

Något om begreppet engångsersättning vid realisationsvinstbeskattningen

Av kammarrättsrådet Jan Sundin

När man för några år sedan införde regler om sk evig realisationsvinst vid fastighetsöverlåtelser, ansåg man det naturligt att engångsersättningar för upplåtelser av fastighet på obegränsad tid i beskattningshänseende skulle jämföras med köpeskilling för avyttring av marken.¹ Reglerna bygger på tanken att en upplåtelse på all framtid ur markägarens synpunkt är att jämföras med en avhändelse, något som också framgår därav att gottgörelsen normalt motsvarar den upplåtna fastighetsdelens saluvärde.

Bestämmelserna återfinns i punkt 4 av anvisningarna till 35 § KL. Där sägs — såvitt nu är i fråga — följande. Lika med avyttring anses viss marköverföring enligt fastighetsbildningslagen. Detsamma gäller bl a när ägare av fastighet fått engångsersättning på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid.

I anvisningspunkten hänvisas till punkt 5 andra meningen av anvisningarna till 21 §.

I sistnämnda lagrum anges i första meningen som huvudregel att till intäkt av jordbruksfastighet räknas arrende, avgäld och annan ersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet. I andra meningen sägs:

”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”.

I det följande kommer jag att uppehålla mig endast vid engångsersättningar vid upplåtelser från jordbruksfastighet. Jag kommer inte heller att beröra sådana engångsersättningar som kan utgå t ex vid inskränkning i förfoganderätt till fastighet som skett enligt naturvårdslagen. Huvudsakligen kommer jag att diskutera frågan vad som inrymms i begreppet engångsersättning.

I anvisningarna till 35 § talas om engångsersättning *på grund av* upplåtelse. Uttryckssättet är inte detsamma i anvisningarna till 21 §. Där talas nämligen om engångsersättning *vid* upplåtelse. Där exemplifieras för övrigt upplåtelser som det kan vara fråga om. Motsvarande exempel finns inte i anvisningarna till 35 §.

Vad menas med engångsersättning *vid* upplåtelse eller *på grund av* upplåtelse? Troligen måste det vara fråga om samma sak. Detta antagande bestyrks av att man i anvisningarna till 35 § hänvisar till anvisningarna i 21 §.

¹ Här bortses från de speciella regler, som gällde under tiden 1.1.—30.6. 1968.

Begreppet engångsersättning vid upplåtelse härstammar från 1946. Då infördes andra meningen av anvisningarna till 21 §. Motivet var att engångsersättningar av förevarande art inte som tidigare skulle beskattas i förvärvskällan jordbruksfastighet. Däremot blev det genom 1946 års lagstiftning teoretiskt möjligt¹ att beskatta ersättningen i förvärvskällan tillfällig förvärvsverksamhet.

När man införde 1946 års bestämmelser, berörde man något vad som skulle avses med begreppet engångsersättning. Departementschefen sade, att skattefriheten givetvis endast omfattade belopp, som utgjorde ersättning för själva upplåtelsen. Skulle viss del av det utbetalda beloppet ha annan karaktär, t ex utgöra räntegottgörelse eller ersättning för avverkad skog, skulle dylika belopp alljämt beskattas som intäkt av kapital respektive av skogsbruk.²

För att det skall bli fråga om sådan engångsersättning som avses i anvisningarna till 35 § KL skall det alltså vara fråga om belopp, som utgör ersättning för *själva upplåtelsen*. Begreppet syftar väl närmast på sådana frivilliga upplåtelse, som det ibland kan vara tal om, varvid ersättningen motsvarar det kapitaliserade värdet av den framtida avkastningen för all framtid. I flertalet fall av upplåtelse är det emellertid fråga om tvångsförfarande, t ex enligt vattenlagen eller lagen om allmänna vägar. Vid ianspråktagande enligt dessa lagar kan som bekant vara fråga om allehanda olika ersättningsbelopp. Tre huvudgrupper av ersättningar förekommer.

A. Ersättning för skada eller intrång som utgår så att säga såsom ett substitut för en avkastning, som markägaren måste avstå.

