

Lagrådsremiss

Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

Regeringen överlämnar denna remiss till Lagrådet.

Stockholm den 19 oktober 2006

Anders Borg

Fredrik Löfstedt
(Finansdepartementet)

Lagrådsremissens huvudsakliga innehåll

Uppskov med beskattning av kapitalvinst när en privatbostad avyttras, begränsas enligt gällande regler till att både den avyttrade bostaden och ersättningsbostaden skall ligga i Sverige. I lagrådsremissen föreslås att uppskovsmöjligheterna utvidgas till att också avse bostäder som ligger i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). Reglerna om uppskov med kapitalvinst vid försäljning av privatbostad i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) anpassas med anledning av den geografiska utvidgningen. Anpassningen innebär att tekniken för uppskov förändras genom att ett uppskovsbelopp erhålls samt att uttrycket uppskovsavgift slopas. Ett uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning när ersättningsbostaden avyttras. Beräkningen av uppskovsbeloppet skall vidare göras i nominella tal i stället för kvotdelar. Den skattskyldige får möjlighet att vid den årliga taxeringen begära att uppskovsbeloppet helt eller delvis återförs till beskattning.

Regelverket kompletteras med en upplysningsskyldighet i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter för den som fått ett uppskov och förvärvat en ersättningsbostad utanför Sverige. I sådana fall skall den skattskyldige årligen komma in med uppgifter som styrker rätten att behålla uppskovet. Om den skattskyldige inte fullgör sin upplysningsskyldighet inom föreskriven tid kan förseningsavgift påföras. En bestämmelse om detta föreslås i taxeringslagen (1990:324).

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007. Om den skattskyldige begär det får reglerna tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare.

Innehållsförteckning

1	Beslut.....	4
2	Lagtext.....	5
2.1	Förslag till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	5
2.2	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	16
2.3	Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)...	19
2.4	Förslag till lag om ändring i lagen (1993:737) om bostadsbidrag	20
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd	21
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (2001:761) om bostadstillägg till pensionärer m.fl.....	23
3	Ärendet och dess beredning.....	24
4	Gällande rätt	24
4.1	Bakgrund.....	24
4.2	Villkor för uppskovsavdrag	26
4.2.1	Ursprungsbostad	26
4.2.2	Ersättningsbostad.....	27
4.2.3	Andra upplåtelseformer	28
4.2.4	Uppskovsavdragets storlek	28
4.2.5	Återföring av uppskovsavdraget.....	29
4.2.6	Avyttring av ersättningsbostaden	29
4.2.7	Uppgiftsskyldighet.....	30
4.3	Skattskyldighet i Sverige	30
4.4	EG-rättsliga aspekter.....	31
5	Överväganden och förslag.....	33
5.1	En bostad inom EES kan vara ursprungs- och ersättningsbostad.....	33
5.2	Uppgiftsskyldighet.....	36
5.3	En ny metod för att beräkna uppskov på bostäder	40
5.4	Möjlighet till deluppskov samt frivillig återföring av uppskovsbelopp.....	43
5.5	Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	45
6	Konsekvensanalys	47
6.1	Statsfinansiella konsekvenser	47
6.2	Konsekvenser för enskilda skattskyldiga.....	50
7	Författningskommentarer	51
7.1	Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).....	51
7.2	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.....	58
7.3	Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)	60
7.4	Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:737) om bostadsbidrag	61

7.5	Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd	62
7.6	Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:761) om bostadstillägg	63
Bilaga 1	Sammanfattning av promemorian Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad (dnr Fi2006/3177).....	64
Bilaga 2	Lagförslaget i promemorian Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad (Fi2006/3177)	65
Bilaga 3	Förteckning över remissinstanserna	77

1 Beslut

Regeringen har beslutat att inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229),
 2. lag om ändring i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter,
 3. lag om ändring i taxeringslagen (1990:324),
 4. lag om ändring i lagen (1993:737) om bostadsbidrag,
 5. lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd,
 6. lag om ändring i lagen (2001:761) om bostadstillägg för pensionärer
- m.fl.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 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 §, 26 kap. 5 §, 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 två nya paragrafer, 47 kap. 9 a och 11 a §§ 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 inte som privatbostad *annat än vid tillämpningen av 45 kap. 33 § och 47 kap.*

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,

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

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

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.

¹ Senaste lydelse 2004:1139.

26 kap.

5 §

Om ersättningen för den avyttrade fastigheten understiger omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen, skall det belopp som skall återföras enligt 2 § första stycket 1–4 minskas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och ersättningen.

