

Finansdepartementet

Skatte- och tullavdelningen

Enheten för kapitalbeskattning och skatteadministration

Promemoria

Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

Promemorians huvudsakliga innehåll

En arbetsgrupp har tillsatts inom Finansdepartementet. Arbetsgruppen har fått i uppgift att se över reglerna om uppskovsavgifter vid avyttring av privatbostad för att säkerställa att de överensstämmer med kraven på fri rörlighet för bl.a. personer och kapital i enlighet med EG-fördragen. Arbetsgruppen föreslår bland annat följande:

- De svenska reglerna om uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad utvidgas till att även omfatta avyttringar och förvärv av permanentbostäder inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.
- Som en följd av utvidgningen av det geografiska området för uppskovsreglernas tillämpning, kompletteras regelverket med en uppgiftsskyldighet för uppskovsinnehavaren. Uppskovsinnehavare som har förvärvat en ersättningsbostad utanför Sverige åläggs att årligen inkomma med uppgifter som styrker personens rätt till bibehållet uppskov.
- Tekniken för uppskov förändras genom att ett uppskovsbelopp erhålls. Beräkningen av uppskovsbelopp görs i nominella tal och förenklas därmed. Valfriheten utökas för uppskovsinnehavare genom att de vid valfri tidpunkt kan begära framskattning av hela eller del av uppskovsbeloppet.

Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare.

Innehållsförteckning

1	Lagtext.....	4
1.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	4
1.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	14
2	Gällande rätt	16
2.1	Bakgrund.....	16
2.2	Villkor för uppskovsavdrag	17
2.2.1	Ursprungsbostad	18
2.2.2	Ersättningsbostad.....	18
2.2.3	Andra upplåtelseformer	19
2.2.4	Uppskovsavdragets storlek	19
2.2.5	Återföring av uppskovsavdraget.....	20
2.2.6	Avyttring av ersättningsbostaden	21
2.2.7	Uppgiftsskyldighet.....	21
2.3	Skattskyldighet i Sverige	22
2.4	EG-rättsliga aspekter.....	22
3	Överväganden och förslag.....	24
3.1	Reglerna om uppskov utvidgas, förenklas och görs mer generösa	24
3.2	En bostad inom EES kan vara ursprungs- och ersättningsbostad.....	25
3.3	En förenklad metod för beskattning av uppskov på permanentbostäder	29
3.4	Ökad valfrihet genom deluppskov samt frivillig framskattning av uppskovsbelopp.....	32
3.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	33
4	Konsekvensanalys	35
4.1	Statsfinansiella konsekvenser	35
4.2	Konsekvenser för enskilda skattskyldiga.....	37
5	Författningskommentarer	38
5.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	38
5.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	45

1 Lagtext

1.1 Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

Härigenom föreskrivs i fråga om inkomstskattelagen (1999:1229)

dels att 45 kap. 27 § och 46 kap. 13 § skall upphöra att gälla,

dels att rubrikerna närmast före 45 kap. 27 §, 46 kap. 13 § och 47 kap. 11 § skall utgå,

dels att 2 kap. 9 och 17 §§, 3 kap. 18 §, 41 kap. 3 §, 44 kap. 2 och 27 §§, 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 §, 47 kap. 1–5, 5 b–11 och 15 §§, 48 kap. 1 §, rubriken till 47 kap., rubriken närmast efter 47 kap. 1 § samt rubrikerna närmast före 47 kap. 7 och 9 §§ skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas tre nya paragrafer, 42 kap. 35 §, 47 kap. 9 a och 11 a §§, samt närmast före 42 kap. 35 § en ny rubrik av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

9 §

Ett sådant småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas inte som privatbostad.

Ett sådant småhus i utlandet som motsvarar ett småhus på en lantbruksenhet räknas, *utom vid tillämpningen av 45 kap. 33 § och 47 kap.*, inte som privatbostad.

Ett sådant småhus på en lantbruksenhet som är inrättat till bostad åt fler än två familjer räknas inte som privatbostad.

Om ägaren begär det räknas ett småhus på en lantbruksenhet inte som privatbostad, om småhuset har en storlek om minst 400 kvadratmeter och nybyggnadsår före år 1930. Med storlek avses detsamma som i 8 kap. 3 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

17 §

Med privatbostadsföretag avses en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet

1. till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget, eller

2. uteslutande eller så gott som uteslutande består i att åt sina medlemmar eller delägare tillhandahålla garage eller någon annan för deras personliga räkning avsedd anordning i byggnader som ägs av föreningen eller bolaget.

Med privatbostadsföretag avses vid tillämpningen av 46 och 47 kap., också motsvarande utländsk juridisk person som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

3 kap.

18 §¹

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i

1. inkomstslaget tjänst för inkomster som anges i 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta med undantag för inkomster som anges i 6 § 1, 4 och 5 den lagen, om en begäran har gjorts enligt 4 § den lagen,

2. inkomstslaget näringsverksamhet för inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige,

3. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag på grund av att en näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige avyttras eller blir privatbostadsrätt,

4. inkomstslaget näringsverksamhet för återförda avdrag för egenavgifter,

5. inkomstslaget kapital för ett positivt räntefördelningsbelopp som avser ett fast driftställe eller en näringsfastighet i Sverige,

6. inkomstslaget kapital för löpande inkomster av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt i Sverige,

7. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

7. inkomstslaget kapital för kapitalvinst på en fastighet i Sverige eller på en privat- eller näringsbostadsrätt som innefattar nyttjanderätt till ett hus eller en del av ett hus i Sverige, och

8. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

8. inkomstslaget kapital för återfört uppskovsbelopp enligt 47 kap., och

9. inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital för utdelning på andelar i svenska ekonomiska föreningar.

Ersättning i form av sådan royalty eller periodvis utgående avgift för att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas som skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet skall anses som inkomst från ett fast driftställe i Sverige, om ersättningen kommer från en näringsverksamhet med ett fast driftställe här.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 8 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

Skattskyldighet för inkomster som avses i första stycket 9 gäller inte för sådana begränsat skattskyldiga personer som avses i 17 § 2–4.

41 kap.

3 §²

Till inkomstslaget kapital räknas också

1. återfört avdrag för avsättning till ersättningsfond och särskilt tillägg i den omfattning som anges i 31 kap. 21 och 22 §§,

¹ Senaste lydelse 2004:1139.

² Senaste lydelse 2000:1341.

2. fördelningsbelopp vid räntefördelning i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 9 §,

3. avdrag som motsvarar inkomst av ränteförmån i enlighet med bestämmelserna i 42 kap. 11 §,

4. underskott av näringsverksamhet i den utsträckning som följer av 42 kap. 33 §, 45 kap. 32 § och 46 kap. 17 §,

5. underskott av avslutad näringsverksamhet i den utsträckning som följer av 42 kap. 34 §,

6. uppskovsavdrag, återfört uppskovsavdrag och särskilt tillägg enligt 47 kap., och
6. avdrag för uppskovsbelopp, återfört uppskovsbelopp och särskilt tillägg enligt 47 kap., i den utsträckning som följer av 42 kap. 35 §, 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § och 48 kap., och

7. premier för pensionsförsäkringar och inbetalningar på pensionssparkonton i den utsträckning som följer av 59 kap. 15 §.

42 kap.

Återföring av uppskovsbelopp

35 §

Vid avyttring av ersättningsbostad skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning enligt bestämmelserna i 45 kap. 33 § eller i 46 kap. 18 § om ersättningsbostaden utgör sådan bostad som anges i dessa bestämmelser.

Första stycket skall även tillämpas när uppskovsbelopp enligt 47 kap. återförs utan att kapitalvinstberäkning görs.

Om ersättningsbostaden inte utgör sådan bostad som avses i 45 kap. eller 46 kap. skall återfört uppskovsbelopp enligt första och andra stycket tas upp till beskattning enligt bestämmelserna om kapitalvinst i 48 kap.

44 kap.

2 §³

Vad som sägs om kapitalvinster i detta kapitel samt i 45, 46, 48, 48 a, 50, 52 och 54 kap. gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster.

Vad som sägs om kapitalvinster i detta kapitel samt i 45, 46, 47, 48, 48 a, 50, 52 och 54 kap. gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster.

³ Senaste lydelse 2001:1176.

27 §⁴

Det finns bestämmelser om

- att kapitalförluster inte får dras av eller skall dras av vid ett senare tillfälle vid avyttringar till företag i intressegemenskap med säljaren i 25 kap. 7–11 §§,

- *uppskovsavdrag* vid avyttring av privatbostäder i 47 kap.,
- *uppskovsbelopp* vid avyttring av privatbostäder i 47 kap.,
- framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap., och
- uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap.

45 kap.

33 §

I inkomstslaget kapital skall två tredjedelar av kapitalvinsten på en privatbostadsfastighet och 90 procent av kapitalvinsten på en näringsfastighet tas upp.

Uppkommer det en kapitalförlust, skall i det förra fallet 50 procent av förlusten och i det senare fallet 63 procent av förlusten dras av.

Innan kvotering görs enligt första och andra stycket, skall tidigare medgivet uppskovsbelopp återföras och avdrag för uppskovsbelopp göras enligt 47 kap. 7 och 8 §§.

46 kap.

18 §⁵

I inkomstslaget kapital skall två tredjedelar av kapitalvinsten på en privatbostadsrätt och 90 procent av kapitalvinsten på en näringsbostadsrätt tas upp.

Uppkommer det en kapitalförlust, skall i det förra fallet 50 procent av förlusten och i det senare fallet 63 procent av förlusten dras av.

Innan kvotering görs enligt första och andra stycket skall tidigare medgivet uppskovsbelopp återföras och avdrag för uppskovsbelopp göras enligt 47 kap. 7 och 8 §§.

47 kap. *Uppskovsavdrag*

I detta kapitel finns bestämmelser om *uppskovsavdrag* vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt och om hur *uppskovsavdraget* beaktas vid en senare avyttring.

47 kap. *Uppskovsbelopp*

1 §

I detta kapitel finns bestämmelser om *avdrag för uppskovsbelopp* vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt och om hur *uppskovsbeloppet* beaktas vid en senare avyttring.

⁴ Senaste lydelse 2003:224.

⁵ Senaste lydelse 2000:1003.

Förutsättningar för uppskovs- avdrag

Förutsättningar för uppskovs- belopp

2 §

En skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han

1. tar upp kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad,

2. har förvärvat eller tänker förvärva en ersättningsbostad, och

3. har bosatt sig eller tänker bosätta sig i ersättningsbostaden.

I 14 och 15 §§ finns särskilda bestämmelser om dödsbos rätt till uppskovsavdrag när den som avyttrat sin bostad dör innan förutsättningarna för avdrag uppkommer.

En skattskyldig får göra avdrag för uppskovsbelopp om han

1. gör kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad,

I 14 och 15 §§ finns särskilda bestämmelser om dödsbos rätt till avdrag för uppskovsbelopp när den som avyttrat sin bostad dör innan förutsättningarna för avdrag uppkommer.

Har avräkning skett enligt skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, får avdrag för uppskovsbelopp endast göras för del av kapitalvinst på vilken skatt belöper som inte avräknats.

3 §

Med ursprungsbostad avses en sådan privatbostad i Sverige som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad.

Med permanentbostad avses en bostad där den skattskyldige varit bosatt

1. under minst ett år närmast före avyttringen, eller

2. under minst tre av de senaste fem åren.

Om den skattskyldige förvärvar en ny bostad innan han avyttrar den tidigare bostaden, skall frågan om den tidigare bostaden är hans permanentbostad avgöras med utgångspunkt i förhållandena när den nya bostaden förvärvas, om han begär detta.

En bostad som vid avyttringen ägs av ett dödsbo kan inte vara ursprungsbostad.

4 §

En privatbostad i Sverige räknas som ursprungsbostad även om den inte är permanentbostad, om den skattskyldige är bosatt i bostaden men ännu inte har bott där ett år och

En privatbostad i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet räknas som ursprungsbostad även om den inte är permanentbostad, om den skattskyldige är bosatt i bostaden men ännu inte har bott där ett år och

1. den tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande,

2. den annars avyttras under sådana förhållanden att det måste anses som en tvångsavyttring och det inte skäligen kan antas att den skulle ha avyttrats även om det inte hade funnits något tvång, eller

3. den avyttras till staten därför att det på grund av flygbuller inte går att bo i den utan påtaglig olägenhet.

5 §⁶

Med ersättningsbostad avses en tillgång i Sverige som vid förvärvet är

Med ersättningsbostad avses en tillgång i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* som vid förvärvet är

1. småhus med mark som är småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3, eller
5. bostad i ett privatbostadsföretag.

5 b §⁷

Vid tillämpning av 5 § 5 skall en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § för att vara ett privatbostadsföretag jämföras med ett sådant företag, om

Vid tillämpning av 5 § 5 skall en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 § för att vara ett privatbostadsföretag jämföras med ett sådant företag, om

1. företaget tillhandahåller bostäder åt sina medlemmar eller delägare i byggnader som ägs av företaget, och
2. den förvärvade bostaden är belägen i en fastighet som ägs av företaget, och
 - fastighetsskatt enligt bestämmelserna i 3 § andra stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt inte skall tas ut på fastighetens bostadsdel, eller
 - byggnaden på fastigheten ännu inte åsatts värdeår.

