

<b>Målnummer:</b>	997-07	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2008-12-16		
<b>Rubrik:</b>	Ersättning för värdeminskning på fastighet har ansetts hänförlig till inkomstslaget kapital men har bedömts utgöra en sådan ersättning för skada på egendom som är undantagen från skatteplikt. Inkomsttaxering 2000.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 19 § första stycket femte ledet kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 3 § 1 mom. och 25 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1958 ref. 33</li><li>• RÅ 1968 Fi 697</li><li>• RÅ 1979 Aa 75</li><li>• RÅ 1984 1:38</li></ul>		

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten (numera Skatteverket) beslutade vid omprövning den 4 december 2001 att till E.A:s inkomst av kapital lägga ett belopp om 200 000 kr avseende utbetalad ersättning från Tjörns kommun. Som skäl för beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. följande. E.A. har under beskattningsåret tillsammans med sin förre make, L-R.A., innehaft fastigheten Toftenäs 1:84. De har träffat ett förlikningsavtal med Tjörns kommun och E.A. har under beskattningsåret 1999 uppburit ersättning om 200 000 kr avseende värdeminskning på fastigheten Toftenäs 1:84. Skattemyndigheten anser att ersättningen är skattepliktig under inkomst av kapital enligt bestämmelserna i 3 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. - Till följd av skattereformen 1990 är numera samtliga intäkter från innehav av fastighet skattepliktiga och ska hänföras till inkomstslaget kapital. Detta innebär att t.ex. den tidigare skattefriheten för uthyrning till stadigvarande bostad eller för enstaka försäljning av skog från en villafastighet har upphört. - Den aktuella ersättningen måste ju ändå anses utgöra ett utflöde från fastighet. E.A skulle sannolikt aldrig ha tillerkänts någon sådan ersättning om hon inte hade varit fastighetsägare. Vem som helst skulle i och för sig ha kunnat klaga på kommunens beslut, men kommunen skulle för den skull inte ha behövt betala ut ersättning av det slag det nu är fråga om. Sammanfattningsvis vidhåller skattemyndigheten uppfattningen att utbetalad ersättning enligt förlikningsavtalet utgör skattepliktig inkomst av kapital enligt 3 § 1 mom. SIL.

E.A. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade i första hand att engångsersättningen om 400 000 kr för förlorat bruksvärde i förfluten tid och bestående skada på fastigheten, varav hennes andel utgjorde hälften (200 000 kr), skulle förklaras vara skattefri. I andra hand yrkade hon att beskattning skulle ske enligt principerna i 25 § 2 mom. andra stycket SIL och att hon skulle beredas tillfälle att yrka avdrag för omkostnadsbelopp. Till stöd för sin talan anförde hon bl.a. följande. Skattemyndigheten har inte godtagit hennes uppgifter i deklarationen om vad ersättningen avser och till vilka belopp. Myndigheten har dock inte påstått att fördelningen skulle vara orimlig eller att ersättningen skulle avse något annat än det hon har uppgett. Med hänsyn till skattemyndighetens inställning hänvisar hon till ett brev från kommunen, i vilket bekräftas att av det totala ersättningsbeloppet avsåg 400 000 kr att ersätta bestående skada på fastigheten.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Länsrätten i Göteborg (2004-04-07, ordförande Sahlsten) hänvisade inledningsvis till länsrättens dom i mål nr 3763-02 avseende E.A:s förre make L-R.A. som erhållit motsvarande ersättning. I den domen yttrade länsrätten följande avseende värdeminskningens ersättningen. I rättsfallet RÅ79 Aa 75 hade den skattskyldige sålt en fastighet för 160 000 kr, i köpekontraktet angavs att 10 400 kr av köpeskillingen utgjorde gottgörelse för förlorad jakt och 50 000 kr ersättning för intrång i driften av den skattskyldiges brukningsenhet. Regeringsrättens majoritet uttalade bl.a. att någon utredning som visar hur beloppen beräknats eller vari intrånget består inte hade förebragts. Enbart det förhållandet att parterna kommit överens om att dela upp köpeskillingen på angivet sätt utgjorde inte tillräcklig grund för att undantaga beloppen vid beräkning av den genom försäljning uppkomna realisationsvinsten. Regeringsrådet Hellner var skiljaktig och anförde att det i målet inte var visat att ersättningarna utgjort annat än kompensation av engångskaraktär för värdeminskning som den skattskyldiges återstående fastighetsinnehav undergått till följd av att mark frångått brukningsenheten genom försäljningen. Sådan ersättning för intrång - vilket inte är att jämställa med avyttring av fastighet - är inte av skattepliktig natur. Till skillnad från de förhållanden som synes ha rått i nyss nämnda rättsfall visar utredningen i det förevarande målet vari intrånget består, värdeminskning på grund av förlorad utsikt. Dessutom är det inte fråga om någon avyttring. Mot bakgrund härav bör ersättningen för värdeminskning inte anses skattepliktig. - Det finns inte skäl att bedöma E.A:s andel av ersättningen på annat sätt. Överklagandet skall därför bifallas. - Länsrätten sätter ned E.A:s inkomst av kapital med 200 000 kr.