Avser en del av ersättningen mark- eller byggnadsinventarier, skall den delen inte räknas med i ersättningen.

Vid tillämpning av denna paragraf skall omkostnadsbeloppet beräknas utan att anskaffningsutgiften minskas enligt

– 45 kap. 16 § med värdeminskningensavdrag m.m. som inte återförs, *och*

– 45 kap. 27 § och 47 kap. 11 §
på grund av tidigare uppskov.

Vid tillämpning av denna paragraf skall omkostnadsbeloppet beräknas utan att anskaffningsutgiften minskas enligt 45 kap. 16 § med värdeminskningensavdrag m.m. som inte återförs.

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 §§,

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 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 §.

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.

² Senaste lydelse 2000:1341.

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 §⁵

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 styckena, skall tidigare beviljat uppskovsbelopp återföras och avdrag för uppskovsbelopp göras enligt 47 kap. 7 eller 8 §§.

46 kap.

18 §⁶

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 styckena, skall tidigare beviljat uppskovsbelopp återföras och avdrag för uppskovsbelopp göras enligt 47 kap. 7 eller 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.

⁶ Senaste lydelse 2000:1003.

Förutsättningar för uppskovs- avdrag

Förutsättningar för avdrag för uppskovsbelopp

2 §

En skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han

En skattskyldig får göra avdrag för uppskovsbelopp 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.

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.

Om avräkning har skett enligt ett skatteavtal eller enligt lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, får avdrag för uppskovsbelopp göras bara för den del av kapitalvinsten på vilken skatt belöper sig som inte har avräknats.

3 §

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

Med ursprungsbostad avses en sådan privatbostad i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet 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. 3. den avyttras till *en stat som avses i första stycket* därför att det på grund av flygbuller inte går att bo i den utan påtaglig olägenhet.

5 §⁷

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 §⁸

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 §

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

Avdrag för ett uppskovsbelopp får inte understiga 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § får *avdrag* dock göras om vinsten uppgår till minst 10 000 kronor.

⁷ Senaste lydelse 2003:1206.

⁸ Senaste lydelse 2003:1206.

7 §⁹*Nuvarande lydelse*

Om den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad före utgången av det år 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 $\frac{\text{ersättningen för ersättningsbostaden}}{\text{ersättningen för ursprungsbostaden}}$

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.

Föreslagen lydelse

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

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

2. 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:

$(\text{kapitalvinsten} + \text{tidigare uppskovsbelopp}) \times \frac{\text{ersättningen för ersättningsbostaden}}{\text{ersättningen för ursprungsbostaden}}$

3. 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.

⁹ Senaste lydelse 2003:1206.

8 §¹⁰

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, motsvarar *uppskovsavdraget den del av kapitalvinsten som tas upp.*

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, motsvarar *uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp.*

Återföring av uppskovsavdrag

Beskattning av uppskovsbelopp

9 §¹¹

Nuvarande lydelse

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 $\frac{\text{ersättningen för ersättningsbostaden}}{\text{ersättningen för ursprungsbostaden}}$

Föreslagen lydelse

Om den skattskyldige har fått ett avdrag för uppskovsbelopp enligt 7 § fjärde stycket eller 8 §, skall *uppskovsbeloppet* återföras till *beskattning* 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.

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

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1206.

¹¹ Senaste lydelse 2003:1206.

2. 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:

$$\text{uppskovsbeloppet} \times \frac{\text{ersättningen för ersättningsbostaden}}{\text{ersättningen för ursprungsbostaden}}$$

Överskjutande del av uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

9 a §

Ett uppskovsbelopp får uppgå till ett lägre belopp än vad som följer av 7 § 1–2 och 9 § om den skattskyldige begär det, dock lägst belopp enligt 6 §.

Om den skattskyldige begär det, skall hela eller en del av uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Återföring av en del av ett uppskovsbelopp får dock ske med lägst 20 000 kronor per år.

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 det återförda beloppet som skall tas upp.

11 §

Nuvarande lydelse

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.

Föreslagen lydelse

Vid avyttring av ersättningsbostaden skall uppskovsbeloppet återföras till beskattning.

Vid avyttring av en del av ersättningsbostaden, skall den del av uppskovsbeloppet som belöper sig på den avyttrade delen återföras till beskattning. Det återförda beloppet skall motsvara den del av

uppskovsbeloppet som ersättningen för den avyttrade delen utgör av marknadsvärdet på hela tillgången. Återföringen skall alltså beräknas enligt följande formel:

*uppskovsbeloppet x ersättningen för den avyttrade delen
marknadsvärdet på hela tillgången.*

11 a §

Bestämmelserna om uppskovsbelopp tillämpas på motsvarande sätt även då kapitalvinstberäkning inte skall göras.

