Markvinstbeskattningen:

Vissa kompletteringar samt uppskovsregler

Av kammarrättsrådet C. O. Sandström.

När riksdagen i höstas antog de nya bestämmelserna angående beskattningen av realisationsvinst på fastigheter (jfr Skattenytt 1968 sid. 30 ff), lämnades vissa frågor öppna. Det förutsattes att Kungl. Maj:t skulle ägna dessa frågor fortsatt uppmärksamhet och senare framlägga de förslag i ämnet som kunde vara påkallade.

I propositionen nr 88 till årets riksdag lade Kungl. Maj:t fram de förslag som var resultatet av de fortsatta övervägandena. Förslagen accepterades av bevillningsutskottet i dess betänkande nr 43 med vissa omredigeringar i fråga om övergångsbestämmelserna i förtydligande syfte. De nya bestämmelserna återfinns i SFS nr 275—277.

De nya bestämmelserna omfattar dels ett par smärre kompletteringar med avseende på de transaktioner som kan utlösa realisationsvinstbeskattning och dels en möjlighet till uppskov med denna beskattning i vissa fall. De nya reglernas övergångsbestämmelser behandlas sist i denna redogörelse.

Marköverföring genom ägoutbyte m. m.

Den ena av kompletteringarna har samband med den utvidgning av ägoutbytesinstitutet som föreslogs i propositionen 1967 : 167 och som lett till nya bestämmelser i 8 kap. 4 a § jorddelningslagen, vilka trätt i kraft den 1.4.1968 (SFS 1968: 73). Hittillsvarande regler för ägoutbyte har i princip förutsatt att de ägor som byts mot varandra skall vara av lika uppskattningsinnehåll. Om det uppskattade innehållet av den mark som tilldelats en fastighet inte svarar mot fastighetens ägokrav, kan skillnaden utjämnas med pengar. Härför gäller dock ganska snäva villkor. Vid frivillig överenskommelse får deltagande fastighets uppskattningsinnehåll inte minskas med mer än 10 %. Enligt de nya bestämmelserna kan möjligheterna till frivilliga storleksförändringar genom ägoutbyte under vissa förutsättningar bli obegränsade. Även "ägoutbyte" utan markvederlag kan komma i fråga. Härigenom kan ägoutbyte i vissa fall praktiskt taget likställas med vanlig försäljning.

På grund härav ansåg departementschefen att sådan marköverföring som faller inom ramen för de föreslagna (nu antagna) nya reglerna i 8 kap. 4 a § jorddelningslagen inte utan vidare skulle vara undantagen från realisationsvinstbeskattning. Följaktligen skall marköverföring av detta slag i stället likställas med vanlig försäljning eller med vanligt byte. Enligt de allmänna reglerna för realisationsvinstbeskattningen gäller att som vederlag för den överförda marken skall betraktas värdet av den motprestation i pengar eller annat som kan ha avtalats eller beslutats vid ägoutbytet. Vederlaget kan alltså delvis

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

utgöras av mark, vars värde vid realisationsvinstberäkningen får uppskattas liksom vid ett vanligt byte av fastigheter.

Ägoutbyte enligt äldre regler skall däremot även i fortsättningen behandlas på samma sätt som hittills. Ett sådant ägoutbyte anses enligt gällande praxis inte utlösa eller grunda realisationsvinstbeskattning (se t. ex. RÅ 1960 ref. 24).

Vad här sagts om ägoutbyte enligt de nya reglerna i 8 kap. 4 a § jorddelningslagen skall också tillämpas på sådan marköverföring som sker genom laga skifte i enlighet med motsvarande nya regler som samtidigt införts i 13 kap. 2 b § samma lag.

I fråga om marköverföring enligt både 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § jorddelningslagen gäller att eventuell realisationsvinst, i likhet med vinst i samband med expropriation m. m., utgör skattepliktig inkomst till 75 %, även om innehavstiden understiger två år. I övrigt gäller de vanliga reglerna för realisationsvinst vid avyttring av fastighet.

Upplåtelse av nyttjanderätt m. m.

Den andra kompletteringen i fråga om de transaktioner som kan grunda skatteplikt avser sådana upplåtelser av nyttjanderätt eller servituträtt till fastighet på obegränsad tid som sker mot engångsersättning.