Skatteverket överklagade och yrkade att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skulle bestämma taxeringen i enlighet med skattemyndighetens omprövningsbeslut den 4 december 2001, vilket innebar att erhållen ersättning från Tjörns kommun skulle tas upp till beskattning med 200 000 kr.

E.A. bestred bifall till överklagandet.

Skatteverket anförde i huvudsak följande. Kommunen är enligt 3 kap. 2 § skadeståndslagen (1972:207) skyldig att ersätta s.k. ren förmögenhetsskada som den vållat genom fel eller försummelse vid sin myndighetsutövning. Kommunen har felaktigt beviljat ett bygglov i strid med gällande detaljplan, vilket lett till en värdeminskning på L-R.A:s och E.A:s fastighet. Skadan har av parterna uppskattats till 400 000 kr. Skatteverket anser att skattefriheten i 19 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, för försäkringsersättning eller annan ersättning avser s.k. sakskada och således inte omfattar ren förmögenhetsskada. Kommunens agerande har inte medfört att E.A:s fastighet har skadats i fysiskt hänseende, utan den är helt intakt. Det har inte uppkommit någon skada eller defekt på byggnad, mark eller i luften. E.A:s fastighet har alltså inte i sig påverkats av den bebyggelse som har skett på grannfastigheten. Den inverkan som den intilliggande byggnaden kan ha medfört, bör därför inte betraktas som en skada på fastigheten i det avseende som anges i 19 § KL. Mot bakgrund av den lagstadgade skattefriheten för ersättningar vid saksador, framgår motsatsvis att ersättning för ren förmögenhetsskada är skattepliktig. Till intäkt av kapital räknas enligt 3 § 1 mom. SIL annan inkomst som härrör från egendom. Ersättning som avser att täcka en värdeminskning på en innehavd egendom, måste definitivt betraktas som sådan inkomst. Enligt Skatteverkets bedömning saknas stöd för att lagtextens ordalydelse eller syfte skulle begränsas till att avse inkomst som genererats av egendomen. All inkomst som någon erhåller i sin egenskap av ägare till viss egendom måste anses härröra från egendomen. Ersättningen som avser värdeminskning på den innehavda fastigheten utgör därför skattepliktig inkomst under kapital.

E.A. anförde i huvudsak följande. Skatteverket har felaktigt utgått från att skadeståndet är ersättning för en s.k. ren förmögenhetsskada.

Gränsdragningen mellan sakskador och rena förmögenhetsskador är skadeståndsrättslig. Sakskada avser i första hand fysiska skador på egendom men även förlust av egendom, permanent eller tillfällig, betraktas som sakskada. Det förhållandet att en ägare till egendom frånhands nyttjanderätten till egendomen permanent eller tillfälligt betraktas som sakskada. Här är det inte fråga om att nyttjanderätten helt frångår henne utan att nyttjanderätten permanent blivit kvalitativt försämrade genom åtgärderna i fastighetens omgivning. Den aktuella skadan har starka beröringspunkter med de skador som vid aktuell tidpunkt reglerades i miljöskadelagen (1986:225), numera miljöbalken. Dessa skador förutsätts ha anknytning till fastighet och ha drabbat fastighetens omgivning genom bl.a. störning. Med hänsyn till vad som framgår av doktrin på området (jfr Jan Hellner Skadeståndsrätten 1997 samt Hellner/Johansson Skadeståndsrätt 2000) ligger det närmast till hands att betrakta skadan som en sakskada. Det finns ingenting i lagtext eller förarbeten som antyder att den nu aktuella skadan skulle vara undantagen från tillämpningen av skattefriheten i 19 § KL. Ersättningen utgör en engångsersättning för bestående skada på fastigheten och ersättningen täcker en icke avdragsgill kapitalförlust. Sådan ersättning har i praxis antingen betraktats som skattefri eller som en reavinst.