Ett återfört uppskovsbelopp skall tas upp till beskattning enligt 45 kap. 33 § eller 46 kap. 18 § om ersättningsbostaden utgör sådan bostad som anges i dessa bestämmelser. Om ersättningsbostaden inte utgör sådan bostad, skall ett återfört uppskovsbelopp tas upp till beskattning enligt bestämmelserna i 48 kap.

15 §

Om ett dödsbo begär *uppskovsavdrag* 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 *avdrag för uppskovsbelopp* 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 §¹²

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 47 kap. 11 a § 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 efter ikraftträdandet.

2. De nya bestämmelserna får tillämpas på avyttringar som skett under 2006 om den skattskyldige begär det.

¹² Senaste lydelse 2005:1136.

3. 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 efter denna lags ikraftträdande anses som uppskofsbelopp.

2.2 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 1 kap. 3 §, 3 kap. 11 och 12 §§, 5 kap. 4 § och 16 kap. 3 § 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

1 kap.

3 §

I de särskilda uppgifterna lämnas uppgifter för

1. bedömning av stiftelsers och föreningars skattskyldighet enligt inkomstskattelagen (1999:1229),

2. taxering enligt taxeringslagen (1990:324) av delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar, *samt*

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i.

2. taxering enligt taxeringslagen (1990:324) av delägare i svenska handelsbolag och medlemmar i europeiska ekonomiska intressegrupperingar,

3. bestämmande av vilket fartområde ett fartyg går i, *samt*

4. *kontroll av uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen när ersättningsbostaden är belägen utomlands.*

Bestämmelser om skyldighet att lämna särskilda uppgifter finns i 5 kap.

3 kap.

Uppskov vid avyttring av bostad

Uppskovsbelopp

11§¹

Den som gör *uppskovsavdrag* 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 uppskovsbelopp* 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.

¹ Senaste lydelse 2003:1207.

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

11 a §

En ägare av en ersättningsbostad som har ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall, om ersättningsbostaden är belägen utomlands, lämna uppgifter av det slag som avses i 11 § första och andra styckena samt övriga uppgifter som är av betydelse för uppskovsbeloppet.

12 §

Om äganderätten till en ersättningsbostad har övergått till någon annan genom arv, testamente, bodelning eller gåva, skall dödsboet eller överlåtaren lämna

1. identifikationsuppgifter för den nye ägaren,
 2. de uppgifter som har lämnats enligt 11 §, och
 3. uppgift om storleken på *det belopp som anskaffningsutgiften enligt 47 kap. 11 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall minskas med vid avyttring av ersättningsbostaden.*
3. uppgift om storleken på *uppskovsbelopp som enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall återföras till beskattning vid avyttring av ersättningsbostaden.*

5 kap.

2 a §

Den som inte är skyldig att lämna allmän självdeklaration och som är ägare av en ersättningsbostad som har ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall, om ersättningsbostaden är belägen utomlands, lämna särskild uppgift om sådana förhållanden som avses i 3 kap. 11 a §.

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 3 § skall lämnas till Skatteverket senast den 1 oktober året före det år uppgifterna avser. Om det inträffar någon

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

² Senaste lydelse 2003:674.

ändring av de förhållanden som avses i 3 §, skall redaren snarast anmäla detta till Skatteverket.

16 kap.

3 §

Bestämmelserna i 1 och 2 §§ gäller även för sådana uppgifter som skall lämnas enligt 5 kap. 1 och 2 §§.	Bestämmelserna i 1 och 2 §§ gäller även för sådana uppgifter som skall lämnas enligt 5 kap. 1– 2 a §§.
--	---

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering. Lagen skall dock också tillämpas vid 2007 års taxering om den skattskyldige begär att bestämmelserna om uppskov i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas enligt punkt 2 i övergångsbestämmelserna till lagen (2006:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2.3 Förslag till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Härigenom föreskrivs att 5 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

5 kap. 13 §¹

Vad som sägs om en deklara-
tionsskyldig och självdeklaration i
9–12 §§ gäller också för den som
är skyldig att lämna särskild
uppgift enligt 5 kap. 1 eller 2 §
lagen (2001:1227) om själv-
deklarationer och kontroll-
uppgifter. Vad som sägs om en
självdeklaration gäller då sådana
särskilda uppgifter.