Är fastigheten belägen utomlands skall prövning enligt första stycket göras som om fastigheten hade varit belägen i Sverige.

6 §

Uppskovsavdrag får göras bara om kapitalvinsten uppgår till minst 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § får uppskovsavdrag dock göras om vinsten uppgår till minst 10 000 kronor.

Avdrag för uppskovsbelopp skall uppgå till lägst 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § får avdrag dock göras om vinsten uppgår till minst 10 000 kronor.

⁶ Senaste lydelse 2003:1206.

⁷ Senaste lydelse 2003:1206.

Uppskovsavdragets storlek

Beräkning av uppskovsbelopp

7 §⁸

Om den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad före utgången av året då han avyttrar ursprungsbostaden och bosätter sig där senast den 2 maj året därefter, beräknas *uppskovsavdrag* på följande sätt.

Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, motsvarar *uppskovsavdraget den del av kapitalvinsten som tas upp*.

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden, motsvarar *uppskovsavdraget* så stor del av den del av kapitalvinsten som *tas upp* som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. *Avdraget* skall alltså beräknas enligt följande formel:

den del av kapitalvinsten som skall tas upp x ersättningen för ersättningsbostaden

ersättningen för ursprungsbostaden

Om ersättningsbostaden är en fastighet och om den skattskyldige har haft eller avser att ha utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av ersättningsbostaden under tiden mellan den 2 maj året efter det år då han avyttrade ursprungsbostaden och den 2 maj andra året efter avyttringen, motsvarar *uppskovsavdraget den del av kapitalvinsten som tas upp*, om den skattskyldige begär det.

Om den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad före utgången av året då han avyttrar ursprungsbostaden och bosätter sig där senast den 2 maj året därefter, beräknas *avdraget för uppskovsbelopp* på följande sätt.

Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, motsvarar *uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp*.

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden, motsvarar *uppskovsbeloppet* så stor del av kapitalvinsten *ökad med tidigare uppskovsbelopp* som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. *Beloppet* skall alltså beräknas enligt följande formel:

(kapitalvinsten + *tidigare uppskovsbelopp*) x ersättningen för

ersättningsbostaden

ersättningen för ursprungsbostaden

Om ersättningsbostaden är en fastighet och om den skattskyldige har haft eller avser att ha utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av ersättningsbostaden under tiden mellan den 2 maj året efter det år då han avyttrade ursprungsbostaden och den 2 maj andra året efter avyttringen, motsvarar *uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp*, om den skattskyldige begär det.

8 §⁹

Om den skattskyldige inte förvärvar en ersättningsbostad före utgången av det år då han avyttrar ursprungsbostaden eller inte

Om den skattskyldige inte förvärvar en ersättningsbostad före utgången av det år då han avyttrar ursprungsbostaden eller inte

⁸ Senaste lydelse 2003:1206.

⁹ Senaste lydelse 2003:1206.

bosätter sig på en ersättningsbostad senast den 2 maj året därefter, motsvarar *uppskovsavdraget den del av kapitalvinsten som skall tas upp.* bosätter sig på en ersättningsbostad senast den 2 maj året därefter, motsvarar *avdraget för uppskovsbelopp kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp.*

Återföring av uppskovsavdrag

Beskattning av uppskovsbelopp

9 §¹⁰

Om ett *uppskovsavdrag* har gjorts enligt 7 § fjärde stycket eller 8 §, skall *avdraget* återföras nästa år.

Om den skattskyldige senast året efter det år då han avyttrade ursprungsbostaden förvärvar en ersättningsbostad och bosätter sig där senast den 2 maj andra året efter avyttringen, gäller dock följande.

Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, *skall* ingen del av *uppskovsavdraget* återföras.

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden, *skall uppskovsavdraget återföras sedan det minskats med så stor del av detta* som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. *Avdraget skall alltså återföras med ett belopp som beräknas enligt följande formel:*

uppskovsavdraget – uppskovsavdraget x ersättningen för ersättningsbostaden

ersättningen för ursprungsbostaden

Om den skattskyldige har *erhållit ett uppskovsbelopp* enligt 7 § fjärde stycket eller 8 §, skall *uppskovsbeloppet* återföras till *beskattning* nästa år.

Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, *behöver* ingen del av *uppskovsbeloppet* återföras till *beskattning*.

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden, *får uppskovsbeloppet inte överstiga den del som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden, enligt följande formel: uppskovsbeloppet x ersättningen för ersättningsbostaden / ersättningen för ursprungsbostaden*

Vid tillämpningen av fjärde stycket skall överskjutande del av uppskovsbeloppet återföras till beskattning.

9 a §

Vid tillämpning av 7 § första-tredje styckena och 9 § kan den skattskyldige yrka ett lägre avdrag för uppskovsbelopp, dock lägst

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1206.

belopp enligt 6 §.

Om den skattskyldige begär det skall hela eller del av uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Återföring av del av uppskovsbelopp kan dock lägst ske med 20 000 kronor per skattskyldig och år. Begäran om återföring skall ske i samband med den årliga taxeringen.

10 §

När ett uppskovsavdrag helt eller delvis återförs enligt 9 §, skall också ett särskilt tillägg som motsvarar tio procent av det återförda beloppet tas upp.

När ett uppskovsbelopp helt eller delvis återförs till beskattning enligt 9 §, skall också ett särskilt tillägg som motsvarar tio procent av den skattepliktiga delen av det återförda beloppet tas upp.

11 §

Om ett uppskovsavdrag har gjorts, skall anskaffningsutgiften vid avyttring av ersättningsbostaden minskas med ett belopp som motsvarar kapitalvinsten när ursprungsbostaden avyttrades, om ersättningen för ersättningsbostaden var minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden.

Understeg ersättningen för ersättningsbostaden ersättningen för ursprungsbostaden, skall anskaffningsutgiften minskas med så stor del av kapitalvinsten för ursprungsbostaden som ersättningen för ersättningsbostaden utgjorde av ersättningen för ursprungsbostaden.

Vid avyttring av en ersättningsbostad skall uppskovsbeloppet återföras till beskattning.

Vid avyttring av en del av ersättningsbostaden, skall den del av uppskovsbeloppet som belöper på avyttrad del återföras till beskattning.

Vid tillämpningen av andra stycket skall återfört belopp motsvara den del av uppskovsbeloppet som ersättningen för den avyttrade delen utgör av marknadsvärdet på hela egendomen. Återföringen skall alltså beräknas enligt följande formel:

uppskovsbeloppet x ersättningen för den avyttrade delen / marknadsvärdet på hela egendomen

11 a §

Bestämmelserna om uppskovsbelopp i detta kapitel tillämpas på motsvarande sätt även då kapitalvinstberäkning inte skall ske.

Vid avyttring av en ersättningsbostad där hela eller del av uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning och där kapitalvinstberäkning inte skall göras, skall uppskovsbeloppet återföras till beskattning enligt 42 kap. 35 §.

15 §

Om ett dödsbo begär <i>avdrag för uppskovsavdrag</i> och en efterlevande make eller sambo enligt 14 § förvärvat en ersättningsbostad, krävs den efterlevandes samtycke för att bostaden skall anses som ersättningsbostad.	Om ett dödsbo begär <i>avdrag för uppskovsbelopp</i> och en efterlevande make eller sambo enligt 14 § förvärvat en ersättningsbostad, krävs den efterlevandes samtycke för att bostaden skall anses som ersättningsbostad.
--	--

48 kap.

1 §¹¹

I detta kapitel finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter. Vidare finns bestämmelser om förpliktelser vars underliggande tillgångar består av delägarätter eller fordringsrätter. De grundläggande bestämmelserna finns i 44 kap.

I 42 kap. 15 a § finns bestämmelser om att kapitalvinster på andelar i onoterade företag i vissa fall skall tas upp till fem sjättedelar.

I 42 kap. 35 § finns bestämmelser om beskattning av återfört uppskovsbelopp som skall tas upp enligt detta kapitel.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare.

2. Kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt äldre bestämmelser i 47 kap., den upphävda lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst eller den upphävda lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall vid tillämpningen av denna lag anses som uppskovsbelopp.

¹¹ Senaste lydelse 2005:1136.

1.2 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

dels att 3 kap. 11 § och 5 kap. 4 § samt rubriken närmast före 3 kap. 11 § skall ha följande lydelse,

dels att det i lagen skall införas två nya paragrafer, 3 kap. 11 a § och 5 kap. 2 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

3 kap.

Uppskov vid avyttring av bostad

Uppskov för avyttring av bostad

11§¹

Den som gör *uppskavsavdrag* enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt skall lämna uppgifter om beteckningen på ersättningsbostaden.

Den som gör *avdrag för uppskavsbelopp* enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt skall lämna uppgifter om beteckningen på ersättningsbostaden.

Om ersättningsbostaden är en bostad i ett privatbostadsföretag eller i ett företag som avses i 47 kap. 5 b § inkomstskattelagen, skall även identifikationsuppgifter lämnas för företaget.

Om ersättningsbostaden förvärvas först året efter det då ursprungsbostaden avyttrades, skall uppgifterna lämnas i självdeklarationen för det senare året.

11 a §

Den som har ett uppskavsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen skall, om ersättningsbostaden är belägen utanför Sverige, lämna uppgifter av det slag som avses i 11 § första och andra styckena samt övriga uppgifter som är av betydelse för uppskavsbeloppet.

Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om de uppgifter som skall lämnas.

¹ Senaste lydelse 2003:1207.

5 kap.

2 a §

Den som inte är skyldig att lämna allmän självdeklaration och som har ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall om ersättningsbostaden är belägen utanför Sverige lämna särskild uppgift om sådana förhållanden som avses i 3 kap. 11 a § första stycket.

4§²

De särskilda uppgifterna enligt 1 och 2 §§ skall lämnas inom den tid och på det sätt som gäller för självdeklarationer.

De särskilda uppgifterna enligt 1–2 a §§ skall lämnas inom den tid och på det sätt som gäller för självdeklarationer.

De särskilda uppgifterna enligt 3 § skall lämnas till Skatteverket senast den 1 oktober året före det år uppgifterna avser. Om det inträffar någon ändring av de förhållanden som avses i 3 §, skall redaren snarast anmäla detta till Skatteverket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007.

² Senaste lydelse 2003:674.

2 Gällande rätt

2.1 Bakgrund

Den första uppskovslagen på bostadsbeskattningens område, lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, gällde ursprungligen bara kapitalvinster för tvångsavyttrade fastigheter. År 1976 infördes en möjlighet att få uppskov med beskattningen av kapitalvinst även vid frivillig försäljning av fastighet. År 1978 tillkom lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, UppskovsL (prop. 1978/79:54, bet. 1978/79:SkU16, rskr. 1978/79:86). Huvudreglerna i UppskovsL innebar sammanfattningsvis följande.

Vid avyttring av ursprungsfastigheten redovisades en vinst och – efter yrkande av den skattskyldige – medgavs ett preliminärt uppskov med beskattningen av denna vinst. Inom fyra år från avyttringen av ursprungsfastigheten skulle den skattskyldige redovisa ett nytt förvärv och medgavs då ett definitivt uppskov. Fyraårsfristen kunde under vissa förutsättningar förlängas. Förvärvades ingen ersättningsfastighet inom den föreskrivna tiden beskattades vinsten genom ett särskilt förfarande som motsvarade eftertaxering. Den skattskyldige skulle i samband med att det preliminära uppskovet beviljades ge in en bankgaranti till skattemyndigheten. Det definitiva uppskovet omfattade hela vinsten om den förvärvade fastigheten kostade lika mycket som eller mer än den skattskyldige fått för den avyttrade. Vid avyttring av ersättningsfastigheten skulle omkostnadsbeloppet minskas med det indexuppräknade uppskovsbeloppet. En av förutsättningarna för uppskov var att den skattskyldige var bosatt på den avyttrade fastigheten.

Möjligheterna till uppskov slopades bl.a. av förenklingsskäl vid 1990 års skattereform i samband med att det infördes särskilda takregler för vinstbeskattningen av permanentbostäder. Takreglerna som var ett alternativ till en konventionell vinstberäkning, innebar att skatten kunde beräknas till en viss procent av det pris för vilket den aktuella fastigheten sålts. Efter omfattande kritik mot reglerna om vinstbeskattning av villor och bostadsrätter återinfördes reglerna om uppskov redan år 1993 genom lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, UAL (prop. 1993/94:45, bet. 1993/94:SkU11, rskr. 1993/94:105). Samtidigt avskaffades takreglerna som ansågs hindra en, av bl.a. arbetsmarknads- politiska skäl, önskvärd rörlighet på bostadsmarknaden. Takreglerna ansågs också leda till ett ineffektivt utnyttjande av det befintliga bostadsbeståndet. I förarbetena angavs att vinster som uppkom när man sålde sin bostad och samtidigt köpte en ny inte var jämförbara med andra vinster. Ett bostadsbyte borde därför inte uppfattas som en vinstrealisation i vanlig mening och skattereglerna borde utformas utifrån den utgångspunkten.

De slopade takreglerna ersattes av en regel som innebar att 50 procent av den konventionellt beräknade vinsten skulle utgöra skattepliktig vinst. Fr.o.m. 2001 har skatteuttaget höjts genom att två tredjedelar av kapital-

vinsten är skattepliktig (prop. 2000/01:1, bet. 2000/01:FiU1, rskr. 2000/01:36, SFS 2000:1003).