Kammarrätten i Göteborg (2006-12-06, Bodin, Stenberg, referent, Persson) yttrade: E.A. har erhållit 200 000 kr av Tjörns kommun som ersättning för värdeminskning av fastigheten Toftenäs 1:84. Hur beloppet har räknats fram har inte angetts. Det har emellertid inte gjorts gällande att fastigheten har åsamkats någon fysisk skada av kommunens åtgärder. Man måste därför utgå från att värdeminskningen endast beror på att ett flertal hus har uppförts i fastighetens närhet, vilket skulle kunna innebära en olägenhet för E.A. Fråga är därmed inte om någon renodlad sakskada som skulle kunna åtgärdas med hjälp av ersättningen. I stället måste ersättningen ses som en kompensation för den minskning av köpeskillingen för fastigheten (fastighetens marknadsvärde) som kan ha blivit följden av kommunens planläggning och byggande. En sådan s.k. förmögenhetsskada kan inte omfattas av bestämmelserna om skattefrihet i 19 § KL. Inte heller på någon annan grund kan ersättningen undantas från beskattning. E.A. skall därför beskattas för 200 000 kr i inkomstslaget kapital. - Med bifall till Skatteverkets överklagande bestämmer kammarrätten att E.A. skall beskattas med 200 000 kr i inkomstslaget kapital.

Dödsboet efter E.A. överklagade och yrkade i första hand att Regeringsrätten skulle förklara att ersättningen om 200 000 kr skulle vara skattefri enligt 19 § första stycket femte ledet KL eller eljest av icke skattepliktig natur. I andra hand yrkade dödsboet att ersättningen skulle realisationsvinstbeskattas enligt principerna i 25 § 2 mom. andra stycket SIL. Dödsboet anförde bl.a. följande. Den aktuella ersättningen avsåg ostridigt en engångsersättning för bestående skada på fastigheten Toftenäs 1:84 vilken utgjorde E.A:s privata bostad. Bakgrunden till skadeståndet är att kommunen beviljat sin egen bostadsstiftelse bygglov för uppförande av flerbostadshus i gruppbebyggelse på en intill Toftenäs 1:84 liggande fastighet i strid med fastställd detaljplan. - Genom kommunens detaljplanestridiga bebyggelse har fastigheten fått betydande nackdelar. Fastighetens vidsträckt havsutsikt har i stort sett utsläckts, tomten har fått minskat solljus och blivit förmörkad och fastigheten liksom omgivningen har förfullats. Ersättningsbeloppet har beräknats med utgångspunkt från anlitad sakkunnigs översiktliga bedömning av skadans omfattning 1993 samt med beaktande av dels skadornas inverkan på fastighetens marknadsvärde fram till ersättningstidpunkten, dels det förlorade bruksvärdet av fastigheten under cirka sju år. - Genom lagstiftning 1981 har bestämmelsen i 19 § första stycket femte ledet KL utvidgats så att skattereglerna för ersättning på grund av skadeförsäkring tillämpas också på skadersättningar av annat slag. Det finns inget som tyder på att sådan skada som nu är aktuell skulle vara undantagen från tillämpningen av stadgandet. Till bestämmelsen finns korresponderande regler i 25 § 7 mom. SIL. Det är svårt att se att det skulle finnas materiella skäl att särbehandla just ersättningar för skador som inte är möjliga att reparera och utesluta dessa från tillämpning av