Vad som sägs om en deklara-
tionsskyldig och självdeklaration i
9–12 §§ gäller också för den som
är skyldig att lämna särskild
uppgift enligt 5 kap. 1, 2 eller
2 a § lagen (2001:1227) om själv-
deklarationer och kontroll-
uppgifter. Vad som sägs om en
självdeklaration gäller då sådana
särskilda uppgifter.

Förseningsavgift tas i dessa fall ut med samma belopp som för andra
deklarationsskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången
vid 2008 års taxering.

¹ Senaste lydelse 2003:211.

2.4 Förslag till lag om ändring i lagen (1993:737) om bostadsbidrag

Härigenom föreskrivs att 4 b § lagen (1993:737) om bostadsbidrag skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

4 b §¹

Överskottet eller underskottet i inkomstslaget kapital enligt 41 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall *ökas med* andra gjorda avdrag i inkomstslaget än

– avdrag för kapitalförluster till den del de motsvarar kapitalvinster som tagits upp som intäkt enligt 42 kap. 1 § inkomstskattelagen,

– *uppskovsavdrag* enligt 47 kap. inkomstskattelagen vid byte av bostad, och
– *avdrag för uppskovsbelopp* enligt 47 kap. inkomstskattelagen vid byte av bostad, och

– avdrag för negativ räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen.

Överskottet eller underskottet enligt första stycket skall *minskas med*

– statligt räntebidrag för den bostad för vilken bostadsbidrag söks, om bidraget tagits upp som intäkt.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången i fråga om 2008 års taxering. Lagen tillämpas dock i fråga om 2007 års taxering om den skattskyldige har gjort avdrag för uppskovsbelopp med stöd av punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2006:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

¹ Senaste lydelse 1999:1278.

2.5 Förslag till lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd

Härigenom föreskrivs att 25 § lagen (1996:1030) om underhållsstöd skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

25 §¹

Den bidragsskyldiges inkomst enligt 24 § beräknas i enlighet med det taxeringsbeslut enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) som fattats närmast före februari månad det år återbetalningsskyldighet avser och med utgångspunkt i

1. överskott i inkomstslaget tjänst enligt 10 kap. 16 § inkomstskattelagen (1999:1229),

2. överskott i inkomstslaget kapital beräknat enligt andra stycket, och

3. överskott av en näringsverksamhet beräknad enligt tredje stycket.

Överskottet eller underskottet i inkomstslaget kapital enligt 41 kap. 12 § inkomstskattelagen skall ökas med andra gjorda avdrag i inkomstslaget än

1. avdrag för kapitalförluster till den del de motsvarar kapitalvinster som tagits upp som intäkt enligt 42 kap. 1 § inkomstskattelagen,

2. *uppskovsavdrag* enligt 47 kap. inkomstskattelagen vid byte av bostad. 2. *avdrag för uppskovsbelopp* enligt 47 kap. inkomstskattelagen vid byte av bostad.

Överskottet eller underskottet av en näringsverksamhet enligt 14 kap. 21 § inkomstskattelagen skall

ökas med

a) avdrag för underskott för tidigare beskattningsår enligt 40 kap. inkomstskattelagen,

b) avdrag enligt 16 kap. 32 § inkomstskattelagen för utgift för egen pension intill ett halvt prisbasbelopp enligt 1 kap. 6 § lagen (1962:381) om allmän försäkring,

c) avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen, och

d) avdrag för avsättning till expansionsfond enligt 34 kap. inkomstskattelagen,

minskas med

a) återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond, och

b) återfört avdrag för avsättning till expansionsfond.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången i fråga om 2008 års taxering. Lagen tillämpas dock i fråga om 2007 års taxering om den skattskyldige har gjort avdrag för uppskovsbelopp med

¹ Senaste lydelse 2002:312.

stöd av punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2006:000) om
ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

2.6 Förslag till lag om ändring i lagen (2001:761) om bostadstillägg till pensionärer m.fl.

Härigenom föreskrivs att 14 § lagen (2001:761) om bostadstillägg till pensionärer m.fl. skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Överskottet eller underskottet i inkomstslaget kapital beräknat enligt 41 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ökas respektive minskas med gjorda avdrag i inkomstslaget med undantag för

– avdrag för kapitalförluster till den del de motsvarar kapitalvinster som tagits upp som intäkt enligt 42 kap. 1 § inkomstskattelagen,

– *uppskovs*avdrag enligt 47 kap. inkomstskattelagen vid byte av bostad, och

– avdrag för negativ räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen.