Enligt de regler som gällde före 1967 års ändringar av realisationsvinstbeskattningen ansågs dessa slags upplåtelser, som förekommer t. ex. i samband med vattenregleringar, framdragande av vägar, kraftledningar m. m., vara jämförliga med markförsäljningar med hänsyn till att fastighetsägaren genom upplåtelsen för all framtid avhänt sig avkastningen av den mark som omfattades av upplåtelsen. Gällde ersättningen däremot upplåtelse av särskild rätt till egendom för **begränsad** men kanske likväl längre tid — t. ex. vid upplåtelse av mark för kraftledning på 50 år — ansågs ersättningen ha karaktär av kumulerad avkastning, som skulle beskattas såsom vanlig inkomst.

Genom 1967 års lagstiftning genomfördes i enlighet med förslagen i propositionen 1967: 153 den ändringen i dittills gällande bestämmelser, att engångsersättning för dessa slags upplåtelser för obegränsad tid skall likställas med avyttring av fastighet endast om upplåtelsen framstår som ett fullständigt ianspråktagande av mark, t. ex. vid upplåtelse av mark till väg. I övriga fall skall upplåtelsen anses som avyttring av lös egendom, varför eventuell realisationsvinst skall beskattas endast om upplåtelsen skett inom fem år från fastighetsförvärvet.

Vid riksdagsbehandlingen hade emellertid bevillningsutskottet anfört vissa betänkligheter mot propositionsförslaget i denna del. Utskottet hade därför, dock utan att påyrka ett omedelbart frångående av förslaget, framfört önskemål om en omprövning. Utskottet hade nämligen uppmärksammat att vissa engångsersättningar enligt naturvårdslagen skulle komma att falla under den gynnsammare beskattningsregeln för lös egendom. Utskottet framhöll, att dessa ersättningar i vissa fall uppgår till mycket betydande belopp och att de närmast torde vara jämförbara med expropriationsersättningar, vilka enligt förslaget alltid skulle bli beskattade.

Enligt 1968 års proposition kom departementschefen vid sin omprövning fram till resultatet att den i höstas införda regeln om liberalare regler för mindre ingri-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

pande upplåtelser borde upphävas. I enlighet med propositionsförslaget gäller alltså att engångsersättning vid upplåtelse av nyttjanderätt eller servituträtt till fastighet på obegränsad tid alltid skall likställas med köpeskilling vid avyttring av fastighet. I likhet med vad som gällde före 1967 års lagstiftning kan sådan ersättning således föranleda realisationsvinstbeskattning vare sig upplåtelsen framstår som ett fullständigt ianspråktagande av mark eller inte.

På samma sätt som de nu berörda engångsersättningarna behandlas vidare enligt de nya bestämmelserna engångsersättningar som fastighetsägare uppbär för sådana inskränkningar i förfoganderätten till fastighet som kan föreskrivas enligt naturvårdslagen eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar (t. ex. enligt 86 och 122 §§ byggnadslagen i dess lydelse intill den 1/1 1965). En uttrycklig föreskrift härom har ansetts erforderlig med hänsyn till att dessa slags inskränkningar i förfoganderätten till fastighet inte utan vidare torde kunna anses innebära upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt, även om de i praxis likställts därmed (jfr riksskattenämndens skrivelse den 16/9 till Statens naturvårdsnämnd).

För att undvika beskattning av bagatellersättningar — vilket var det egentliga syftet med 1967 års lagstiftning i denna del — föreskriver de nya bestämmelserna att den skattskyldige från sammanlagda beloppet av den eller de engångsersättningar han fått under ett beskattningsår får göra avdrag vid vinstberäkningen med 500 kr. Avdraget får dock inte överstiga ersättningsbeloppet. Den skattskyldige är oförhindrad att visa att hans avdragsgilla omkostnader överstigit 500 kr.

Samtidigt som man genom de nya bestämmelserna återgått till att likställa alla fall av engångsersättning för allframtidsupplåtelser med köpeskilling för avyttrad fastighet har i anvisningarna till 35 § KL uttryckligen föreskrivits, att så stor del av fastigheten anses avyttrad som ersättningsbeloppet utgör av fastighetens hela värde vid tiden för beslutet om inskränkningen i förfoganderätten eller för upplåtelsen av nyttjanderätten eller servitutsrätten. En motsvarande föreskrift fanns före 1967 års lagstiftning för upplåtelsefallen. Det må härvid tilläggas att, särskilt när fråga är om en nyttjanderätts- eller servitutsupplåtelse, denna ibland kan vara av sådant slag att den inte från början har den omfattning som den enligt avtalet avses få. Det ligger i sakens natur att ersättningsbeloppets relation till fastighetens värde i sådana fall inte kan bedömas med alltför sträng anknytning till enbart tidpunkten för upplåtelseavtalet.

