförts med andra rättigheter till ett komplex av sådana). Lagen kan sägas utgå från det så att säga normala fallet, vanligen det då äganderätten är samlad. Är den splittrad, kan det kanske vara tillåtet att i dagligt tal eller i något specifikt rättsligt — säg fastighetsrättsligt — sammanhang beteckna den ena rättigheten som äganderätt och den eller de återstående med någon annan term. Men dylikt språkbruk är ett för skatterättslig analys alldeles för trubbigt instrument, vilket icke är tjänligt vid dragande av slutsater rörande tolkningen av skattelag. Ej heller föreligger något slags motsättning mellan civil lag och skattelag. Behandlingen av begränsade — eller sammanförda — rättigheter får inom skatterätten anses i regel lämnad öppen av sådan lagtext, som ej uttryckligen tagit ställning. Tillämpas här ovan diskuterade principer, kan i regel ingen tvekan råda om vilka delar av äganderätten eller av ett komplex av rättigheter, som är bärare av skyldigheten att redovisa intäkt eller rätten att göra avdrag. För att anknyta till det förut berörda fallet R. Å. 1965 ref. 5: redan ingåendet av ett avtal om överlåtelse av aktier (eller fastighet) överför fortsatta värdeförändringar från säljare till köpare. Huruvida den som gjort en aktie-

[10] Jfr Berglöf, denna tidskrift 1968 s. 178.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36

vinst åtnjutit en aktieägares skydd av sin rätt eller endast fordringsägareskydd, detta har skatterättsligt alltid betraktats såsom betydelselöst, ehuru just rättsskyddet utgör det väsentliga studieobjektet för civilrätten. Men naturligtvis kan skatterätten ej undgå att taga hänsyn till brister i rättsskyddet, i den mån dessa föranleder ekonomiska konsekvenser. Av praxis (se t. ex. R. Å. 1956 not. 550) framgår, att även kostnader uppkommande på grund av en rättighets juridiska struktur fångas upp av skatterätten. Detta sker genom principer, sekundära i förhållande till de tidigare diskuterade. Vad diskussionen i denna uppsats syns utmynna i är alltså bl. a. nödvändigheten att civilrättsliga tankegångar inte överförs till skatterätten utan föregående utmönstring av sådana som inte överlever transporten.

Fallen RN nr 4:2 och 4:3 är hämtade ur häfte nr 8 av denna tidskrift. Efter manuskriptets avlämnande har häfte nr 9 utsänts. Det visar sig, att det även i detta häfte (sid. 337) refereras ett fall av intresse i sammanhanget. Säljaren N av en fastighet hade förbundit sig att efter försäljningen på egen bekostnad låta utföra en ommålning. Han vägrades avdrag med bl. a. följande motivering: "Kostnaden för åtagandets fullgörande utgör icke någon för N. avdragsgill omkostnad i inkomstkällan annan fastighet." Formuleringen är ägnad väcka misstanken, att här till ingenstans trollats bort ett avdrag alldeles som det i RN 1968 nr 4 : 2 och 4: 3 från ingenstans trollats fram en inkomst. Fallet tillhör kategorin isolerade intäkts- eller kostnadsposter, uppträdande innan en förvärvsverksamhet kommit i gång på allvar eller efter det den i huvudsak avvecklats. En fråga som naturligen inställer sig är, om en säljaren förbehållen, efter försäljningen förfallande hyreslikvid skulle ha ansetts utgör en för honom ej skattepliktig intäkt av samma skäl som N:s kostnad ej utgjorde för honom avdragsgill omkostnad.[11] Oavsett vad som ligger bakom det nu diskuterade avgörandet, utgör det en påminnelse om behovet av klara linjer i bedömningen av de här diskuterade principfrågorna.

Förkortningar

Eberstein = Eberstein, Om gränsen mellan beskattningsbar inkomst och kapitalförvärv, Festskrift tillägnad Vilhelm Lundstedt, Uppsala 1947, sid. 141.

GRS = Geijer, Rosenqvist, Sterner Skattehandbok, Del I, 6:e uppl., Stockholm 1965.

Lagergren = Lagergren, De s. k. flygfältsservituten ur skatterättslig synpunkt, Svensk Skattetidning 1945, sid. 266.

Mutén = Mutén, Inkomst eller kapitalvinst, Stockholm 1959.

Promemorian = departementspromemorian den 20 november 1945, tillhörande kungl. propositionen nr 105 år 1946.

Prop. = Kungl. propositionen nr 105 år 1946.

RN = Meddelanden från Riksskattenämnden I.

Sterner = Sterner, Ersättningar enligt vattenlagen, för upplåtelse av rätt att framdraga ledningar över fastighet och för upplåtelse av vägrätt, Svensk Skattetidning 1945, sid. 279.

[11] Jfr Wennergren SN 1959 sid. 209.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-10 22:47:36