Föreslagen lydelse

14 §

Överskottet eller underskottet i inkomstslaget kapital beräknat enligt 41 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall ökas respektive minskas med gjorda avdrag i inkomstslaget med undantag för

– avdrag för kapitalförluster till den del de motsvarar kapitalvinster som tagits upp som intäkt enligt 42 kap. 1 § inkomstskattelagen,

– *avdrag för uppskovs*belopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen vid byte av bostad, och

– avdrag för negativ räntefördelning enligt 33 kap. inkomstskattelagen.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången i fråga om 2008 års taxering. Lagen tillämpas dock i fråga om 2007 års taxering om den skattskyldige har gjort avdrag för uppskovsbelopp med stöd av punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (2006:000) om ändring i inkomstskattelagen (1999:1229).

3 Ärendet och dess beredning

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 Europeiska gemenskapernas domstol (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. inkomstskattelagen (1999:1229, 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 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 den dåvarande regeringen kommit fram till att det är möjligt att utforma regler som är förenliga med gemenskapsrätten.

En arbetsgrupp inom Regeringskansliet har utarbetat en promemoria (Fi2006/3177) med förslag till nya regler. En sammanfattning av promemorian finns i *bilaga 1*. Promemorians lagförslag finns i *bilaga 2*. Promemorian har remissbehandlats. En förteckning över remissinstanserna finns i *bilaga 3*. En sammanställning av remissyttrandena finns tillgänglig i lagstiftningsärendet (dnr Fi2006/3177).

4 Gällande rätt

4.1 Bakgrund

Den första uppskovslagen på bostadsbeskattnings 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 – beviljades ett preliminärt uppskov med beskattningen av denna vinst. Inom fyra år från avyttringen av ursprungsfastigheten skulle den skattskyldige redovisa ett nytt förvärv och beviljades 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 vad den skattskyldige fått för den avyttrade fastigheten. 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 uppskovsavgift 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 kapitalvinsten 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 uppskovsavgift. Det ena fallet är att säljaren av ursprungsbostaden avlider innan han eller hon hunnit förvärva en ersättningsbostad. Det andra fallet är att säljaren förvärvat en ersättningsbostad men avlidit innan han eller hon 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 bostaden. Uppskovet följer bostaden 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.

4.2 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 kronor. 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 kronor, 47 kap. 8 § IL.

4.2.1 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 tidpunkten för 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.

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.

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

4.2.2 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 (prop. 2003/04:19, bet. 2003/04:SkU11, rskr. 2003/04:119, SFS 2003:1206).

4.2.3 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 tillgångar som kan utgöra ursprungsbostad redovisas. Det framgår vidare av 47 kap. 5 § IL att en ursprungsbostad skall utgöras av småhus, tomt där det uppförs ett småhus eller en bostad i ett privatbostadsföretag. En andelslägenhet kan därmed inte utgöra ursprungs- eller ersättningsbostad vid tillämpningen av uppskovsreglerna enligt 47 kap IL.

4.2.4 Uppskovsavgifts 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.

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 uppskovsavgiften 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 uppskovsavgiften mindre än den skattepliktiga vinsten. Om ersättningsbostaden kostar exempelvis 50 procent av vad den skattskyldige erhåller för ursprungsbostaden, uppgår uppskovsavgiften 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 uppskovsavdraget 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 uppskovsavdraget 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 uppskovsavdraget fast till den del ersättningen för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som ersättningen för den avyttrade.

4.2.5 Återföring av uppskovsavdraget

Om preliminärt uppskovsavdrag beviljats 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.

4.2.6 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 ersättningen för ursprungsbostaden minskas anskaffningsutgiften för ersättningsbostaden med en så stor del av kapitalvinsten som ersättningen för ersättningsbostaden utgjorde av ersättningen för ursprungsbostaden. Följande exempel illustrerar beräkningen av uppskovsavdraget vid förvärv av en billigare ersättningsbostad.