Uppskov med vinstbeskattningen i vissa fall

Redan i propositionen 1967: 153 hade departementschefen berört frågan om att införa en möjlighet för de skattskyldiga att få uppskov med realisationsvinstbeskattningen i vissa fall. Enligt honom fanns det starka skäl för en sådan uppskovsmöjlighet när fråga är om realisationsvinst vid expropriation och liknande tvångsförsäljning av fastighet, arronderingsförsäljning — dvs. fastighetsförsäljning som utgör led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering — försäljning till staten på grund av flygbuller eller marköverföring enligt det föreslagna utvidgade ägoutbytesinstitutet. Däremot ansåg departementschefen det inte vara behövligt

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

med uppskovsregler t. ex. för villaägare som måste sälja villan på grund av flyttning från orten och som skaffar ny villa på den nya orten. Departementschefens avsikt var att för de övriga nyssnämnda fallen framlägga, en proposition till 1968 års riksdag med förslag till en särskild uppskovsförordning av samma slag som förordningen den 8 maj 1959 (nr 129) om uppskov i vissa fall med beskattning av intäkt av skogsbruk.

Det var alltså mot denna bakgrund som uppskovsfrågan åter togs upp i propositionen 1968: 88. Den nya uppskovsförfattning, som antagits på grund av propositionen, ger skattskyldig som haft realisationsvinst av nyss angivna slag möjlighet att under vissa förutsättningar få uppskov med realisationsvinstbeskattningen. Uppskovsmöjligheten omfattar också realisationsvinst som hänför sig till engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid. Detsamma gäller när engångsersättningen avser inskränkning i förfoganderätten till fastighet enligt naturvårdslagen eller motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

Som förutsättning för att uppskov skall kunna erhållas gäller generellt att den skattepliktiga realisationsvinsten skall ha uppgått till minst 3.000 kr. Uppskov har nämligen av praktiska skäl inte ansetts böra komma i fråga om realisationsvinsten är förhållandevis liten.

Tanken bakom den nya uppskovsmöjligheten är att det i de här avsedda fallen ofta är fråga om ett mer eller mindre tvångsmässigt övertagande av eller förfogande över den skattskyldiges fastighet. Intrånget i förening med beskattningen kan här försätta den skattskyldige i en försämrad position. Det har därför ansetts att vinstbeskattningen inte bör hindra dennes möjligheter att som kompensation skaffa sig en fastighet av jämförlig art. Ersättningsanskaffningen bör ske inom viss tid. Därför gäller som allmän förutsättning för uppskov, att den skattskyldige avser att före utgången av tredje kalenderåret efter det år, då realisationsvinsten uppkommit, förvärva fastighet (ersättningsfastighet) som är jämförlig med den fastighet till vilken realisationsvinsten hänför sig.

Beträffande bedömningen av de materiella uppskovsförutsättningarna i några av de fall som kan ge anledning till uppskov anförde departementschefen i 1968 års proposition följande.

I fråga om realisationsvinst genom expropriation och likartade tvångssituationer bör uppskov kunna medges under samma villkor som nu gäller för den 75-procentiga vinstbeskattningen vid avyttring inom två år från förvärvet. Det behöver med andra ord endast konstateras, att fråga är om expropriation eller liknande förfarande eller att fastigheten annars avyttrats under sådana förhållanden att tvångsförsäljning måste anses vara för handen. Vidare skall förhållandena vara sådana att det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat. Här finns en gammal praxis att anknyta till.

När staten inlöser fastighet på grund av flygbuller bör uppskov kunna beviljas utan någon särskild prövning från skattesynpunkt av omständigheterna vid försäljningen.

I fråga om arronderingsfallen torde beskattningsmyndigheten regelmässigt inhämta yttrande från lantbruksnämnden beträffande frågan om överlåtelsen är ett led i jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering. Därmed finns i regel också underlag för bedömande av uppskovsfrågan.

Marköverföring enligt de i prop. 1967: 167 föreslagna bestämmelserna i 8 kap. 4 a § och 13 kap. 2 b § jorddelningslagen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

sker genom särskild förrättning och bör därför utan ytterligare prövning av omständigheterna kunna föranleda uppskov med realisationsvinstbeskattningen, om övriga förutsättningar är uppfyllda.

I fråga om förutsättningen att ersättningsfastigheten skall vara av jämförlig art yttrade departementschefen.