19 § första stycket femte ledet KL. Eftersom den aktuella ersättningen för bestående skada på fastighet i princip är av realisationsvinstgrundande karaktär (samma innebörd som en allframtidsupplåtelse) borde den, om 19 § första stycket femte ledet KL inte anses tillämpligt, beskattas enligt 25 § 2 mom. andra stycket SIL. Det finns dock ingen upplåtelse eller inskränkning i förfoganderätten så som förutsätts enligt det stadgandet. - En beskattning enligt 3 § 1 mom. SIL ger en olikformig och hårdare beskattning av i princip reavinstgrundande intäkter i förhållande till beskattning enligt 25 § 2 mom. andra stycket SIL. En sådan hårdare beskattning framstår som omotiverad. Det verkar inte inom Skatteverket finnas någon enhetlig uppfattning om hur ersättning för bestående skador på fastighet på grund av åtgärder i fastighetens omgivning ska beskattas när de saknar samband med upplåtelse eller avyttring av fastighet. Om lagstiftaren hade haft för avsikt att begränsa tillämpningen av bestämmelsen om skattefrihet i förhållande till lagtextens lydelse så som Skatteverket menar, så borde detta ha framgått av förarbetena. Dessutom borde gränsdragningen mellan fysiska, reparerbara skador och andra skador som föll utanför tillämpningen ha diskuterats. Om som Skatteverket menar 19 § inte skulle anses reglera den aktuella typen av skadeersättning, så bör den praxis som utbildats avseende engångsersättning för bestående skada på fastighet fortfarande gälla, och ersättningen bör anses ej skattepliktig med stöd av den.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet vad gäller yrkandet att Regeringsrätten förklarar erhållen ersättning skattefri enligt 19 § första stycket femte ledet KL. I första hand tillstyrkte Skatteverket bifall till klagandens i andra hand framställda yrkande om att ersättningen är skattepliktig intäkt vid realisationsvinstberäkning enligt principerna i 25 § 2 mom. andra stycket SIL. I andra hand yrkade Skatteverket att Regeringsrätten skulle fastställa den överklagade domen. Skatteverket anförde bl.a. följande. 19 § KL har en direkt koppling till 25 § 7 mom. SIL, och strukturen och sambandet mellan lagrummen innebär att de avser saksador, dvs. primärt fysiska skador som kan åtgärdas eller avhjälpas. Ersättning för att fastighetens brukningsvärde har sjunkit till följd av olägenhet som förorsakas av annan kan rimligen inte utgöra skattefri inkomst med stöd av 19 § KL. - Ersättningen har lämnats för den värdeminskning av fastigheten som allframtidsupplåtelsen orsakat. Det innebär att fastighetsägaren tillgodofört sig en del av fastighetens värde i likhet med vad som gäller vid en arealförsäljning. Det är därmed följdriktigt att en sådan form av ersättning beskattas som en delavyttring av fastigheten. Lagtexten kan ge intryck av att ersättningen ska ha sitt ursprung i någon form av anspråkstagande eller nyttjande av fastigheten, t.ex. att verksamheten på en närliggande fastighet genom buller eller utsläpp tränger in på andra fastigheter. I det här ärendet är det tveksamt om Tjörns kommun såsom utbetalare av ersättningen kan anses ha tagit någon del av fastigheten i anspråk för egen del. Ersättningen är mera av rent skadeståndsmässig karaktär till följd av en felaktig hantering av ett ärende om bygglov för en grannfastighet. Den ekonomiska innebörden är dock densamma, oavsett vilket bakomliggande händelseförlopp som grundar rätt till ersättning för värdeminskning av fastigheten. Verket anser därför att 25 § 2 mom. andra stycket SIL bör ge uttryck för en allmän skatterättslig princip, vilken medför att engångsersättning för intrång eller annan händelse som minskar fastighetens marknadsvärde ska behandlas som en delavyttring av fastigheten.

Regeringsrätten (2008-12-16, Heckscher, Wennerström, Nord, Lundin, Ståhl) yttrade: E.A. var under beskattningsåret ägare till fastigheten Toftenäs 1:84 i Tjörns kommun. Fastigheten var i beskattningshänseende en s.k. privatbostadsfastighet som hon tidigare ägt gemensamt med sin före detta man. Under beskattningsåret erhöll de i anledning av ett förlikningsavtal med kommunen ersättning med ett större belopp. Av detta belopp hänfördes för E.A.s del 200 000 kr, och ett lika stort belopp vad gäller hennes före detta man, till att värdet på fastigheten ansågs ha minskat på grund av en i olika hänseenden försämrad boendemiljö till följd av kommunens agerande med avseende på plan- och bygglovsfrågor rörande en grannfastighet. E.A. har

numera avlidit.

#### Skälen för Regeringsrättens avgörande

Den första frågan i målet är om ersättningen för värdeminskning på fastigheten på grund av försämrad boendemiljö kan hänföras till något inkomstslag. Om så är fallet, måste vidare avgöras om ersättningen ändå med stöd av någon särskild bestämmelse är undantagen från skatteplikt.

Ersättningen avser värdeminskning på privatbostadsfastighet. Det inkomstslag som kan vara aktuellt är därmed kapital.