De nya uppskovsreglerna skulle så långt som möjligt utformas med den grundläggande inriktningen att innehav av flera bostäder efter varandra skulle behandlas som ett enda innehav. Det nya uppskovssystemet tar sikte på den kritiserade s.k. flyttskatten och gäller för bostadsbyten i ordets verkliga mening. Tidsgränserna för nyanskaffning och bosättning är betydligt kortare än enligt de gamla uppskovsreglerna. De nya bestämmelserna gäller i motsats till sina föregångare både fastigheter och vissa bostadsrätter. Reglerna finns numera i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL).

Bestämmelserna om uppskov gäller för fysiska personer. I två fall kan även ett dödsbo få uppskovsavdrag. Det ena fallet är att säljaren av ursprungsbostaden avlider innan den skattskyldige hunnit förvärva en ersättningsbostad. Det andra fallet är att den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad men avlidit innan den skattskyldige hunnit bosätta sig där. Efterlevande make eller sambo kan i båda dessa fall fullfölja bostadsbytet under förutsättning att den efterlevande skulle ha uppfyllt bosättningsvillkoren om denne i stället ägt och avyttrat ursprungsbostaden.

När reglerna återinfördes ansågs det viktigt att de var en integrerad del av kapitalbeskattningen och inte utgjorde ett undantag från dem. Uppskovet med beskattningen utformades därför som ett särskilt avdrag i inkomstslaget kapital, uppskovsavdrag. Uppskovsavdraget påverkar inte kapitalvinstberäkningen vid avyttringen av ursprungsbostaden. Uppskovsavdrag begärs av den skattskyldige vid den taxering då vinsten från avyttringen av ursprungsbostaden redovisas. Hur stor del av vinsten från ursprungsbostaden som omfattas av uppskovet är kopplat till om ersättningsbostaden kostar mer eller mindre än vad den skattskyldige fick för den avyttrade bostaden. Obeskattad vinst från ursprungsbostaden beaktas vid vinstberäkningen när ersättningsbostaden avyttras på så sätt att omkostnadsbeloppet för ersättningsbostaden reduceras med den kapitalvinst som uppkom vid avyttringen av ursprungsbostaden. Reglerna innebär t.ex. att om den nya bostaden sjunker i värde, kan förlusten kvittas mot den värdeuppgång som skett på den gamla fastigheten. Uppskovet följer fastigheten vid familjerättsliga äganderättsövergångar och vid gåva. Om en bostad byter skattemässig karaktär, t.ex. genom ändrad användning, och blir en näringsfastighet eller näringsbostadsrätt kommer dess karaktär av ersättningsbostad inte att påverkas.

2.2 Villkor för uppskovsavdrag

De villkor som måste vara uppfyllda för rätt till uppskovsavdrag finns i 47 kap. 2 § IL. För att få uppskovsavdrag skall den skattskyldige ha avyttrat sin permanentbostad och förvärvat eller avse att förvärva en ny bostad. Det krävs vidare att den skattskyldige har bosatt sig eller avser att bosätta sig i den nya bostaden. Den nya bostaden kan således ha förvärvats redan före avyttringen men enligt huvudregeln inte tidigare än under året före avyttringsåret.

För att vara berättigad till uppskovsavdrag måste kapitalvinsten, före kvotering, vid avyttring av ursprungsbostaden uppgå till minst 50 000 kr. Beloppet gäller per delägare. I de fall när en privatbostad tas i anspråk genom expropriation eller liknande tvångsavyttring finns inget bosättningskrav och det räcker att vinsten uppgår till 10 000 kr, 47 kap. 8 § IL.

2.2.1 Ursprungsbostad

Den avyttrade bostaden, ursprungsbostaden, skall uppfylla villkoren att vara både en privatbostad och en permanentbostad i säljarens hand.

Privatbostadsvillkoren i 2 kap. 8 § IL innebär att den avyttrade bostaden kan vara ett småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark, småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet eller en privatbostad i privatbostadsföretag, dvs. en privatbostadsrätt. Den omständigheten att kapitalvinsten vid avyttringen av en bostadsrätt inte beskattats enligt bestämmelserna i 46 kap. IL om bostadsrätter utan enligt bestämmelserna om andelar i ekonomiska föreningar i 48 kap. IL har i praxis inte ansetts utgöra hinder för att tillåta uppskovsavdrag (RÅ 2001 ref. 74). Bostadsrättsföreningen i rättsfallet uppfyllde inte kraven för att vara ett privatbostadsföretag vid ingången av beskattningsåret men väl vid avyttringen av bostadsrätten.

Med permanentbostad avses enligt 47 kap. 3 § IL en bostad där den skattskyldige har varit bosatt i minst ett år närmast före avyttringen eller under minst tre av de senaste fem åren. Det krävs inte att den skattskyldige har ägt ursprungsbostaden under hela den kvalificerande bosättnings tiden. Om den nya bostaden förvärvats innan ursprungsbostaden avyttrats får frågan om den avyttrade bostaden är en permanentbostad eller inte i stället avgöras med hänsyn till förhållandena när ersättningsbostaden förvärvades.

En bostad i utlandet kan inte vara ursprungsbostad. Till stöd för detta har återopats administrativa skäl och att motsvarande gällde enligt det gamla uppskovssystemet (prop. 1993/94:45 s. 40).

I vissa särskilt angivna fall räcker det att den skattskyldige varit bosatt i ursprungsbostaden vid avyttringstillfället. Det gäller när en privatbostad tas i anspråk genom expropriation eller liknande tvångsavyttring, 47 kap. 4 § IL.

2.2.2 Ersättningsbostad

Vilka bostäder som kan utgöra ersättningsbostäder framgår av 47 kap. 5 och 5 a §§ IL. Det är småhus och bostadsrätter i privatbostadsföretag som kan vara ersättningsbostäder. I motsats till vad som gäller beträffande ursprungsbostaden finns det inte något krav på att ersättningsbostaden skall vara en privatbostad. Ersättningsbostaden kan också utgöras av en tomt under förutsättning att det uppförs ett småhus där. Liksom i det gamla uppskovssystemet kan en bostad i utlandet inte vara ersättningsbostad.

Ersättningsbostaden kan enligt huvudregeln inte förvärvas tidigare än året före och inte heller senare än året efter avyttringen av ursprungsbostaden. Även i fråga om ersättningsbostaden finns ett bosättningskrav. Den skattskyldige måste ha bosatt sig i ersättningsbostaden senast den 2 maj andra året efter avyttringsåret.

Efter viss kritik mot regelsystemet ändrades uppskovsbestämmelserna med verkan fr.o.m. den 1 januari 2001 (prop. 2001/02:43, bet. 2001/02:SkU11, rskr. 2001/02:121, SFS 2001:1221). Tidigare var det inte möjligt att få uppskovsavdrag när den skattskyldige använde ersättningen från ursprungsbostaden till att uppföra en byggnad på en tomt som den skattskyldige ägt sedan flera år. Uppskovsavdrag kunde inte heller göras i det fall den skattskyldige byggde om en sommarstuga som ägts i flera år till permanentbostad. Det infördes därför ett undantag i uppskovsbestämmelserna. Undantaget innebär att en fastighet som har förvärvats tidigare än året före det år då ursprungsbostaden avyttras ändå skall räknas som ersättningsbostad om den skattskyldige utför ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten. Nybyggnaden m.m. skall ske under tiden mellan den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttrades och den 2 maj andra året efter avyttringen. I ett sådant fall skall fastigheten anses förvärvad den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttrades. Det innebär bl.a. att fastighetens karaktär skall avgöras vid denna tidpunkt.

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2004 utvidgades uppskovsavgiftsreglerna så att även en nybyggd bostadsrättslägenhet i ett s.k. oäkta bostadsföretag kan vara ersättningsbostad, 47 kap. 5 b § IL. Reglerna tillämpas retroaktivt från och med 2004 års taxering (prop. 2003/04:19, bet. 2003/04:SkU11, rskr. 2003/04:119, SFS 2003:1206).

2.2.3 Andra upplåtelseformer

Av 2 kap. 16 § IL framgår att en fastighet som ägs av tre eller flera, antingen direkt eller genom ett svenskt handelsbolag, och som inrymmer eller är avsedd att inrymma bostad i skilda lägenheter åt minst tre delägare, utgör ett andelshus. Ett andelshus omfattas inte av bestämmelserna i 47 kap. 3 § IL där de olika tillgångarna som kan utgöra ursprungsbostad redovisas. Det framgår vidare av 47 kap. 5 § IL att en ursprungsbostad utgörs av småhus, tomt där det uppförs ett småhus eller en bostad i ett privatbostad. En andelslägenhet kan därmed inte utgöra ursprungs- eller ersättningsbostad vid tillämpningen av uppskovsreglerna enligt 47 kap.

2.2.4 Uppskovsavdragets storlek

Utgångspunkten i uppskovssystemet är att flera på varandra följande bostadsinnehav skall behandlas som ett enda innehav. Hur stor del av kapitalvinsten från ursprungsbostaden som omfattas av uppskovet beror på om ersättningsbostaden kostar mer eller mindre än vad den skattskyldige fick för ursprungsbostaden. Är ersättningsbostaden minst lika dyr som ursprungsbostaden får beskattningen av hela den skattepliktiga vinsten skjutas upp. Om ersättningsbostaden är billigare

kan detta sägas innebära att en motsvarande andel av ursprungsbostaden avyttras och det är bara denna del av den skattepliktiga vinsten som omfattas av uppskovet.

Om den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad senast under samma år som avyttringen av ursprungsbostaden skett och bosatt sig där senast den 2 maj året efter avyttringen är uppskovsavrdraget lika stort som den skattepliktiga kapitalvinsten under förutsättning att ersättningsbostaden är minst lika dyr som den avyttrade bostaden. På detta sätt skjuts beskattningen av hela den skattepliktiga vinsten upp. Om ersättningsbostaden är billigare blir uppskovsavrdraget mindre än den skattepliktiga vinsten. Om ersättningsbostaden kostar exempelvis 50 procent av vad den skattskyldige erhåller för ursprungsbostaden, uppgår uppskovsavrdraget till 50 procent av den skattepliktiga vinsten. Den andra hälften av vinsten beskattas enligt 47 kap. 7 § IL, s.k. slutligt uppskov. Ersättningen för ersättningsbostaden får – om det är en fastighet – ökas med utgifter för ny-, till- och ombyggnad under tiden mellan förvärvet och den dag då bosättning senast skall ha skett, 47 kap. 13 § IL.

Den skattskyldige kan också erhålla s.k. preliminärt uppskov i två situationer.

Den ena situationen föreligger när den skattskyldige uppfyller villkoret att anskaffa en ersättningsbostad före utgången av avyttringsåret och bosättningsvillkoret senast den 2 maj året därefter. Om den skattskyldige då har haft eller avser att ha kostnader för nybyggnad m.m. under det kommande året kan den skattskyldige begära att uppskovsavrdraget skall motsvara den del av kapitalvinsten som tas upp. Som exempel kan nämnas att den skattskyldige förvärvat en äldre fastighet som är i behov av en genomgripande reovering som inte kan vara färdig förrän året därpå, 47 kap. 7 § fjärde stycket IL.

Den andra situationen föreligger när den skattskyldige inte anskaffar en ersättningsbostad senast under samma år som ursprungsbostaden avyttrats eller inte bosätter sig i den nya bostaden senast den 2 maj året efter avyttringen. Även i den situationen uppgår uppskovsavrdraget till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga kapitalvinsten, 47 kap. 8 § IL.

I båda situationerna sker vid närmast följande taxering en prövning av om den skattskyldige uppfyller villkoren för förvärv av en ersättningsbostad. Med detta avses bosättningskravet och storleken på ersättningen för ersättningsbostaden. Om ersättningsbostaden har anskaffats under året efter avyttringen av ursprungsbostaden och den skattskyldige bosatt sig där senast den 2 maj andra året efter avyttringen ligger det tidigare uppskovsavrdraget fast till den del ersättningen för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som ersättningen för den avyttrade.

2.2.5 Återföring av uppskovsavrdraget

Om preliminärt uppskovsavrdrag medgivits vid avyttringen av ursprungsbostaden skall avdraget i vissa fall återföras helt eller delvis vid den närmast följande taxeringen.

Om den skattskyldige inte uppfyller villkoren för förvärv av en ersättningsbostad eller bosättning skall hela uppskovsavdraget återföras till beskattning, 47 kap. 9 § IL.

Om uppskovsvillkoren är uppfyllda men ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden skall bara en viss del av uppskovsavdraget återföras. Återfört belopp räknas till inkomstlaget kapital, 41 kap. 3 § IL. Om uppskovsavdraget skall återföras helt eller delvis skall därutöver ett särskilt tillägg tas upp som kapitalinkomst, 47 kap. 10 § IL. Det särskilda tillägget är 10 procent av återfört belopp.

Uppskovsavdrag som inte återförs enligt 47 kap. 9 § IL, dvs. slutligt uppskov, beskattas vid en framtida avyttring av ersättningsbostaden genom att anskaffningsutgiften för ersättningsbostaden minskas med den kapitalvinst som inte blev föremål för beskattning i samband med avyttringen av ursprungsbostaden, 47 kap. 11 § IL.