Därmed bör förstås att den nya fastighet som den skattskyldige avser att förvärva är i stort sett jämförlig med den som blivit honom avhänd eller som berörts av upplåtelsen. Det är självfallet inte möjligt och inte heller avsett att göra någon direkt storleksjämförelse vid uppskovsfrågans bedömning. Vad markarealen beträffar måste för övrigt hänsyn tas till de förändringar i prisläget som inträffat och som gör att en lika stor fastighet som den tidigare innehavda inte alltid kan anskaffas. Det ligger enligt min mening i sakens natur att man särskilt i upplåtelsefallen får bedöma frågan om likvärdigheten relativt liberalt. I övrigt bör likvärdigheten enligt min mening innebära exempelvis att en jordbruksfastighet bör ersättas med en fastighet av samma beskattningsnatur. Även den nya fastigheten bör alltså i detta fall vara en jordbruksfastighet. Om denna t. ex. innehåller mera skog än den gamla bör däremot vara betydelselöst.

Även bevillningsutskottet ansåg att anledning inte fanns att medge uppskov, om de båda fastigheterna inte var av jämförlig art. Utskottet tillade dock att, om en skattskyldig i stället för en exproprierad villafastighet anskaffar en såsom jordbruksfastighet taxerad fastighet, vilken vid förvärvet endast består av bostadsbyggnad och eventuellt driftbyggnader med tillhörande tomtområde, de båda fastigheterna enligt utskottets uppfattning borde, även om omtaxering av jordbruksfastigheten inte skett, anses likvärdiga och uppskov med beskattningen av realisationsvinsten på villafastigheten medges. För en sådan tillämpning erfordras ingen ändring av de i propositionen föreslagna bestämmelserna, ansåg utskottet.

I fråga om de föreskrifter som sammanhänger med beslutsförfarandet kan nämnas följande.

Uppskovsfrågan skall handläggas av prövningsnämnden i det län där den fastighet, till vilken realisationsvinsten hänför sig, är belägen. Uppskovsansökningen skall vara inkommen till nämndens kansli före utgången av året efter det år under vilket realisationsvinsten uppkommit. Härav framgår att den skattskyldige alltså inte behöver ta ställning till uppskovsfrågan redan i samband med att han lämnar deklaration för det år realisationsvinsten avser. Å andra sidan är det, såsom framhållits i propositionen, meningslöst att göra ansökan före deklarationsavlämnandet, eftersom prövningsnämnden inte kan ta ens preliminär ställning i uppskovsfrågan förrän realisationsvinsten bestämts till beloppet. Detta är ju något som i första hand ankommer på taxeringsnämnden.

I allmänhet har den skattskyldige inte hunnit göra ersättningsanskaffningen, när uppskovsfrågan först blir aktuell. Medges uppskov i detta läge, får beslutet därom betraktas såsom ett preliminärt beslut, som innebär att realisationsvinstbeskattningen får anstå tillsvidare i avvaktan på att ersättningsanskaffning gjorts inom den föreskrivna treårsperioden. Men som förutsättning för ett sådant preliminärt beslut före ersättningsanskaffningen gäller att den skattskyldige skall ha ställt garanti av bank eller, efter länsstyrelsens medgivande, av annan kreditinrättning för den beräknade realisationsvinstskatt som hänför sig till den gamla fastigheten. Skatten beräknas därvid schablonmässigt till 50 % av den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

vid taxeringen till statlig inkomstskatt skattepliktiga realisationsvinsten. Bankgarantin avser att skydda det allmänna för förlust i fall då de medel, som ställts till den skattskyldiges förfogande genom uppskovet, inte används till avsett ändamål. Bestämmelserna om bankgarantin är av samma slag som de motsvarande bestämmelser som finns i förordningarna angående fartygsfonder och återanskaffningsfonder.

Om den skattskyldige inte före utgången av det tredje kalenderåret efter det år då realisationsvinsten uppkommit förvärvat någon ersättningsfastighet, får han inte längre åtnjuta uppskov. Realisationsvinsten skall då upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det år då vinsten uppkom. Det bör påpekas, att de särskilda förutsättningar som taxeringsförordningen uppställer för eftertaxering givetvis inte gäller här. Däremot skall som vid eftertaxering tillämpas de skattesatser som följer av bestämmelserna i 63 § KL och 13 § förordningen om statlig inkomstskatt.

Har den skattskyldige inom den föreskrivna tiden anskaffat ny fastighet blir frågan om uppskov skall få åtnjutas även i fortsättningen beroende av i vad mån realisationsvinsten behövt användas för ersättningsanskaffningen eller inte.