Till intäkt av kapital räknas enligt 3 § 1 mom. första meningen SIL löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom. Av 24 § 2 mom. första meningen SIL framgår att med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Enligt 25 § 2 mom. andra stycket SIL ska avyttring av fastighet vidare anses föreligga när ägaren av en fastighet fått engångsersättning på grund av allframtidsupplåtelse. Härmed avses ersättning på grund av sådan inskränkning i förfoganderätten till fastigheten som skett enligt miljöbalken eller på grund av motsvarande inskränkningar enligt andra författningar eller på grund av upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastigheten för obegränsad tid.

Ersättningen för värdeminskning på grund av försämrad boendemiljö kan inte anses utgöra löpande avkastning av fastigheten. Ersättningen har utgått utan samband med någon avyttring av fastigheten eller del därav. Den har inte heller varit avsedd att utgöra ersättning för någon upplåtelse av rätt till fastigheten eller annan förfoganderättsinskränkning. Den kan därför inte inordnas under de bestämmelser som gäller för avyttring eller allframtidsupplåtelse av fastighet.

Det återstår därmed att avgöra om ersättningen kan hänföras till annan intäkt som härrör från egendom. Av förarbetena framgår att bestämmelsen är tänkt att fånga in sådana egendomsrelaterade intäkter som inte kan ses som avkastning eller vinst. I första hand avses sådana intäkter som enligt den tidigare bestämmelsen i 35 § 1 mom. punkten 1 KL skulle beskattas i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet (prop. 1989/90:110 s. 698). Av rättsfallen RÅ 1958 ref. 33 och RÅ 1968 Fi 697 framgår att skadestånd i form av behållen handpenning när ett köpeavtal hävts respektive ersättning som fastighetsägaren erhållit för att inte överklaga beslut om expropriation ska beskattas som intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. Däremot har kompensation från en mäklare till en fastighetssäljare för att försäljningen inte kommit att genomföras i enlighet med uppdraget inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt i någon förvärvskälla (RÅ 84 1:38).

Den i målet aktuella ersättningen är avsedd att kompensera för värdeminskning på fastighet. Den har därför ett sådant samband med ägandet av fastigheten att den får anses utgöra intäkt som härrör från egendom i den mening som avses i 3 § 1 mom. första meningen SIL. Ersättningen är därmed skattepliktig, om den inte omfattas av något undantag från skatteplikt.

Det undantag som kan komma i fråga är bestämmelsen i femte ledet i 19 § första stycket KL, vilken enligt 2 § 1 mom. första stycket SIL är tillämplig även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Där anges att försäkringsersättning eller annan ersättning för skada på egendom, utom i en del fall som inte är aktuella här, är undantagen från skatteplikt. Skattefriheten för annan skadeersättning än försäkringsersättning infördes efter förslag i prop. 1980/81:68. Där uttalades (s. 196) att skattereglerna för ersättning på grund av skadeförsäkring tillämpades också på skadeersättning av annat slag och att ett förtydligande om detta tagits in i paragrafen. Någon kommentar i övrigt lämnades inte till bestämmelsen.

Syftet med att undanta försäkringsersättningar och andra skadeersättningar

från skatteplikt kan sägas vara att underlätta botandet av skadan (se t.ex. prop. 1967:153 s. 138). Detta skulle kunna tala för att skattefriheten borde gälla endast ersättning för skador som kan repareras. En sådan begränsning av bestämmelsens tillämpningsområde saknar dock stöd i lagtexten. Den i målet aktuella ersättningen är avsedd att kompensera för en skada som härrör från fastighetens omgivning och som har lett till att fastighetens värde minskat. Ersättningen får därför, oavsett att den avser en skada som fastighetsägaren inte har möjlighet att åtgärda, anses utgöra en sådan ersättning för skada på egendom som enligt 19 § KL är undantagen från skatteplikt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att den nu i målet aktuella ersättningen om 200 000 kr inte utgör någon för E.A. skattepliktig inkomst vid taxeringen 2000.

Föredraget 2008-11-26, föredragande Saar Lundqvist, målnummer 997-07

Anm. Samma dag avgjordes med samma utgång mål 998-07 rörande E.A:s förre make samt målen nr 3754-3755-07 som avsåg engångsersättning för att kompensera för bullerstörningar med anledning av en vägomläggning.

---

**Sökord:** Inkomst av kapital; Kapitalvinstbeskattning

**Litteratur:** Prop. 1980/81:68 s. 128 f och 196; prop. 1989/90:110 Del I s. 698; Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, 1986, s. 68 och 236-252; Toftered, Svensk Skattetidning 1980 s. 323 ff.

---