2.2.6 Avyttring av ersättningsbostaden

Om uppskovsavdraget motsvarar hela den skattepliktiga kapitalvinsten för ursprungsbostaden har ingen del av vinsten blivit föremål för beskattning. När ersättningsbostaden avyttras skall därför vid kapitalvinstberäkningen anskaffningsutgiften minskas med ett belopp som motsvarar hela den vinst som uppkom när ursprungsbostaden avyttrades. Om utgiften för att förvärva ersättningsbostaden var lägre än för ursprungsbostaden minskas anskaffningsutgiften för ersättningsbostaden med en så stor del av kapitalvinsten som ersättningen för ersättningsbostaden utgjorde av ersättningen för ursprungsbostaden. Det är viktigt att observera att det inte är ett belopp motsvarande uppskovsavdraget som anskaffningsutgiften för ersättningsbostaden skall minskas med, utan hela den obeskattade vinsten.

2.2.7 Uppgiftsskyldighet

När reglerna om uppskovsavdrag trädde i kraft infördes bestämmelser om att den som vid beskattningsårets utgång äger en ersättningsbostad skulle lämna vissa uppgifter i självdeklarationen. Bland annat skulle uppgifter lämnas om vilket belopp som skall dras av från omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras och ersättningsbostadens beteckning. Denna årliga uppgiftsskyldighet ersattes den 1 juli 1994 med nuvarande bestämmelser (prop. 1993/94:152). De uppgifter som skall lämnas är de som behövs för att ersättningsbostaden skall kunna identifieras. Uppgifterna skall lämnas det år då uppskovsavdraget görs. Anskaffas ersättningsbostaden inte förrän året därpå, skall uppgift om ersättningsbostaden lämnas först det senare året. Bestämmelserna finns numera i 3 kap. 11 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK.

När äganderätten till en ersättningsbostad övergår till annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva flyttas uppskovet över till den nye ägaren. Dödsboet eller överlåtaren skall därför enligt 3 kap. 12 § LSK lämna uppgift om den nye ägaren och de uppgifter som behövs för att

ersättningsbostaden skall kunna identifieras. Uppgift skall också lämnas om storleken av det belopp som enligt 47 kap. 11 § IL skall minska anskaffningsutgiften när ersättningsbostaden avyttras.

2.3 Skattskyldighet i Sverige

Bestämmelserna om fysiska personers skattskyldighet i Sverige finns i 3 kap. IL.

Fysiska personer som är bosatta i Sverige, som stadigvarande vistas här eller som har väsentlig anknytning hit är obegränsat skattskyldiga, 3 kap. 3 § IL. Övriga är begränsat skattskyldiga. En obegränsat skattskyldig person är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet. Den svenska beskattningsrätten kan dock vara begränsad till följd av bestämmelser i dubbelbeskattningsavtal.

Begränsad skattskyldighet innebär att endast vissa inkomster som har anknytning till Sverige beskattas här. Vilka inkomster det handlar om är uttömmande reglerat. Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig i Sverige för kapitalvinst vid avyttring av fastighet och bostadsrätt här i riket men däremot inte för kapitalvinst vid avyttring av fastighet och bostadsrätt utom landet.

Enligt alla gällande svenska dubbelbeskattningsavtal har den stat där en fastighet är belägen den primära beskattningsrätten till vinst vid avyttring av fastighet.

2.4 EG-rättsliga aspekter

Frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas kompetens. Av EG-domstolens rättspraxis följer dock att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna skyldiga att iakta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet.¹

I EG-fördraget finns flera artiklar som reglerar den fria rörligheten inom EU.

I artikel 18 föreskrivs att varje unionsmedborgare har rätt att fritt röra sig och uppehålla sig inom medlemsstaternas territorier. I artikel 39 föreskrivs att diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor (fri rörlighet av arbetstagare). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 28 i avtalet om ett Europeiskt ekonomiskt samarbetsområde (EES-avtalet). I artikel 43 garanteras den fria etableringsrätten som bl.a. omfattar egenföretagare. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 31 EES. Artikel 56 föreskriver fri rörlighet av kapital. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 40 EES. Den närmare effekten av dessa artiklars betydelse för medlemsstaternas skattelagstiftning framgår främst av EG-domstolens praxis.

¹ Se, bland annat, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl.

Av praxis² framgår att rätten att förvärva, nyttja och avyttra fast egendom i en annan medlemsstat är ett nödvändigt komplement till etableringsfriheten som framgår av artikel 44(2) e EG (dvs. rätten att förvärva och bruka fast egendom i en annan medlemsstat). EG-domstolen har vidare i ett flertal fall uttalat att åtgärder som vidtas av en medlemsstat och som är ägnade att förmå dem som är bosatta i den staten att avstå från att ta upp lån eller göra investeringar i en annan medlemsstat eller i EES-staterna utgör ett hinder för kapitalrörelse. Som exempel kan nämnas EG-domstolens avgöranden *Svensson och Gustavsson* samt *Sandoz* där de skattskyldiga gick miste om skattemässiga förmåner i form av räntebidrag (*Svensson och Gustavsson*) samt fick erlägga extra ersättning i form av stämpelskatt (*Sandoz*) på grund av att låneinstitutet där lånen upptagits var belägna i andra stater än där de skattskyldiga var bosatta.³

Domstolen har vidare uttalat⁴ att det föreligger ett hinder mot den fria rörligheten när regelverket i en medlemsstat medger ett undantag från inkomstskatt för aktieutdelning som utbetalas till fysiska personer som är aktieägare, enbart på det villkoret att nämnda aktieutdelning utbetalas av bolag som har sitt säte i sagda medlemsstat.

Även om en nationell regel innebär en inskränkning av de grundläggande friheterna i fördraget kan en sådan inskränkning enligt rättspraxis vara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte, dvs. att bestämmelsen är proportionell.⁵

På skatteområdet har domstolen hittills accepterat att nödvändigheten av att bevara kongruensen inom ett skattesystem,⁶ kampen mot skatteflykt⁷ och skattekontrollens effektivitet⁸ utgör tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera bestämmelser som är av sådan art att de utgör inskränkningar av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget. Det bör dock påpekas att avseende den sista berättigandegrunden, skattekontrollens effektivitet, har medlemsstaternas argument som svårigheten att få tillräcklig information från andra medlemsstater inte vunnit gehör från domstolen. Domstolen har vid upprepade tillfällen förklarat att medlemsstaterna antingen kan använda sig av direktiv 77/799/EEG (ändrat bland annat genom direktiv 2004/56/EG och direktiv 2004/106/EG), det s.k. handräkningsdirektivet,

² Se mål C-302/97, Konle mot Österrike samt mål C-305/87, Kommissionen mot Grekland.

³ Se dom av den 14 november 1995 i målet C-484/93, *Svensson och Gustavsson*, och av den 14 oktober 1999 i målet C-493/97, *Sandoz*.

⁴ Se dom av den 6 juni 2000 i målet C-35/98, *Verkoijen*.

⁵ Se dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, *Futura Participations och Singer*, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, *De Lasteyrie du Saillant*.

⁶ Se domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, *Bachmann*, och i mål C-300/90, *Kommissionen mot Belgien*.

⁷ Se dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, *ICI* och i de ovannämnda målen *Metallgesellschaft m.fl.* (fotnot 1).

⁸ Se bland annat dom i mål C-250/95, *Futura Participations och Singer* (fotnot 5), och dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, *Baxter m.fl.*

för att erhålla information från medlemsstaterna eller kräva att den skattskyldige inkommer med information.⁹

I ett nyligen avgjort mål¹⁰ har domstolen beaktat tre berättigande grunder; risken för att den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna allvarligt äventyras, risken för att förlusterna beaktas två gånger och risken för skatteundandragande.

Av praxis framgår också att det står medlemsstaterna fritt att ha bestämmelser som har till specifikt syfte att undanta rent konstlade upplägg, vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning, från möjligheten att erhålla en skatteförmån.¹¹

3 Överväganden och förslag

3.1 Reglerna om uppskov utvidgas, förenklas och görs mer generösa

Bedömning: De svenska reglerna om uppskov med beskattning vid avyttring av permanentbostäder bör anpassas till EG-rätten. Uppskovsreglerna kan förenklas och göras mer flexibla. Möjligheten till en effektiv skattekontroll kan bibehållas genom information från uppskovsinnehavare med utländska ersättningsbostäder.

Europeiska gemenskapernas kommission (kommissionen) har i ett motiverat yttrande som överlämnades till Sveriges ständiga representation vid Europeiska unionen den 14 juli 2005 gjort gällande att Sverige inte har uppfyllt sina skyldigheter enligt artiklarna 18, 39, 43 och 56.1 i EG-fördraget samt artiklarna 28, 31 och 40 i avtalet som slutits med medlemmarna inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Fördrags- och avtalsbrotten skulle bestå i att Sverige antagit och bibehållit skattelagstiftning enligt vilken uppskovsavdrag för kapitalvinster som uppkommer vid avyttring av ägarbebodda bostäder när den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad, endast beviljas om både den avyttrade och den förvärvade bostaden ligger inom landets territorium. Den 13 december 2005 fattade kommissionen beslut om att stämma Sverige inför EG-domstolen och den 23 februari 2006 inkom kommissionens stämning av Sverige till EG-domstolen (mål C-104/06).

Kommissionen har gjort gällande att reglerna om uppskovsavdrag i 47 kap. IL i det de innehåller ett krav på att både ursprungs- och ersättningsbostaden skall ligga i Sverige, utgör ett hinder för, och därmed en begränsning av, den fria rörligheten för bl.a. personer och kapital i den mening som avses i EG-fördraget.

Den 12 maj 2006 inkom Sverige med ett svaromål till EG-domstolen, i vilket Sverige medger kommissionens fastställelseyrkande, bland annat sedan regeringen kommit fram till att det är möjligt att utforma regler

⁹ Se bland annat dom i Futura Participations och Singer (fotnot 8), dom av den 3 oktober 2002, C-136/00, Danner och dom av den 28 oktober 1999, C-55/98, Vestergaard.

¹⁰ Dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer.

¹¹ Dom av den 21 november 2002 i mål (C-436/00) X och Y, och dom i mål C-136/00, Danner (fotnot 9).

som inte kan ifrågasättas i förhållande till gemenskapsrätten. Den 27 mars 2006 sammankallades en arbetsgrupp med deltagare från Finansdepartementet och Skatteverket för att utarbeta ett förslag till nya regler.

Arbetsgruppen har funnit att uppskovsreglerna bör anpassas till EGRätten samtidigt som metoden för beskattning av uppskov på permanentbostäder bör förenklas genom tillåtande av deluppskov och frivillig framskattning av uppskovsbelopp. Förutsättningar för en effektiv skattekontroll går att bibehålla genom en uppgiftsskyldighet för uppskovsinnehavaren. Arbetsgruppens förslag presenteras i det följande.

3.2 En bostad inom EES kan vara ursprungs- och ersättningsbostad

Förslag: Definitionen av ursprungsbo- stad utvidgas till att omfatta en bostad i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, EES. Även definitionen av ersättningsbo- stad utvidgas på så sätt att en sådan bostad kan ligga i en annan EES-stat. Definitionen av privatbostadsföretag utvidgas vid tillämpningen av uppskovsreglerna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) till att även omfatta motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES. Uppskovsinnehavare som har en ersättningsbo- stad utanför Sverige skall, vid tidpunkten för inlämnandet av ordinarie allmän självdeklaration, lämna uppgifter till Skatteverket om ersättningsbo- staden.

Skälen för arbetsgruppens förslag: Enligt nuvarande regler skall, vid avyttring av en ursprungsbo- stad, en ersättningsbo- stad förvärvas i Sverige för att uppskov med kapitalvinsten skall medges. De svenska reglerna har kritiserats då de i vissa delar anses strida mot gemenskapsrättens regler om fri rörlighet. Arbetsgruppen har därför funnit att uppskovsreglerna i de berörda delarna bör modifieras med utgångspunkten att både ursprungsbo- staden och ersättningsbo- staden kan vara belägna i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Arbetsgruppens förslag innebär att ursprungsbo- staden skall vara belägen i en stat inom EES. Det medför att då en obegränsat skattskyldig avyttrar en permanentbo- stad i en stat inom EES med vinst, kan uppskov med den svenska skatten erhållas på samma sätt som vid avyttringen av en bostad i Sverige. Om den skattskyldige har beskattats för vinsten i den stat där bostaden är belägen kan den skattskyldige under vissa förutsättningar enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) eller enligt skatteavtal få avräkning (s.k. credit of tax) med den utländska skatten vid beräkningen av svensk skatt. Kapitalvinsten vid avyttring av den utländska bo- staden kan också vara undantagen från beskattning enligt skatteavtal där Sverige har avstått från rätten att beskatta inkomster av detta slag (s.k. exemption). För det fall vinsten är undantagen från svensk beskattning enligt skatteavtal medges inte uppskov med den del som undantagits. Om avräkning av den utländska skatten skett enligt skatteavtal eller avräkningslagens bestämmelser kan avdrag för uppskovsbelopp endast göras för kapitalvinst på vilken skatt belöper som inte avräknats.