Om den ersättning till vilken realisationsvinsten hänför sig, efter avdrag för försäljningsomkostnader eller motsvarande kostnader, motsvarat eller understigit vad han betalat för den nya fastigheten, får det fortsatta uppskovet avse hela beloppet av den skattepliktiga realisationsvinsten. Detta betyder att frågan om vinstens beskattande inte aktualiseras förrän i samband med en avyttring av den i ersättning anskaffade fastigheten. Skatteanspråket realiseras då genom att den icke beskattade realisationsvinstens belopp skall avräknas från det ingångsvärde som enligt realisationsvinstreglerna gäller för ersättningsfastigheten. Därigenom kommer den gamla realisationsvinsten att automatiskt tas fram till beskattning i samband med ersättningsfastighetens avyttring.

Skulle den ersättning, efter avdrag för omkostnader, som den skattskyldige fått vid den transaktion som gett upphov till realisationsvinsten, i stället överstiga vad han betalar för den i ersättning anskaffade fastigheten, gäller däremot att uppskov med beskattningen inte längre får åtnjutas för den del av realisationsvinsten som motsvarar det överskjutande beloppet. Denna del av realisationsvinsten skall upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det år då vinsten uppkom. För eventuellt resterande del av realisationsvinsten har den skattskyldige rätt till fortsatt uppskov. Beskattningen begränsas härigenom till vad som så att säga blir över för den skattskyldige vid bytet.

Uppskovsreglerna kan belysas med följande från propositionen hämtade exempel.

En person A, vars fastighet år 1 varit föremål för expropriation, har i expropriationsersättning fått 72.000 kr. Den skattepliktiga realisationsvinsten antas uppgå till 14.000 kr. Då A avser att inom den föreskrivna treårsperioden anskaffa en ersättningsfastighet och han lämnat garantiförbindelse för en beräknad skatt av 7.000 kr, beviljas han år 2 uppskov tills vidare med realisationsvinstens beskattning. År 4 köper A en ersättningsfastighet för 90.000 kr. Eftersom A betalat mera för ersättningsfastigheten än vad han fått för den tidigare fastigheten — det har med andra ord inte blivit några medel över vid bytet till den dyrare fastigheten — får han efter framställning till prövningsnämnden fortsatt uppskov med beskattningen av den

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

under år 1 uppkomna realisationsvinsten. Beskattningen härav aktualiseras inte förrän A säljer ersättningsfastigheten. Vid den realisationsvinstbeskattning som då sker skall det för ersättningsfastigheten gällande ingångsvärdet minskas med den tidigare realisationsvinstens belopp. I detta fall skall alltså beloppet 90.000 kr, sedan det uppräknats efter index för tiden från år 4 till det år då försäljningen skedde, minskas med beloppet 14.000 kr. Beräknas ingångsvärdet efter någon av de alternativa metoder som står till buds sker motsvarande reduktion av det likaså uppräknade värdet.

Om exemplet ändras så att A för ersättningsfastigheten betalat 66.000 kr, dvs. 6.000 mindre än vad han fått för den gamla fastigheten, skall av den år 1 uppkomna realisationsvinstens 6.000 kr efterbeskattas för år 1. För resterande del av realisationsvinsten, 8.000 kr, har A rätt till fortsatt uppskov. Säljer A senare ersättningsfastigheten, skall dennas ingångsvärde vid den realisationsvinstberäkning som då sker minskas med 8.000 kr.

Uppskovsfrågan bör tas upp till slutligt avgörande så snart ersättningsanskaffningen skett. Detta kan givetvis ske på taxeringsmyndigheternas initiativ. Det åligger likväl skattskyldig som fått uppskov att, när anskaffningen skett, utan dröjsmål anmäla detta för prövningsnämnden.

När uppskov erhållits och fråga uppkommer om beskattning av realisationsvinst resp. beräkning av realisationsförlust på grund av avyttring av ersättningsfastigheten, skall innehavstiden för ersättningsfastigheten beräknas som om avyttringen avsett den tidigare innehavda fastigheten, då det gäller att bestämma den vinstprocent — 75 % eller 100 % — som skall beskattas. Däremot får den skattskyldige självfallet inte vid denna senare realisationsvinstberäkning på nytt tillgodoräkna sig den indexuppräkning eller de 3.000-kronorstillägg som ingått i den realisationsvinst som på grund av uppskovsreglerna avräknats från ersättningsfastighetens ingångsvärde. Men om i förut nämnda exempel den under år 1 uppkommna realisationsvinsten avsett endast en del av A:s dåvarande fastighetsinnehav, skall realisationsvinstberäkningen i vad den avser denna återstående del ske med utgångspunkt från det ingångsvärde som är kvar för fastigheten efter den första försäljningen. En liknande delförsäljning föreligger t. ex. när en person mot engångsersättning upplåter nyttjanderätt på obegränsad tid till sin fastighet eller när han mot sådan ersättning underkastat sig inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen och senare avyttrar fastigheten.