B. Ersättning till bestridande av kostnader för att förebygga en skada.

C. Ersättning för allmänt intrång.

Till *ersättningar av typ A* hänförs naturligtvis i första hand belopp, som utgör ersättning för mark som tas i anspråk för t ex väg eller vattenreglering. Markägaren får avstå det område, där vägen skall gå fram. Om upplåtelsen gäller för all framtid eller i varje fall för obegränsad tid, kan han inte räkna med att få någon avkastning av området, och ersättningsbeloppet utgör därför ett substitut för denna avkastning. Är det däremot fråga om ersättning för skada för begränsad tid, exempelvis för avbärgad gröda, är det fråga om en intäkt som är skattepliktig i förvärvskällan jordbruksfastighet. Mellan åren 1946 och 1968 förekom åtskilliga taxeringsmål, där det var tvist om viss ersättning avsåg all framtid eller inte.

I regel är det, när det är fråga om ersättningar av denna art, fråga om ersättningen skall utgöra ett substitut för en totalförlust för markägaren. Men den princip som gäller vid totalförlust bör gälla även vid partiell förlust. Om t ex marken försumpas till följd av vattenreglering så att ägaren visserligen kan använda marken men med ett ur ekonomisk synpunkt minskat utbyte, bedöms ersättningen på samma sätt som när det är fråga om totalförlust.

¹ I praktiken blev det före 1968 nästan aldrig tal om realisationsvinstbeskattning, eftersom det är fråga om upplåtelse under hot om tvångsförfarande.

² Prop 105/1946, sid 17.

En speciell grupp av denna typ av ersättningar är sådana fall, då avkastningen minskar på grund av att vissa kostnader ökar. Som exempel härpå kan nämnas ersättning för ökad förslitning på fisknät, orsakad av dämning. Om skadan i ett sådant fall ger upphov till en för all framtid minskad avkastning, blir det fråga om engångsersättning enligt anvisningarna till 35 § KL. Som exempel på fall, där denna situation förelegat till bedömande, kan nämnas rättsfallet RÅ 1961 ref 29. Ett sågverksaktiebolag hade av ett vattenregleringsföretag fått bl a två delbelopp, det ena för isförbättrande åtgärder på avläggsplats och det andra för vägförlängning och väglassförsämring. Regeringsrätten ansåg båda beloppen utgöra engångsersättning för bestående skada på fastighet.

Vad därefter angår *ersättningar av typ B* kan det vara fråga om olika saker, såsom flyttning av byggnad eller båtplats, anläggande av ny brunn och flyttning av stängsel. Dessa och liknande ersättningar avser inte att kompensera förluster utan för att i förebyggande syfte täcka kostnaderna för vissa bestämda åtgärder.

Frågan blir nu om dylika ersättningar utgör engångsersättning, som skall medföra realisationsvinstbeskattning. På detta område torde ovissheten vara stor. Anta att en lada är belägen på mark som tas i anspråk för allmän väg. Vägförvaltningen betalar till markägaren 10 000 kr för flyttning av ladan. För vägförvaltningen är det betydelselöst, om markägaren flyttar ladan eller om han endast river den: huvudsaken är att den kommer bort från vägområdet. Man kan möjligen tycka att denna ersättning inte är att anse som engångsersättning för själva upplåtelsen. Möjligen är det av betydelse hur avtalet med vägförvaltningen utformas. Statens Vägverk använder sig av tryckta sk vägrättskontrakt, som kommer till användning vid frivilliga avtal. I kontraktet anges att mellan vägförvaltningen i länet och markägaren träffats avtal, innebärande att vägförvaltningen som tagit marken i anspråk skall till markägaren utge ersättning dels för olika slag av mark — åker, betesmark och annat — dels för nytt stängsel eller för flyttning av stängsel, dels för bl a vad som kallas annat intrång. Plats finns att ange att ersättning skall utgå för tex byggnad. Under "Allmänna bestämmelser" anges bl a följande: "Markägaren enligt kontraktet tillkommande ersättning utbetalas sedan vägarbetet på fastigheten färdigställt och uppmätning av i anspråk tagen mark skett, dock att ersättningen för flyttning eller rivning av hus m m som markägare skall fullgöra utgår först då prestationen fullgjorts".

Vid sidan av detta kontrakt används vid behov en annan tryckt blankett, som kallas "Förbindelse". I denna förbinder sig markägaren att riva och från vägområdet undanskaffa vissa byggnader. Därefter finns plats för flera byggnader samt för ersättningsbeloppet för varje byggnad. Vidare stipuleras, att rivningen och bortskaffandet av byggnaderna skall vara fullgjort viss angiven dag samt att ägaren har rätt att tillgodogöra sig allt byggnadsmaterial. Om bortskaffandet inte skett inom föreskriven tid äger vägförvaltningen bortskaffa byggnaderna på markägarens bekostnad.