Av 47 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) framgår att med ersättningsbostad avses en tillgång i Sverige som vid förvärvet är 1. småhus med mark som är en småhusenhet, 2. småhus på annans mark, 3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, 4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3, eller 5. bostad i ett privatbostadsföretag. Den skatterättsliga karaktären på egendomarna vid förvärvet är ovidkommande, avgörande är således att de är av det slag som kan hänföras till *privatbostadsfastighet* eller *privatbostad* enligt 2 kap. 8 § IL (prop. 1993/94:45 s. 42). Arbetsgruppen föreslår att kravet på att ersättningsbostaden skall vara belägen i Sverige ändras så att bostaden istället skall vara belägen i en stat inom EES.

För att möjliggöra utomlands belägna ursprungs- och ersättningsbostäder i form av privatbostadsrätter, utvidgas definitionen av privatbostadsföretag i 2 kap. 17 § IL i förslaget till att, vid tillämpningen av uppskovsreglerna i 47 kap., även omfatta motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma inom EES. Det finns risk att bedömningen av vad som utgör en motsvarande juridisk person kan komma att innebära tolkningsproblem i framtiden. Arbetsgruppen ser dock ingen möjlighet att uttömmade reglera vilka utländska företeelser som skall anses utgöra en motsvarande juridisk person utan en sådan bedömning måste ske i varje enskilt fall.

Arbetsgruppen har inte funnit att EG-rätten bör föranleda några ytterligare ändringar av de grundläggande villkoren för uppskov. Det innebär bl.a. att tidpunkterna för att förvärva ersättningsbostad respektive uppfylla bosättningskravet kan behållas. De krav som ställs i fråga om ursprungs- och ersättningsbostadens beskaffenhet skall fortfarande gälla utom när det gäller kravet på att de skall ligga i Sverige.

De föreslagna reglerna innebär att en skattskyldig som inte har förvärvat en ersättningsbostad vid avyttringen av bostaden i Sverige får uppskov med hela den skattepliktiga vinsten från ursprungsbostaden (preliminärt uppskov). En ny prövning får sedan göras vid taxeringen året efter det år då avyttringen av ursprungsbostaden skall redovisas. Bestämmelserna i 47 kap. 9 och 10 §§ IL om återföring av uppskovsbelopp helt eller delvis och om särskilt tillägg, behöver inte innehålla någon särreglering. I dessa delar kan reglerna alltså även i fortsättningen vara lika för den som bosätter sig inom Sverige och den som bosätter sig i en annan stat inom EES.

Uppgiftsskyldighet

Om uppskovsreglerna enligt förslaget utvidgas till att även omfatta ett geografiskt område utanför Sverige kan Skatteverket inte automatiskt, genom det svenska fastighetsregistret eller på annat sätt, få information om överlåtelser av fastigheter och bostadsrättslägenheter. Av kontrollskäl är det därför nödvändigt att det utarbetas ett system där Skatteverket kontinuerligt får information om att förutsättningarna för fortsatt uppskov fortfarande föreligger.

För uppskovsinnehavare där ersättningsbostaden är belägen i Sverige kommer Skatteverket även fortsättningsvis att få uppdaterad information genom det svenska fastighetsregistret eller från bostadsrättsföreningar

genom lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Någon utökad uppgiftsskyldighet för innehavare av ersättningsbostad belägen i Sverige är därmed inte påkallad.

När ersättningsbostaden är belägen i utlandet måste Skatteverket emellertid få informationen på annat sätt. Förslaget innebär att personer som har förvärvat en ersättningsbostad i utlandet och beviljats uppskovsbelopp, själva skall vara skyldiga att lämna uppgifter till Skatteverket. Uppgiftsskyldigheten skall fullgöras årligen. De uppgifter som skall lämnas är sådana som har betydelse för om rätt till uppskov fortfarande föreligger. Det innebär att en person som förvärvar en ersättningsbostad i en annan stat än Sverige inom EES eller har för avsikt att förvärva och bosätta sig i en sådan ersättningsbostad, varje år till Skatteverket skall lämna uppgifter som utvisar att personen fortfarande uppfyller kraven för rätt till uppskovsbelopp. Skatteverket skall ha rätt att förelägga en person att fullgöra uppgiftsskyldigheten.

Enligt EG-rättslig praxis kan en administrativ börda som inte går att rättfärdiga utgöra en otillåten begränsning av de fria rörligheterna. Den administrativa bördan får inte vara oproportionerligt hög i förhållande till syftet med åläggandet. Arbetsgruppen anser att den föreslagna skyldigheten att inkomma med uppgifter är proportionerlig och inte går utöver vad som är nödvändigt för att upprätthålla en effektiv skattekontroll och för att hindra skatteflykt. Det måste för de berörda skattskyldiga vara betydligt mindre betungande att årligen redovisa sitt bostadsinnehav jämfört med att uppskovsbeloppet tas upp till beskattning.

Ett alternativ till att uppskovsinnehavaren ansvarar för att lämna information till Skatteverket skulle vara att verket erhåller information från de utländska skattemyndigheterna. Medlemsstaterna inom EU omfattas av EG:s handräckningsdirektiv från 1977 (direktiv 77/799/EEG). Direktivet innebär att en medlemsstat kan begära information från behöriga myndigheter i de andra medlemsstaterna förutsatt att denna stat har uttömt möjligheterna att skaffa information från egna källor.

Sverige har även ingått multilaterala avtal med stater som inte ingår i EU. Det nordiska handräckningsavtalet (se SFS 1990:226) har undertecknats av Danmark, Finland, Färöarna, Grönland, Island, Norge och Sverige. Detta avtal omfattar inte bara informationsutbyte utan även indrivning av skatt, delgivning av handlingar, överföring av skatt etc.

I Sverige finns det ett centralt fastighetsregister från vilket Skatteverket per automatik får information om innehav och överlåtelse av fastigheter. Det finns också en skyldighet enligt LSK för privatbostadsföretag att lämna uppgift om överlåtelse av lägenheter i privatbostadsföretagets fastigheter. Många stater inom EES saknar ett centralt fastighetsregister och har inte heller tillgång till information på annat sätt. Detta kan bero på flera olika omständigheter, exempelvis att överlåtelse av privatbostäder inte utgör beskattningsbara transaktioner i respektive stat eller att fastighetstaxering utgör en kommunal angelägenhet.

Avsaknaden av aktuell information på nationell nivå kan i vissa fall medföra svårigheter för Skatteverket att få information om uppskovsinnehavares fastighetsinnehav i andra medlemsstater, även om verket begär information med stöd av handräckningsdirektivet. Om en

utländsk skattemyndighet inte själv har behov av informationen finns det en överhängande risk att information som lämnas av en sådan utländsk myndighet kan vara bristfällig eller inaktuell. Av denna anledning anser arbetsgruppen att information i stället skall inhämtas från den som lättast kan tillhandahålla korrekt och relevant information, dvs. uppskovsinnehavaren.

För det fall den skattskyldige inte inkommer med information om sitt innehav av ersättningsbostad bör Skatteverket påbörja en utredning för att bestämma huruvida fortsatt grund för uppskov föreligger. Med stöd av rådets direktiv 76/308/EEG av den 15 mars 1976 om ömsesidigt bistånd för indrivning av fordringar som har avseende på vissa avgifter, tullar, skatter och andra åtgärder (indrivningsdirektivet) samt det nordiska handräkningsavtalet kan Skatteverket (fr.o.m. den 1 juli 2006 Kronofogdemyndigheten) begära hjälp från andra EES-staters myndigheter att driva in skattefordringar hänförliga till svenska uppskovsbelopp.

Uppgiftsskyldighetens närmare utformning

I 3 kap. 11 § LSK finns föreskrivet att en skattskyldig som gör uppskovsavgift skall lämna identifikationsuppgifter för ersättningsbostaden i den allmänna självdeklarationen. Arbetsgruppen föreslår att det i en ny 3 kap. 11 a § skall införas en skyldighet i LSK för den som enligt 47 kap. IL har ett uppskovsbelopp hänförligt till en utomlands belägen ersättningsbostad, att lämna uppgifter som är av betydelse för uppskovsbeloppet. De uppgifter som kan vara av betydelse för bedömningen av om ett uppskovsbelopp skall återföras helt eller delvis till beskattning är bland annat pris, förvärvs- och avyttringstidpunkter samt identifikationsuppgifter för bostaden. Det bör ankomma på regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om de uppgifter som skall lämnas.

Det kan förväntas att vissa av de skattskyldiga som förvärvat ersättningsbostäder utomlands inte kommer att ha sådana band till Sverige att de omfattas av skyldigheten att lämna allmän självdeklaration. För dessa personer införs i stället en skyldighet att lämna de nödvändiga uppgifterna som s.k. särskild uppgift enligt 5 kap. LSK. Uppgifterna skall lämnas inom den tid och på det sätt som gäller för självdeklarationer.

Ett alternativ till införandet av skyldigheten att lämna särskild uppgift vore att göra den som har att lämna uppgifter om utländsk ersättningsbostad automatiskt deklarationsskyldig. Arbetsgruppen har övervägt denna lösning men funnit det vara onödigt betungande att ålägga enskilda som inte av någon annan anledning är skyldiga att deklarerat att varje år lämna allmän självdeklaration för att Skatteverket skall tillhandahållas nödvändiga uppgifter.

Av 17 kap. 1 § LSK framgår bl.a. att Skatteverket får förelägga en person som inte har lämnat föreskriven självdeklaration eller som har lämnat en ofullständig sådan att lämna eller komplettera självdeklarationen. Detsamma gäller lämnande av särskilda uppgifter. Enligt 17 kap. 8 § LSK får ett föreläggande förenas med vite, om det finns anledning att anta att det inte följs.

3.3 En förenklad metod för beskattning av uppskov på bostäder

Förslag: Metoden för beräkning och beskattning av uppskov förändras och förenklas. Den nya metoden innebär att ett uppskavsbelopp fastställs och dras av vid varje avyttring. Tidigare uppskavsbelopp skall återföras till beskattning vid varje avyttringstillfälle och ett nytt avdrag för uppskavsbelopp medges om förutsättningarna för uppskov är uppfyllda. Proportioneringen till två tredjedelar av vinsten respektive till halva förlusten görs först vid beskattningstillfället, dvs. uppskavsberäkningen görs utifrån nominella belopp. En uttrycklig regel om proportionering vid återföring av uppskavsbelopp vid delavyttringar införs.

Skälen för arbetsgruppens förslag: Enligt nuvarande regler utgör uppskovssystemet en integrerad del av kapitalvinstbeskattningen. Reglerna innebär att ett uppskavsavdrag motsvarande hela eller del av kapitalvinsten medges vid avyttringen av ursprungsbostaden. Vid den efterföljande avyttringen av ersättningsbostaden påverkas omkostnadsbeloppet av den obeskattade vinsten från avyttringen av ursprungsbostaden. Arbetsgruppen har undersökt möjligheten att behålla nuvarande regler i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL) och anpassa dem i den utsträckning som behövs för att de skall kunna tillämpas även när den skattskyldige väljer att flytta utomlands. En utvidgning av det nuvarande systemet skulle kräva att alla avyttringar av ersättningsbostäder som finns i utlandet redovisas i detalj, dvs. en fiktiv kapitalvinstberäkning skulle krävas trots att kapitalvinsterna vid avyttring av utländska bostäder i många fall inte skall tas upp till beskattning i Sverige. Arbetsgruppen har funnit att detta sätt att beskatta uppskavsbeloppen skulle bli administrativt betungande, främst för de skattskyldiga men även för Skatteverket. Det är viktigt att regelsystemet inte kompliceras i onödan och arbetsgruppen har därför valt att föreslå en förenklad metod som kan tillämpas oavsett om ersättningsbostaden ligger i Sverige eller i en annan stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Även i ett utvidgat uppskovssystem bör principen vara att reglerna i så stor utsträckning som möjligt är en integrerad del av kapitalvinstbeskattningen. Uppskovet bör därför även i fortsättningen utformas som ett särskilt avdrag i inkomstslaget kapital, ett så kallat avdrag för uppskavsbelopp. Eftersom den som flyttar till en annan EES-stat i normalfallet inte är fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige kan beskattningen av uppskavsbeloppet inte kopplas till kapitalvinstbeskattningen av ersättningsbostaden. Metoden för att beskatta den skattecredit som uppskov med kapitalvinsten innebär måste därför få en annan utformning. Arbetsgruppen föreslår att ett uppskavsbelopp fastställs för den skattskyldige som skall beaktas vid varje avyttring.

Det nya förslaget innebär att ett uppskavsbelopp fastställs. Vid avyttringen av ursprungsbostaden kan den skattskyldige begära uppskov med vinsten i form av ett avdrag för uppskavsbelopp. Ett uppskavsbelopp erhålles därefter under förutsättning att en ersättningsbostad förvärvas eller avses att förvärvas. Tidigare

uppskovsbelopp skall återföras till beskattning vid varje avyttringstillfälle och ett nytt avdrag för uppskovsbelopp medges om förutsättningarna för uppskov är uppfyllda. När den skattskyldige lämnar uppskovssystemet, t.ex. därför att personen flyttar till en hyrd bostad, återförs uppskovsbeloppet till beskattning och något nytt avdrag för uppskovsbelopp medges inte.

En annan ändring i arbetsgruppens förslag jämfört med nuvarande regler är att tekniken för beräkning av uppskovsbelopp förenklas. I stället för att avdraget för uppskovsbelopp, och därmed också uppskovsbeloppet, utgörs av den obeskattade vinsten kvoterad med två tredjedelar, skall beräkningen ske utifrån den obeskattade vinsten vid avyttring av ursprungsbostaden, dvs. nominellt belopp, se vidare nedan under rubriken "Slutlig beskattning av uppskovsbelopp".