I propositionen förutsatte departementschefen att i en särskild tillämpningskungörelse skulle föreskrivas, att beslut om uppskov med realisationsvinstbeskattningen skall antecknas i särskild liggare. Anteckningen kan då tjäna till ledning för den efterbeskattning resp. den avräkning från den nya fastighetens ingångsvärde som i förekommande fall skall ske. Vidare skulle föreskrivas att underrättelse om uppskovsbeslutet där så behövs skall sändas till länsstyrelsen i det län där ersättningsfastigheten är belägen.

Avlider skattskyldig, som fått uppskov med beskattningen av realisationsvinst, skall för dödsboet tillämpas vad som enligt uppskovsreglerna skulle ha gällt för den avlidne. Upplöses aktiebolag eller annan juridisk person, som fått sådant uppskov, skall realisationsvinsten snarast upptas till beskattning på samma sätt som vid eftertaxering för det beskattningsår då realisationsvinsten uppkom.

I fråga om handläggningen av uppskovsansökan och om talan mot beslut

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54

mot uppskovsreglernas tillämpning gäller för övrigt i tillämpliga delar de bestämmelser som finns i taxeringsförordningen om handläggningen av besvär över taxeringsnämndens beslut och om talan mot prövningsnämndens beslut.

Övergångsbestämmelserna

De nya kompletteringarna i kommunalskattelagen skall tillämpas första gången vid 1969 års taxering.

Beträffande engångsersättningar för upplåtelser på obegränsad tid av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet gäller äldre bestämmelser fortfarande, om upplåtelsen ägt rum före den 1 juli 1968. Har rättigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande, gäller äldre bestämmelser, om talan i målet väckts före den 1 juli 1968 eller om den exproprierande tagit egendomen i besittning före denna dag.

I fråga om engångsersättning för inskränkning i förfoganderätt till fastighet enligt naturvårdslagen eller andra författningar skall äldre bestämmelser gälla, om inskränkningen trätt i kraft före den 1 juli 1968. I detta sammanhang kan anmärkas att frågan om ersättning på grund av t. ex. förordnande om s. k. strandskyddsområde uppkommer först sedan fastighetsägaren vägrats tillstånd till viss åtgärd som omfattas av förordnandet. I sådant fall har den ersättningsgrundande inskränkningen inte trätt i kraft förrän avslagsbeslut meddelats. Till detta framhöll bevillningsutskottet, att avgörande är om avslagsbeslutet meddelats före den 1 juli 1968 och att det således saknar betydelse om beslutet vinner laga kraft först senare eller eventuellt överklagas. Vidare påpekade utskottet, att om dispens från exempelvis strandskyddsförordnande vägrats, fastighetsägaren enligt 28 § naturvårdslagen är berättigad till ersättning för den skada han lider till följd av beslutet om dispensvägran. I förarbetena till lagstiftningen har gjorts uttalanden som talar för att ersättningsfrågan — även om avslagsbeslutet avser ett enstaka fall — bör prövas i ett sammanhang för hela den inom ett skyddsområde belägna delen av en fastighet (SOU 1962:36 sid. 327). Enligt utskottet borde i sådant fall övergångsbestämmelserna äga tillämpning endast på den ersättning, som direkt grundade sig på avslagsbeslutet.

De nya uppskovsbestämmelserna har trätt i kraft omedelbart. De nya bestämmelserna är dock icke tillämpliga beträffande realisationsvinst som uppkommit genom att skattskyldig fått engångsersättning för upplåtelse av nyttjanderätt eller servitutsrätt till fastighet på obegränsad tid eller för inskränkning i förfoganderätt till fastighet enligt naturvårdslagen eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar, om upplåtelsen ägt rum eller inskränkningen trätt i kraft före den 1 juli 1968. Inte heller gäller de nya bestämmelserna i fråga om annan realisationsvinst, på vilken uppskovsreglerna är tillämpliga, om realisationsvinstten uppkommit före år 1968.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-17 17:48:54