Hur denna fråga skall lösas kan vara svårt att säga. Enligt min mening bör det

vara utan betydelse om åtagandet att bortföra byggnad görs i vägrättskontraktet eller i en separat förbindelse. I regel brukar de båda handlingarna underskrivas samtidigt.¹ På sätt och vis kan man därför säga att vägförvaltningen på grund av upplåtelsen betalar engångsersättning för byggnaden. Man kan inte heller gärna hävda att åtagandet att bortskaffa byggnad är ett arbetsavtal mellan markägaren och vägförvaltningen. Den avtalade ersättningen består nämligen inte bara av lön för arbetet. I regel motsvarar ersättningen värdet på byggnaden.

Något vägledande rättsfall finns inte under den tid de nya reglerna gällt. Det finns emellertid ett äldre rättsfall, som i detta sammanhang kan vara av intresse, nämligen RÅ 1962 ref 50. Målet gällde en lantbrukare, som enligt vägrättskontrakt av vägförvaltningen fått 4 937 kr för stängsel. Ersättningen hade utgått som förskott, vilket beräknats efter 2.50 kr per sträckmeter. Vid vägomläggning hade de stängsel som funnits efter den gamla vägen delvis rivits ned och delvis gjorts onyttiga. Kammarrätten ville inte beskatta ersättningen. Regeringsrätten gjorde inte ändring i det (av taxeringsintendenten) överklagade utslaget med följande motivering: Enligt punkt 5 anvisningarna till 21 § KL är engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt för obegränsad tid icke att räkna såsom intäkt av jordbruksfastighet. Såvitt handlingarna utvisa föreligga icke skäl att betrakta det i målet avsedda å stängsel belöpande ersättningsbeloppet såsom annat än sådan engångsersättning som nyss sagts, så mycket mindre som utgifter för uppförande av de nya stängsel som vid ersättningsberäkning funnits påkallade av vägomläggningen icke kunna anses såsom avdragsgilla omkostnader för fastighetens drift.

Detta rättsfall härrör från tiden före de nya realisationsvinstreglernas ikraftträdande. Begreppet engångsersättning torde emellertid nu ha samma innebörd som det hade då. Av rättsfallet torde man måhända våga dra slutsatsen att vad som enligt utslaget gäller om stängsel även bör gälla om byggnad, brunn, vattenledning och dylikt, allt under förutsättning att ersättningsbeloppet utgått enligt vägrättskontrakt. Enligt vad jag tidigare sagt torde det dock sakna betydelse, om ersättningen avtalats i vägrättskontrakt eller skall utgå på grund av separat förbindelse. Alla ersättningar av denna typ skulle därför anses som engångsersättning på grund av upplåtelsen för obegränsad tid. Ersättning av denna art skall därför tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst.

Problemet blir då hur vinstberäkningen skall ske i detta fall. Jordbrukaren som får 10 000 kr för att bortskaffa ladan kan tänkas flytta den till annan plats eller också kan det hända att han har kostnader för rivningen. För dylika kostnader får han inte avdrag i förvärvskällan jordbruksfastighet. Men vid realisationsvinstberäk-

¹ Det förekommer även att vägförvaltningen — flera år efter det att vägen anlagts — upptäcker att en byggnad hindrar sikten och att den därför måste bortskaffas. Om vägförvaltningen då betalar markägaren för att denne skall bortskaffa byggnaden, utgår inte ersättningen vid upplåtelsen. I sådant fall torde ersättningen inte böra anses som engångsersättning som skall föranleda realisationsvinstbeskattning enligt reglerna som gäller för allframtidsupplåtelse. Däremot kan man möjligen hävda att vägförvaltningen köper byggnaden i följd varav reglerna om realisationsvinst vid avyttring av fastighet blir tillämpliga.

ningen torde dessa kostnader böra beaktas. Endast eventuellt överskott skall således föranleda beskattning.

Det kan inträffa att den byggnad som skall bortskaffas utgör huvudbyggnaden på taxeringsenheten. Är så fallet torde markägaren vara berättigad till s k fast tilllägg med 3 000 kr per år.

Slutligen skall *ersättningar av typ C* något beröras. Till denna typ räknas varjehanda ersättningar för bad- och tvättplatser, minskat skönhetsvärde, buller o d. Ersättningar av detta slag är inte avsedda att utgöra ett substitut för en utebliven intäkt i jordbruket. Emellertid saknar detta betydelse: så snart de är avsedda att ersätta en skada för all framtid blir det uppenbarligen fråga om sådan engångsersättning, som kan medföra realisationsvinstbeskattning.