Följande exempel är avsett att illustrera tekniken med uppskovsbelopp;

1. Den skattskyldige förvärvar bostaden A för 700 000 kr och avyttrar den fem år senare för 1 000 000 kr.
2. Bostaden B förvärvas för 1 200 000 kr och avyttras tre år senare för 1 500 000 kr.
3. Bostaden C förvärvas för 1 100 000 kr och avyttras två år senare för 1 800 000 kr. Den skattskyldige förvärvar därefter inte någon ny ersättningsbostad. Uppskovsbeloppet skall beräknas enligt följande.

År 6 avyttras bostaden A:

A avyttras och B förvärvas år 6. Vinsten vid avyttringen av bostaden A uppgår till 300 000 kr (1 000 000 kr - 700 000 kr). Den skattskyldige yrkar ett avdrag för uppskovsbelopp med 300 000 kr i sin deklaration. Den skattskyldiges uppskovsbelopp fastställs till 300 000 kr.

År 9 avyttras bostaden B:

År 9 säljer den skattskyldige bostaden B och förvärvar bostaden C.

Vinsten vid avyttringen av B uppgår till 300 000 kr (1 500 000 kr - 1 200 000 kr). Återföring av uppskovsbeloppet från avyttringen av bostaden A uppgår till 300 000 kr, dvs. totalt beskattningsbart belopp fastställs till 600 000 kr.

Eftersom ersättningsbostaden B avyttras för 1 500 000 kr och ersättningsbostaden C förvärvas för 1 100 000 kr (dvs. ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden), kan det nya uppskovsbeloppet maximalt uppgå till 440 000 kr enligt följande formel $1\,100\,000 \times \frac{600\,000}{1\,500\,000}$

$$\frac{600\,000}{1\,500\,000}$$

Den skattskyldige skall ta upp 160 000 kr (600 000 kr - 440 000 kr) till beskattning om maximalt avdrag för uppskovsbelopp med 440 000 kr yrkas.

År 11 avyttras bostaden C:

Bostaden C avyttras under år 11 och någon ersättningsbostad förvärvas inte. Vinsten vid avyttringen av bostaden C uppgår till 700 000 kr (1 800 000 kr - 1 100 000 kr). Återföring av uppskovsbeloppet från avyttringen av A + B uppgår till 440 000 kr, dvs. totalt beskattningsbart belopp 1 140 000 kr (700 000 kr + 440 000 kr).

Eftersom någon ny ersättningsbostad inte förvärfvas medges inte något nytt avdrag för uppskovsbelopp. Hela det beskattningsbara resultatet om 1 140 000 kr skall därmed tas upp till beskattning.

Den beskrivna beskattningsmetoden kan användas oavsett om ersättningsbostaden ligger i Sverige eller i en annan stat inom EES.

Bakgrunden till systematiken i de nuvarande reglerna om uppskovsavdrag är att innehav av flera bostäder efter varandra så långt som möjligt skall behandlas som ett enda innehav. En effekt av detta är att när en ersättningsbostad är billigare än ursprungsbostaden anses motsvarande andel av ursprungsbostaden avyttrad och omfattas alltså inte av uppskovet. Arbetsgruppen anser att denna systematik skall bibehållas även enligt det nya förslaget. Detta innebär således att vid förvärv av en ersättningsbostad i Sverige eller en annan stat inom EES som är billigare än ursprungsbostaden, skall en viss del av uppskovsbeloppet tas upp till beskattning.

När den skattskyldige har flyttat utomlands och därmed i normalfallet blir begränsat skattskyldig, tar den ovan beskrivna metoden inte hänsyn till om mellanliggande förvärv av ersättningsbostäder är dyrare än den ersättningsbostad som först förvärvades utomlands. Detta beror på att vinster från utländska privatbostadsavyttringar inte är skattepliktiga för begränsat skattskyldiga och därför aldrig kan öka det svenska uppskovsbeloppet. Metoden tar dock hänsyn till om mellanliggande förvärv är billigare, på samma sätt som en billigare ersättningsbostad i Sverige tvingar uppskovsinnehavaren att ta fram en del av uppskovsbeloppet till beskattning.

Om ersättningsbostaden avyttras med förlust skall uppskovsbeloppet få kvittas mot den del av förlusten som får dras av enligt 45 kap. 33 § och 46 kap. 18 § IL. Denna effekt uppnås genom en ändring av de nämnda reglerna som innebär att resultatet av avyttringen skall korrigeras med uppskovsbeloppet, innan kvoteringen sker av belopp som skall tas upp eller dras av.

Slutlig beskattning av uppskovsbelopp

Den slutliga beskattningen av uppskovsbeloppet sker normalt när den skattskyldige avyttrar den ”sista” ersättningsbostaden och inte förvärfvar någon ny. Tekniskt sker detta genom att tidigare uppskovsbelopp återförs och läggs till kapitalvinsten. Något nytt avdrag för uppskovsbelopp erhålls inte. Beskattning av återförda uppskovsbelopp sker på samma sätt i fall då kapitalvinstberäkning inte skall göras, exempelvis då en begränsat skattskyldig avyttrar i utlandet belägen bostad som är belastad med uppskovsbelopp.

När uppskovsbelopp återförs till beskattning skall denna återföring ske enligt reglerna för kapitalvinst vid avyttring av den typ av bostad som ersättningsbostaden utgör vid återföringstidpunkten. Det innebär således att reglerna i 45 kap., 46 kap. respektive 48 kap. blir tillämpliga vid återföringen av uppskovsbelopp beroende på ersättningsbostadens karaktär. Detta ger samma materiella effekt som enligt dagens regler.

Det bör uppmärksammas att tillämpligheten av 45 kap. och 46 kap. i vissa delar utvidgas genom ändrade definitioner i 2 kap. 9 och 17 §§.

Enligt 2 kap. 9 § skall även utländska småhus som motsvarar småhus på lantbruksenhet utgöra privatbostad vid tillämpningen av 45 kap. Utvidgningen av definitionen av privatbostadsföretag som beskrivits ovan i avsnitt 3.2 gäller även vid avyttringar enligt 46 kap.

En del av uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning vid avyttring av en del av en egendom (fastighet eller andel i privatbostadsföretag) som är belastad med ett uppskovsbelopp. Uppskovsbelopp som skall återföras till beskattning motsvarar den del av uppskovsbeloppet som ersättningen för den avyttrade delen utgör av marknadsvärdet på hela egendomen.

För att öka valfriheten för den skattskyldige lägger arbetsgruppen fram ett förslag om förtida återföring till beskattning av uppskovsbelopp, se vidare i avsnitt 3.4 nedan.

Benefika överlåtelse

Vid benefika överlåtelse av ersättningsbostaden skall uppskovsbeloppet – på samma sätt som gäller i dag – följa bostaden. Det innebär att det blir förvärvaren som beskattas för uppskovsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras och förutsättningar för nytt uppskov inte föreligger.

3.4 Ökad valfrihet genom deluppskov samt frivillig framskattning av uppskovsbelopp

Förslag: Är förutsättningarna för uppskov uppfyllda, skall den skattskyldige i samband med ansökan om uppskov kunna välja uppskov med hela eller endast en del av kapitalvinsten, dock skall avdraget för uppskovsbelopp lägst uppgå till 50 000 kronor. Förtida återföring av hela eller del av gamla uppskovsbelopp till beskattning, skall kunna ske på begäran av den skattskyldige även om förutsättningarna för erhållet uppskov kvarstår. Lägsta del av uppskovsbeloppet som frivilligt kan tas fram till beskattning uppgår till 20 000 kronor årligen.

Skälen för arbetsgruppens förslag: För det fall en kapitalvinst uppkommer vid avyttring av en ursprungsbostad och förutsättningarna för uppskov med skatten är uppfyllda, har den skattskyldige enligt dagens regler två alternativ.

Enligt det första alternativet kan den skattskyldige välja att inte ansöka om uppskov och därmed ta upp hela kapitalvinsten till beskattning samma år som avyttringen av ursprungsbostaden sker. Alternativ två innebär att den skattskyldige kan ansöka om att få uppskov med hela den kapitalvinst som annars skulle ha tagits upp till beskattning. Beskattning av kapitalvinsten då den skattskyldige begärt uppskov, sker när förutsättningarna för uppskov inte längre föreligger. Arbetsgruppen anser att dessa regler begränsar de skattskyldigas valfrihet. Det finns enligt dagens regler inte någon möjlighet för den skattskyldige att yrka att uppskovsavdraget skall uppgå till ett belopp som är lägre än hela den obeskattade vinsten. Det finns inte heller någon möjlighet för den skattskyldige att ”i förtid” ta fram ett erhållet uppskov till beskattning

(arbetsgruppen bortser här från möjligheten att genom omprövning avstå från tidigare års uppskovsavdrag).

Det kan finnas fall då den skattskyldige av olika skäl inte vill ha uppskov med hela den beskattningsbara vinsten samt situationer då en uppskovsinnehavare vill ta fram hela eller del av uppskovet till beskattning även om förutsättningarna för fortsatt uppskov är för handen. Enligt förslaget skall den skattskyldige ha rätt att yrka uppskov med endast en del av kapitalvinsten, dock skall avdraget för uppskovsbeloppet lägst uppgå till 50 000 kronor enligt bestämmelsen i 47 kap. 6 § inkomstskattelagen (1999:1229). Förslaget innebär vidare att uppskovsinnehavaren skall ges möjlighet att återföra hela eller del av uppskovsbeloppet till beskattning även om de formella förutsättningarna för uppskov fortfarande föreligger. En återföring av uppskovsbelopp skall göras på begäran av den skattskyldige. För att inte i onödan öka Skatteverkets administrativa börda skall den skattskyldige endast kunna yrka delvis återföring av uppskovsbelopp under förutsättning att återförd del uppgår till minst 20 000 kronor per år.

När den skattskyldige begär förtida återföring av uppskovsbelopp beskattas denna återföring enligt reglerna för kapitalvinst vid avyttring av den typ av bostad som ersättningsbostaden utgör vid återföringstidpunkten. Det innebär således att reglerna i 45 kap., 46 kap. respektive 48 kap. blir tillämpliga vid återföringen av uppskovsbelopp beroende på ersättningsbostadens karaktär.

3.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: De nya bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) om uppskov skall träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare. Kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt äldre bestämmelser skall vid tillämpningen av de nya bestämmelserna anses som uppskovsbelopp i det nya uppskovssystemet. De nya bestämmelserna i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter om skyldighet att lämna uppgifter när ersättningsbostaden är belägen utomlands skall träda i kraft den 1 januari 2007.

Skälen för arbetsgruppens förslag: Det är enligt arbetsgruppens mening angeläget att de nya bestämmelserna om uppskov kan börja tillämpas så snart som möjligt. Gruppen föreslår därför att de nya bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) skall träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare (för vilka i förekommande fall kapitalvinstbeskattning aktualiseras vid 2007 års taxering eller senare). Ändringarna i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) föreslås som en följd av detta träda i kraft den 1 januari 2007.

Övergångsbestämmelser för äldre uppskov

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 2.1 fanns det tidigare bestämmelser om uppskov i den upphävda lagen (1968:276) om uppskov

i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, den upphävda lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst och den upphävda lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad. Avsikten är att uppskov som medgetts med stöd av dessa bestämmelser liksom uppskov enligt nuvarande regler i 47 kap. IL skall kunna bibehållas och integreras i det av arbetsgruppen föreslagna nya generösare uppskovssystemet. Det är därför nödvändigt med en övergångsbestämmelse till ändringarna i IL. Arbetsgruppen föreslår en bestämmelse som anger att kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt äldre bestämmelser skall anses som uppskovsbelopp vid tillämpningen av de nya bestämmelserna i 47 kap. IL. Med kapitalvinst avses härvid kapitalvinst till nominellt belopp och inte ett kvoterat skattepliktigt resultat. Av 4 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229) följer att uppskov som medgetts enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad skall anses ha medgetts enligt 47 kap. IL. 1993 års uppskovslag behöver därför inte nämnas särskilt i övergångsbestämmelserna.

I dag finns i 45 kap. 27 § andra stycket IL en bestämmelse som anger att om uppskov har erhållits enligt någon av 1968 års och 1978 års uppskovslagar, skall anskaffningsutgiften för ersättningsfastigheten minskas med uppskovsbeloppet. Denna metodik passar inte in i det nya uppskovssystemet. Det är vidare enligt arbetsgruppens mening lämpligare att reglera hanteringen av äldre uppskov i en övergångsbestämmelse. Bestämmelsen föreslås därför upphävas tillsammans med resten av paragrafen.

Enligt 2 kap 10 § andra stycket regeringsformen får skatt inte tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatten. Arbetsgruppens förslag till nya uppskovsregler innebär en ny systematik för hantering av uppskov. Den nya systematiken innebär dock ingen förändring av skatteuttaget jämfört med nuvarande bestämmelser. Detta gäller även beträffande uppskov som medgetts enligt äldre bestämmelser. För skattskyldiga som inte kan erhålla uppskov med stöd av nuvarande regler men som skulle kunna erhålla det enligt de föreslagna reglerna innebär förändringen av uppskovssystemet nya möjligheter till uppskjuten beskattning. Ikraftträdande- och övergångsbestämmelserna står således inte i konflikt med regeringsformens förbud mot retroaktiv beskattning.

