

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
997-07

meddelad i Stockholm den 16 december 2008

KLAGANDE

Dödsboet efter AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrättens i Göteborg dom den 6 december 2006 i mål nr 3221-04
(bilaga)

SAKEN

Fråga om skatteplikt för ersättning för värdeminskning på fastighet;
inkomsttaxering 2000

BAKGRUND

AA 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 AAs del 200 000 kr, och ett lika stort belopp vad gäller hennes före detta man, till att värdet på fastigheten ansågs ha minskat på

Dok.Id 64407

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 5

Expeditionstid
09:00-12:00
13:00-15:00

Telefon
08-561 676 00
Telefax
08-561 678 20

grund av en i olika hänseenden försämrad boendemiljö till följd av kommunens agerande med avseende på plan- och bygglovsfrågor rörande en grannfastighet. AA har numera avlidit.

YRKANDEN M.M.

Dödsboet efter AA yrkar i första hand att Regeringsrätten förklarar att ersättningen om 200 000 kr ska vara skattefri enligt 19 § femte ledet kommunalskattelagen (1928:370), KL, eller eljest av icke skattepliktig natur. I andra hand yrkar dödsboet att ersättningen realisationsvinstbeskattas enligt principerna i 25 § 2 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Dödsboet anför bl.a. följande. Den aktuella ersättningen avsåg ostridigt en engångsersättning för bestående skada på fastigheten Toftenäs 1:84 vilken utgjorde AAs 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 vidsträckta havsutsikt har i stort sett utsläckts, tomten har fått minskat solljus och blivit förmörkad och fastigheten liksom omgivningen har förfulats. 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 § 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 § femte ledet KL. Eftersom den aktuella ersättningen för bestående skada på fastighet i princip är av realisationsvinstgrundande karaktär (samma innebörd som en allframtidssupplåtelse) borde den, om 19 § 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 bestrider bifall till överklagandet vad gäller yrkandet att Regeringsrätten förklarar erhållen ersättning skattefri enligt 19 § första stycket femte ledet KL. I första hand tillstyrker 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 yrkar Skatteverket att Regeringsrätten fastställer den överklagade domen. Skatteverket anför 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.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Den första frågan i målet är om ersättningen för värdeminskning på fastigheten på grund av försämrade 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 försämrade 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 compensation 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 (RÅ84 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 AA skattepliktig inkomst vid taxeringen 2000.

Sten Heckscher

Lars Wennerström

Eskil Nord

Anna-Karin Lundin

Kristina Ståhl

Galit Saar Lundqvist
Föredragande regeringsrätts-
sekreterareAvdelning I
Föredraget 2008-11-26