En fråga om expropriationsvinstskatt

I remissyttrande över markvärdeskommitténs betänkande har advokatsamfundet (TSA 1966 s. 405 f.) riktat uppmärksamheten på en detaljfråga av intresse i samband med den skatt på expropriationsvinst, som kommittén föreslår. Det gäller verkan av förhandstillträde jml 36 § ExprL och s. k. kvalificerat förhandstillträde jml 40 § ExprL.

Samfundet utgår från den knappast hållbara förutsättningen, att det är äganderättsövergången, som avgör skattskyldighetens inträde vid beskattning av realisationsvinst. I allmänhet brukar man nog anta, att det i avseende på tidsfristerna i 35 § KL är kontraktsdatum, som är avgörande, även om äganderättsövergången undantagsvis inträder senare på grund av suspensivt villkor i kontraktet. Tidpunkten för skattskyldighetens inträde är å andra sidan den, då den första kronan av likviden erlagts (RÅ 1950 ref 5 jfr Ljungberg, Sv.Sk.t. 1964 s. 162 ff.).

Vid vanligt förhandstillträde anses äganderätten kvarbli hos markägaren till dess expropriationen fullbordats eller kvalificerat förhandstillträde äger rum. Det senare, vartill domstolen kan ge tillstånd jml 39 § ExprL, medför enligt lagen äganderättsövergång. Vad detta uttryck innebär kan man diskutera, men det skulle föra för långt här. För båda typerna av förhandstillträde gäller jml 61 §, att den exproprierande inte kan göra återkallelse. Förhandstillträde medges, om det är av synnerlig vikt för exproprianten. Förskott kan men måste inte föreskrivas. Säkerhet skall ställas för expropriationsersättningen jämte ränta.

Advokatsamfundet vill nu i övergångsbestämmelserna till den nya utformningen av realisationsvinstreglerna för fastighet få fastslaget, att dessa inte skall tillämpas på expropriationsvinst, om förhandstillträde — kvalificerat eller icke — ägt rum före ikraftträdandet.

Skatterättsligt är frågan inte så enkel. Förhandstillträdet kan kanske i lika hög grad som det nu avgörande kontraktet (resp. den lagakraftvunna expropriationsdomen) betraktas som definitivt. (Se t. ex. Stadsförbundets remissyttrande, prop. 73/1966 s. 70). Snarast kan man säga, att rättsläget är säkrare än vid ett köpekontrakt, som försetts med ett suspensivt villkor. Såtillvida finns det goda skäl att jämställa förhandstillträde med kontrakt och anse avyttring ha ägt rum i och med tillträdet. Utgår inte något förskott, går det bra att enligt praxis vänta med skatten tills förskott utdömts och betalats eller expropriationen fullbordats.

Utdöms däremot förskott, blir det besvärligare. Skatt måste då påläggas, fastän man inte vet vinstens slutliga storlek. Återbäring av förskott blir det visserligen aldrig tal om (32 § ExprL). Inte heller kan lösensumman bli mindre än den erbjudna — fast där kan det bli problematiskt, om förskottet är mindre, men beskattning anses böra ske med utgångspunkt från den erbjudna lösensumman. Vidare är det inte orimligt att fylla på med mer skatt, när sedermera en högre ersättning utdömts. En regel att vänta med all beskattning till dess lagakraftvunnen dom föreligger skulle onödigtvis stimulera markägarna att förlänga pro-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58

cessandet. Den effekten har man just sökt undgå, t. ex. genom den nya regeln om rättegångskostnad i 67 § ExprL.

Men kan man lita på att skattedomstolarna kommer att döma så som här antytts? Åtminstone när förhandstillträdet inte är kvalificerat, förblir ju markägaren ägare. Som framgår av den praxis, som tidigare nämnts, är detta inte något absolut hinder för att anse avyttring ha ägt rum. Men säker kan man inte vara på utgången, även om det, som här visats, finns goda skäl att likställa förhandstillträde med avyttring.

Markägare, som hotas av expropriation, står nu i ett dilemma. En frivillig uppgörelse under expropriationshot före den nya lagens ikraftträdande låter dem mänskligt att döma gå säkra, medan processande kan fördröja avyttringen på sådant sätt, att den nya lagen blir tillämplig. Det lär finnas kommuner, som utnyttjar detta som förhandlingsargument. Detta argument blir egendomligt nog starkare, om exproprianten kan avstå från förhandstillträde. Sker däremot förhandstillträde, särskilt om detta är kvalificerat, har markägaren en praktisk chans att få förhandstillträdet betraktat som avyttring och därigenom gå fri från tillämpning av den nya lagen. Men innan lagstiftaren sagt sitt ord, är chansen osäker. Det vore värdefullt, om klarhet kunde skapas. Förhandsbeskedsvägen är det i praktiken inte möjligt.

Leif Mutén.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-26 22:02:58