Äldre avyttringar för vilka uppskov inte begärts

Av arbetsgruppens förslag till ikraftträdandebestämmelse följer att äldre (dvs. nuvarande) bestämmelser om uppskov gäller för avyttringar som skett före den 1 januari 2006. I och med att Sverige medgett kommissionens yrkande i EG-domstolen kan domstolen i en kommande dom förväntas fastställa att dessa bestämmelser strider mot gemenskapsrätten i fråga om kravet att både ursprungsbostad och ersättningsbostad skall ligga i Sverige.

En skattskyldig har enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324) möjlighet att begära omprövning av taxeringsbeslut före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Det kan antas att åtminstone några skattskyldiga till följd av EG-domstolens avgörande kommer att begära

omprövning av äldre taxeringar med yrkande om att uppskovsavdrag skall medges vid kapitalvinstberäkning under åberopande av att nya bostäder förvärvats utomlands. Av den ovan beskrivna övergångsbestämmelsen följer att kapitalvinster för vilka sådana uppskov medges, skall anses som uppskovsbelopp vid tillämpning av de nya bestämmelserna i 47 kap. IL.

4 Konsekvensanalys

4.1 Statsfinansiella konsekvenser

Konsekvenser för Skatteverkets del

För Skatteverkets del kommer förslaget om en utvidgning av uppskovssystemet att medföra vissa nya arbetsuppgifter och kostnader kan därför uppstå. Förslaget innebär att ursprungsbostaden och ersättningsbostaden kan vara belägen i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) då uppskov med den i Sverige beskattningsbara kapitalvinsten beviljas. Enligt förslaget skall kontrollen av uppskoven ske genom att den skattskyldige åläggs att inkomma med årlig information för att säkerställa att villkoren för uppskov fortfarande är uppfyllda. Kontrollen av skattskyldiga som skall lämna allmän självdeklaration kommer att ske genom den ordinarie taxeringen. Kontrollen av personer som inte är skyldiga att lämna allmän självdeklaration kommer att ske genom att dessa personer skall lämna särskild uppgift.

Enligt arbetsgruppens preliminära beräkningar kommer ungefär 2 000 skattskyldiga årligen att utnyttja möjligheten att få uppskov med kapitalvinstskatten vid en utflyttning till en stat inom EES. För det fall en uppskovsinnehavare inte återkommer till Skatteverket med begärd information måste Skatteverket påbörja en utredning.

De beräkningar av kostnader som gjorts av Skatteverket visar på en initial kostnad första året på ca 2,0 – 2,5 miljoner kronor och en årlig utgift för att hantera och granska nya uppskov med ca 1,8 – 2,0 miljoner kronor. De initiala kostnaderna när det nya systemet skall tillämpas avser ändring av deklaraionsblanketter och informationsbroschyrer, framtagande av utbildningsmaterial, utbildning av vissa handläggare, undersökning och kartläggning av förhållandet kring olika EES-länders bostads- och fastighetsmarknader samt anpassningar av IT-system. Den årliga utgiftens storlek är beroende av mängden uppskov och att dessa regelmässigt torde kräva särskilda insatser avseende utredningar och kontroller. Det kan dessutom antas att en mängd taxeringsärenden kommer att initieras med anledning av att den skattskyldige inte lämnat årlig uppgift för bedömning av uppskovsbeloppet, och att dessa ärenden i ett senare skede måste läggas ned därför att nödvändig information inkommer under utredningen. Omfattningen av dessa kostsamma utredningar går inte att uppskatta.

Andra förslag såsom ny metod för beräkning av avdrag för uppskovsbelopp vid förvärv av billigare ersättningsbostad samt förslaget om frivillig framskattning av uppskovsbelopp innebär inte att några nya resurser hos Skatteverket kommer att tas i anspråk.

Den delen av Skatteverkets personal som skall arbeta med de nya uppskavsreglerna kommer att behöva utbildning. Skatteverket bedömer att kostnaden för detta ryms inom ramen för befintligt anslag.

Konsekvenser för skattekontrollen och skatteintäkterna

I och med att möjligheten att erhålla uppskov med en kapitalvinst utökas till att även omfatta EES, kommer antalet uppskov sannolikt att öka. Beskattningsår 2004 fanns det totalt 362 000 uppskovsavdrag om sammanlagt 126 miljarder kronor. En utvidgning av området för uppskov skulle medföra att uppskattningsvis 2 000 nya uppskov kommer att beviljas årligen. Uppskattningen av antalet tillkommande uppskov bygger på uppgifter från Statistiska centralbyrån, SCB, om antalet emigranter och andel av dessa som flyttar till annan stat inom EES samt antaganden om andel som flyttar från en bostad som ger rätt till uppskov och andel som förvärvar en godkänd ersättningsbostad. Dessutom har hänsyn tagits till att alla inte avyttrar med vinst och att inte alla som har rätt till uppskov ansöker om det. Det genomsnittliga uppskovsavdraget beskattningsåret 2004 uppgick till 386 700 kronor. Uttryckt i 2007 års prisnivå uppskattas det tillkommande uppskovsbeloppet till drygt 1 miljard kronor. Det ger ett kassamässigt skattebortfall för staten motsvarande drygt 200 miljoner kronor. Den varaktiga statsfinansiella effekten av förslaget motsvarar den skattecredit (uppskjuten beskattning) som uppskov med kapitalvinstskatten innebär. Om uppskovsbeloppen i genomsnitt inflyter 10 år senare innebär det, med en diskonteringsränta på 5 procent, att det varaktiga skattebortfallet årligen kan uppskattas till knappt 80 miljoner kronor.

Förslaget innebär att förluster vid avyttring av privatbostäder skall dras av mot ett tidigare erhållit uppskovsbelopp. Denna möjlighet kommer även att kunna utnyttjas av begränsat skattskyldiga uppskovsinnehavare utan att det finns någon motsvarande möjlighet att beskatta vinster vid sådana avyttringar. Arbetsgruppen har inte haft underlag för att beräkna storleken av skattebortfallet i dessa situationer.

En konsekvens av att en skattskyldig kan erhålla avdrag för uppskovsbelopp vid bosättning i en annan stat inom EES blir att skattekontrollen försvåras. Den skattskyldige som har erhållit det svenska uppskovsbeloppet förpliktigas att varje år informera Skatteverket om att den ursprungliga ersättningsbostaden, eller en bostad som trätt i denna bostads ställe, fortfarande innehas av den skattskyldige.

Det är utan tvekan så att vissa uppskovsinnehavare inte kommer att inkomma med efterfrågad information. Skatteverket skall då starta en utredning och en förfrågan kommer att sändas till uppskovsinnehavaren. Om Skatteverket efter utredning inte fått tillräcklig information av uppskovsinnehavaren, alternativt information om att ersättningsbostaden inte längre ägs av uppskovsinnehavaren och någon ny ersättningsbostad inte förvärvats, kommer uppskovsinnehavaren att beskattas för uppskovsbeloppet.

Regeringen återkommer med förslag till finansiering i samband med budgetpropositionen för år 2007.

4.2 Konsekvenser för enskilda skattskyldiga

Förslaget ger enskilda skattskyldiga möjlighet att erhålla uppskov med en kapitalvinst som har uppkommit vid avyttring av en bostad inom EES om en ny bostad förvärvas i en stat inom EES. För att inte helt uttradera det svenska beskattningsunderlaget anser arbetsgruppen att det är nödvändigt att de personer som har erhållit ett uppskopsbelopp vid en utflyttning regelbundet skall inkomma med information till det svenska Skatteverket. Arbetsgruppen anser att denna uppgiftsskyldighet är proportionerlig i förhållande till det behov som finns att skydda den svenska skattebasen. Det bör i sammanhanget också betonas att även uppskovsinnehavare som förvärvat eller överlåtit en ersättningsbostad i Sverige skall inkomma med information i sin självdeklaration.

Vidare innebär förslaget att den skattskyldige får ökad valfrihet avseende uppskovet. Exempelvis kan den skattskyldige välja att begära uppskov endast med en del av kapitalvinsten vid avyttring av ursprungsbostaden. Den skattskyldige kan också välja att ta fram hela eller en del av ett uppskopsbelopp till beskattning även om de formella förutsättningarna för avdrag för uppskopsbelopp fortfarande föreligger.

Sammantaget anser arbetsgruppen att effekterna av förslaget blir övervägande positiva för de skattskyldiga.

5 Författningskommentarer

5.1 Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229)

2 kap.

9 §

I paragrafen införs ett tillägg till *första stycket* där det anges att vid tillämpningen av 45 kap. 33 § och 47 kap. skall ett utländskt småhus, motsvarande småhus på lantbruksenhet, anses utgöra en privatbostad. Genom denna ändring likställs de utländska småhusen med motsvarande svenska småhus vid beskattning av kapitalvinst och återföring av uppskovsbelopp utan att kapitalvinstberäkning sker. Hänvisningen till reglerna i 47 kap. medför att en sådan fastighet kan utgöra ursprungsbostad och ersättningsbostad vid tillämpningen av uppskavsreglerna.

17 §

I paragrafen införs ett nytt *andra stycke*, i vilket begreppet privatbostadsföretag utvidgas till att vid tillämpningen av 46 kap. och 47 kap. avse inte bara svenska ekonomiska föreningar och aktiebolag med sådan verksamhet som anges i paragrafens första stycke utan även motsvarande juridiska personer som hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Genom denna ändring likställs dessa utländska juridiska personer som uppfyller kraven i paragrafens första stycke med svenska privatbostadsföretag. Det innebär att kapitalvinst vid avyttring av en utländsk privatbostadsrätt och återföring av uppskovsbelopp skall beskattas enligt reglerna i 46 kap. på samma sätt som då ersättningsbostaden utgör en svensk privatbostadsrätt. Ändringen möjliggör också att ursprungs- och ersättningsbostäder i form av privatbostadsrätter kan ligga i andra EES-stater än Sverige enligt 47 kap.

Det är inte möjligt att i lagtexten reglera vilka utländska associationer som skall anses motsvara de svenska juridiska personerna. Detta är en fråga som måste bedömas i varje enskilt fall.

3 kap.

18 §

Paragrafen innehåller en uppräkningslista av inkomster för vilka en begränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig. I denna uppräkningslista införs återförande av uppskovsbelopp enligt 47 kap. i en ny *punkt åtta*. Ändringen medför att den tidigare punkten åtta blir *punkt nio*.

41 kap.

3 §

I paragrafen finns en uppräknning av företeelser som inte utgör löpande avkastning på kapital eller kapitalvinst men som ändå räknas till inkomstslaget kapital. I *punkt sex* görs vissa ändringar som betingas av terminologin och systematiken i den nya ordningen för uppskov. Uppskovssystemet är emellertid alltså en del av inkomstslaget kapital.

42 kap.

35 §

Paragrafen är ny. I *första stycket* anges att vid avyttring av en ersättningsbostad skall uppskovsbelopp tas upp till beskattning enligt bestämmelserna om kapitalvinst vid avyttring av fastigheter i 45 kap. 33 § eller privatbostadsrätter och näringsbostadsrätter i 46 kap. 18 §, om ersättningsbostaden utgör en sådan bostad.

I paragrafens *andra stycke* anges att första stycket även skall tillämpas när uppskovsbelopp återförs utan att kapitalvinstberäkning görs. Denna bestämmelse aktualiseras förutom när en begränsat skattskyldig avyttrar en utländsk ersättningsbostad, när ett preliminärt uppskov återförs enligt 47 kap. 9 § och när en skattskyldig frivilligt helt eller delvis återför ett uppskovsavdrag till beskattning enligt 47 kap. 9 a § andra stycket.

Syftet med andra stycket är att säkerställa att ett återfört uppskovsavdrag beskattas på samma sätt oavsett om återföringen sker i samband med en kapitalvinstberäkning eller inte.

Av paragrafens *tredje stycke* framgår att om ersättningsbostaden inte utgör sådan bostad som avses i 45 kap. (dvs. fastighet) eller 46 kap. (dvs. privatbostadsrätt eller näringsbostadsrätt) skall återfört uppskovsbelopp tas upp till beskattning enligt bestämmelserna om kapitalvinst i 48 kap. Detta gäller oavsett om kapitalvinstberäkning skall ske i samband med återföringen eller inte. Denna bestämmelse aktualiseras när ersättningsbostaden vid avyttringen eller återföringen av uppskovsbeloppet utgör en andel i en s.k. öakta bostadsrättsförening.

44 kap.

2 §

Denna paragraf ändras endast på så sätt att 47 kap. förs in i uppräknningen av kapitel i vilka vad som sägs om kapitalvinster gäller på motsvarande sätt för kapitalförluster. Ändringen motiveras av att kapitalvinster i 47 kap. används även när kapitalförluster avses.

27 §

Paragrafen ändras endast på så sätt att ordet ”uppskovsavdrag” i hänvisningen till 47 kap. byts ut mot ordet ”uppskovsbelopp” som en anpassning till det nya uppskovssystemet.

45 kap.

33 §

Ett nytt *tredje stycke* införs. Enligt denna bestämmelse skall en kapitalvinst på en fastighet, innan kvotering sker enligt första och andra styckena, ökas med ett tidigare uppskovsbelopp och minskas med ett eventuellt nytt avdrag för uppskovsbelopp. Genom detta förfarande

behandlas uppskovsbelopp, vilka i praktiken består av obeskattade kapitalvinstmedel, på samma sätt som kapitalvinster i kvoteringshänseende.

Det följer av 42 kap. 35 § att återföring av uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning enligt denna paragraf även då kapitalvinstberäkning inte görs. Vid avyttring av en ersättningsbostad utan att kapitalvinstberäkning görs skall ett nytt uppskovsbelopp, om ett sådant önskas och förutsättningarna för uppskov finns enligt bestämmelserna i 47 kap, räknas av från det återförda uppskovsbeloppet på samma sätt som om ett avdrag för uppskovsbelopp hade gjorts i samband med en kapitalvinstberäkning. Eventuellt överskjutande belopp beskattas, efter kvotering, precis som om vinstberäkning hade gjorts.

Vid återföring av uppskovsbelopp enligt 47 kap. 9 eller 9 a § innebär den nya bestämmelsen helt enkelt att det återförda beloppet skall kvoterar innan det blir föremål för beskattning.

46 kap.

18 §

Det införs ett nytt *andra stycke* som fyller samma funktion för privat- och näringsbostadsrätter som 45 kap. 33 § tredje stycket gör för fastigheter.

47 kap.

1 §

Ändringen innebär att paragrafens lydelse anpassas till den nya systematiken för uppskov.

2 §

Paragrafen anpassas till den nya uppskovssystematiken genom att ”uppskovsavdrag” genomgående byts ut mot ”belopp för uppskovsavdrag”. I *första stycket* ändras i *punkt ett* uttrycket ”tar upp kapitalvinst” till ”gjort kapitalvinst”. Denna ändring är avsedd att markera att avdrag för uppskovsbelopp till skillnad från uppskovsavdrag tar sikte på vinster till nominella belopp och inte kvoterade skattepliktiga delar av kapitalvinster.

Andra stycket är nytt. Av detta stycke framgår att endast sådan kapitalvinst på vilken skatt skall debiteras i Sverige, kan utgöra underlag för uppskovsbelopp. Avdrag för uppskovsbelopp kan därmed inte medges i fråga om vinster för vilka den skattskyldige har medgetts avräkning av utländsk skatt enligt skatteavtal eller lag. Vinster som undantagits från svensk beskattning enligt skatteavtal kan givetvis inte heller utgöra grund för beräkning av uppskovsbelopp.

3 §

Paragrafen ändras på så sätt att det geografiska området för en ursprungsbostad utvidgas från Sverige till hela EES. Av 2 kap. 9 § första stycket framgår att begreppet privatbostad (och därmed enligt 2 kap. 13 § begreppet privatbostadsfastighet) har en något vidare definition vid tillämpningen av detta kapitel.

4 §

Se kommentaren till 3 §.

5 §

Ändringen innebär att begreppet ersättningsbostad ändras på så sätt att tillgången inte behöver ligga i Sverige utan kan ligga i en annan EES-stat.

I uppräknigen av bostadstyper används begreppen småhus, småhusenhet, lantbruksenhet och privatbostadsföretag. Av 2 kap. 15 § framgår att med småhus, småhusenhet och lantbruksenhet avses hus och enheter av de slag som avses i fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Av uttrycket ”av de slag” följer att det kan vara fråga om utländsk egendom. Att med privatbostadsföretag vid tillämpningen av detta kapitel avses även motsvarande utländska juridiska personer som de svenska inom EES framgår av 2 kap. 17 §.

5 b §

Enligt denna paragraf kan, under vissa förutsättningar, en bostad i en nyproducerad byggnad där bostadsrättsföreningen ännu inte är ”äkta”, dvs. inte uppfyller villkoren i 2 kap. 17 §, utgöra en ersättningsbostad.

Första stycket ändras på så sätt att orden ”svensk” och ”svenskt” stryks. Denna ändring betingas av utvidgningen av begreppet privatbostadsföretag i 2 kap. 17 §, som denna paragraf hänvisar till.

Villkoren i första stycket 2 syftar till att säkerställa att det är fråga om en nyproducerad byggnad. Dessa villkor är emellertid sådana att de alltid skulle kunna bli tillämpliga på byggnader i utlandet. För att paragrafen inte skall få en vidare tillämpning för utomlands belägna byggnader än för byggnader i Sverige införs ett nytt *andra stycke*. I andra stycket anges att om fastigheten är belägen utomlands skall prövning enligt första stycket göras som om fastigheten hade varit belägen i Sverige. Det innebär att byggnadens beskaffenhet skall vara sådan att villkoret om begränsning av fastighetsskatt eller villkoret om avsaknad av värdeår skulle ha varit tillämpligt om fastigheten hade funnits i Sverige.

6 §

Paragrafens lydelse anpassas till den nya systematiken för uppskov. Ändringen innebär inte någon förändring i sak av de beloppsmässiga förutsättningarna för uppskov.

7 §

Ändringen i *första stycket* innebär endast en anpassning till terminologin i det nya uppskovssystemet.

I *andra stycket* anges uppskovsbeloppets storlek när ersättningen för ersättningsbostaden är lika stor som eller större än ersättningen för ursprungsbostaden. I den situationen motsvarar uppskovsbeloppet summan av kapitalvinsten från avyttringen av ursprungsbostaden och ett eventuellt tidigare uppskovsbelopp.

I *tredje stycket* anges uppskovsbeloppets storlek när ersättningen för ersättningsbostaden är mindre än ersättningen för ursprungsbostaden. I den situationen motsvarar uppskovsbeloppet summan av kapitalvinsten

från avyttringen av ursprungsbostaden och ett eventuellt tidigare uppskovsbelopp multiplicerad med kvoten av ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden. Mellanskillnaden mellan summan av kapitalvinsten samt eventuella tidigare uppskovsbelopp minskat med nytt avdrag för uppskovsbelopp blir föremål för beskattning enligt 45 kap. 33 § eller 46 kap. 18 §.

Fjärde stycket reglerar situationen då den skattskyldige förvärvat en fastighet som ersättningsbostad och under den tid som anges i paragrafen har haft eller avser att ha utgifter för ny-, till- eller ombyggnad. I en sådan situation motsvarar uppskovsbeloppet summan av kapitalvinsten från avyttringen av ursprungsbostaden och ett eventuellt tidigare uppskovsbelopp.

8 §

Om den skattskyldige inte förvärvar en ersättningsbostad före utgången av det år då han avyttrar ursprungsbostaden eller inte bosätter sig på en ersättningsbostad senast den 2 maj året därefter, beräknas uppskovsbeloppet på samma sätt som enligt 7 § fjärde stycket.

9 §

I paragrafen behandlas återföring av uppskovsbelopp som erhållits vid tillämpning av 7 § fjärde stycket och 8 § (preliminärt uppskov). Ett sådant belopp skall återföras till beskattning i sin helhet om inte den skattskyldige senast året efter det år då han avyttrade ursprungsbostaden förvärvat en ersättningsbostad och bosätter sig där senast den 2 maj andra året efter avyttringen. Lokutionen ”återföras till beskattning” skall inte förstås som att beloppet inte kan bli föremål för kvittning inom inkomstslaget kapital. Ett återfört belopp skall i detta avseende inte behandlas annorlunda än andra kapitalinkomster.

Om den skattskyldige uppfyller förvärvs- och bosättningskraven skall uppskovsbeloppets storlek beräknas på sätt som anges i tredje och fjärde styckena. I *tredje stycket* föreskrivs att om ersättningen för ersättningsbostaden är lika stor som eller större än ersättningen för ursprungsbostaden behöver ingen del av uppskovsbeloppet återföras. Om ersättningen för ersättningsbostaden är mindre än ersättningen för ursprungsbostaden får enligt *fjärde stycket* uppskovsbeloppet inte överstiga ett belopp som utgörs av det tidigare uppskovsbeloppet multiplicerat med kvoten av ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden.

Av *femte stycket* framgår att vid tillämpning av fjärde stycket skall överskjutande del av det tidigare uppskovsbeloppet återföras till beskattning.

9 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att en skattskyldig vid tillämpning av 7 § första–tredje styckena och 9 § kan välja att yrka ett lägre avdrag för uppskovsbelopp än det uppskovsbelopp som följer av dessa lagrum. En förutsättning är dock att det lägre avdraget för uppskovsbelopp uppfyller de beloppsmässiga kvalifikationerna i 6 §. Av hanteringskäl har de preliminära uppskoven enligt 7 § fjärde stycket och 8 § lämnats utanför denna valfrihet.

I *andra stycket* regleras frivillig återföring av uppskovsbelopp till beskattning. När endast en del av ett uppskovsbelopp återförs till beskattning måste återföringen uppgå till minst 20 000 kronor per skattskyldig och år. När ett uppskovsbelopp återförs i sin helhet kan beloppet vara lägre. Begäran om återföring skall ske i samband med den årliga taxeringen.

10 §

Ändringen innebär endast att paragrafen anpassas till den nya systematiken för uppskov. Eftersom uppskovsbelopp, till skillnad från uppskovsavdrag, utgörs av okvoterade vinster justeras paragrafen så att det särskilda tillägget beräknas endast på den skattepliktiga delen av återfört belopp för att resultatet ska bli detsamma som enligt de tidigare reglerna.

11 §

Denna paragraf reglerar vad som skall ske med ett uppskovsbelopp när hela eller del av en ersättningsbostad avyttras. Vid en sådan avyttring skall enligt *första stycket* uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Denna bestämmelse medför att ett uppskovsbelopp vid avyttring tas upp till beskattning enligt reglerna i 45 kap. (fastigheter), 46 kap. (privat- eller näringsbostadsrätter) eller 48 kap. (andra andelar).

Andra stycket anger att vid delavyttring skall den del av uppskovsbeloppet som belöper på den avyttrade delen återföras till beskattning.

Enligt *tredje stycket* beräknas den till beskattning återförda delen som det tidigare uppskovsbeloppet multiplicerat med kvoten av ersättningen för den avyttrade delen och marknadsvärdet på hela egendomen. Med egendomen avses här fastighet och i fråga om bostadsrätt en andel i den juridiska personen. Beräkningsregeln är utformad med bestämmelsen i 45 kap. 20 § om fördelning av omkostnadsbeloppet vid delavyttring av fastighet som förebild.

11 a §

Denna paragraf är ny. I *första stycket* anges att bestämmelserna om uppskovsbelopp i kapitlet tillämpas på motsvarande sätt även då kapitalvinstberäkning inte skall ske. Genom denna bestämmelse görs bestämmelserna om uppskovsbelopp tillämpliga på avyttringar av ursprungsbostäder som ligger i andra EES-stater än Sverige även då kapitalvinstberäkning inte sker. Ersättningsbostaden kan i sådana fall ligga i Sverige eller i en annan EES-stat. För begränsat skattskyldiga är kapitalvinster från avyttringar av utländska privatbostäder inte skattepliktiga. Dessa kapitalvinster är därför inte uppskovsgrundande. Däremot skall, vid en sådan motsvarande tillämpning som anges i paragrafens första stycke, kapitalförluster från dylika avyttringar beaktas vid beräkningen av ett uppskovsbelopps storlek.

Paragrafens *andra stycke* innehåller en erinran om att vid avyttring av en ersättningsbostad där hela eller del av ett uppskovsbelopp skall återföras till beskattning och där kapitalvinstberäkning inte skall göras, skall återföring ske enligt bestämmelserna i 42 kap. 35 §.

15 §

Paragrafens lydelse anpassas till den nya systematiken för uppskov genom att ”uppskovsavdrag” byts ut mot ”avdrag för uppskopsbelopp”.

48 kap.

1 §

Ett *tredje stycke* har lagts till med en upplysning om att 42 kap. 35 § innehåller en bestämmelse om beskattning av återfört uppskopsbelopp enligt 48 kap.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare. Kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt äldre bestämmelser skall anses som uppskopsbelopp vid tillämpningen av denna lag. Med kapitalvinster avses vinster till nominella belopp.

5.2 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

3 kap.

11 §

I *första stycket* byts ”uppskovsbelopp” ut mot ”avdrag för uppskovsbelopp”.

11 a §

Denna paragraf är ny. I *första stycket* föreskrivs en skyldighet för den som har ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) hänförligt till en utomlands belägen ersättningsbostad att i allmän självdeklaration, förutom liknande uppgifter som krävs enligt 11 § första och andra styckena, lämna sådana uppgifter om innehav av privatbostad som är av betydelse för uppskovsbeloppet. Här avses såväl ett uppskovsbelopps bibehållande som ett uppskovsbelopps återföring till beskattning. Uppgiftsskyldigheten beskrivs utförligare i avsnitt 3.2.

I *andra stycket* anges att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får meddela närmare föreskrifter om de uppgifter som skall lämnas.

5 kap.

2 a §

Denna paragraf, som är ny, innehåller ett åläggande för den som inte är skyldig att lämna allmän självdeklaration att som särskild uppgift lämna sådana uppgifter som, om deklarationsskyldighet hade förelegat, skulle ha lämnats i allmän självdeklaration enligt 3 kap. 11 a § första stycket.

4 §

Ändringen i *första stycket* innebär att 2 a § förs in i uppräknningen av paragrafer för att ange att särskilda uppgifter enligt 2 a § skall lämnas inom den tid och på det sätt som gäller för självdeklarationer.