Den skattskyldige förvärvar bostad A för 700 000 kr och avyttrar denna för 1 000 000 kr, dvs. en vinst om 300 000 kr uppkommer. Förutsättningarna för uppskovsavdrag med den kvoterade vinsten om 200 000 kr ($300\,000\text{ kr} \times 2/3$) är uppfyllda genom att en ersättningsbostad förvärvas. Ersättningsbostaden, bostad B, förvärvas för 900 000 kr. Utgiften för att förvärva B (900 000 kr) är således lägre än ersättningen för ursprungsbostaden (1 000 000 kr). Den skattskyldige får därmed uppskovsavdrag med $200\,000\text{ kr} \times (900\,000\text{ kr} / 1\,000\,000\text{ kr}) = 180\,000\text{ kr}$. Resterande 20 000 kr av den kvoterade kapitalvinsten skall tas upp till beskattning.

Det är viktigt att observera att vid avyttringen av ersättningsbostaden är det den obeskattade vinsten som skall minska omkostnadsbeloppet, inte det erhållna uppskovsavdraget.

4.2.7 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 efter det år då ursprungsbostaden avyttrades, 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.

4.3 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 skatteavtal.

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 bl.a. 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 skatteavtal som Sverige har ingått har den stat där en fastighet är belägen den primära beskattningsrätten av en vinst vid avyttring av fastighet.

4.4 EG-rättsliga aspekter

Inom Europeiska unionen (EU) omfattas frågor om direkta skatter av medlemsstaternas kompetens. Av Europeiska gemenskapernas domstols (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 iaktta 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 avseende anställning, lön och övriga arbets- och anställningsvillkor (fri rörlighet av arbetstagare). Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 28 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES-avtalet). I artikel 43 garanteras den fria etableringsrätten som bl.a. omfattar egenföretagare. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 31 EES-avtalet. Artikel 56 föreskriver fri rörlighet av kapital. Bestämmelsen har sin motsvarighet i artikel 40 EES-avtalet. Den närmare effekten av dessa artiklars betydelse för medlemsstaternas skattelagstiftning framgår främst av EG-domstolens praxis.

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-fördraget (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 förhindra 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

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

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

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 uttalat 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 den grunden att aktieutdelningen utbetalas av bolag som har sitt säte i den medlemsstaten.⁴

Även om en nationell regel innebär en inskränkning av de grundläggande friheterna i fördraget kan en sådan inskränkning enligt praxis 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 åtgärden 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 berättigande grunden, skattekontrollens effektivitet, har medlemsstaternas argument som exempelvis 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 handräckningsdirektivet (rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningsområdet, ändrat bland annat genom direktiv 2004/56/EG och direktiv 2004/106/EG), 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 förlusten 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

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, Verkooijen.

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.

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.

upplägg, vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning, från möjligheten att erhålla en skatteförmån.¹¹

5 Överväganden och förslag

5.1 En bostad inom EES kan vara ursprungs- och ersättningsbostad

Regeringens 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 uppskavsreglerna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) till att även omfatta motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma i en stat inom EES.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: De allra flesta remissinstanserna tillstyrker eller har ingen erinran mot förslaget. *Kammarrätten i Göteborg* och *Länsrätten i Västmanlands län* anför att när det gäller utvidgningen av definitionen av begreppet privatbostadsföretag i 2 kap. 17 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229, IL), kan bestämmelsen i sin föreslagna lydelse medföra tolknings- och tillämpningsproblem vad avser prövningen av vad som utgör en motsvarande juridisk person till ett svenskt privatbostadsföretag. Länsrätten ser emellertid inte någon annan möjlig lösning i denna del. Tolkningsproblem och möjligen även praktiska problem torde uppkomma när det gäller att bedöma om en ersättningsbostad inom EES-området vid förvärvet uppfyller kraven i 47 kap. 5 § IL (jfr 2 kap. 9 § IL), vilka i grunden är kopplade till de svenska fastighetstaxeringsreglerna (jfr 2 kap. 15 § IL). Enligt länsrätten bör regeringen, om den anser att de svenska reglerna om uppskov med kapitalvinst strider mot bestämmelserna om fri rörlighet i artikel 56 i EG-fördraget (och artikel 40 i EES-avtalet), klargöra med stöd av vilken rättfärdigandegrund som regeringen anser att en ursprungs- eller ersättningsbostad inte får vara belägen i tredje land för att de nya uppskavsreglerna skall bli tillämpliga. *Boverket* avstyrker förslaget till utvidgade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad. Boverket anser att när nuvarande system för uppskov med kapitalvinst vid försäljning av privatbostad befunnits oförenligt med EG-rätten skulle det vara lämpligt att ta tillfället i akt att avveckla systemet med bostadsuppskov i stället för att utvidga det. *Svenska Bankföreningen* och *SBC Sveriges Bostadsrättscentrum* tillstyrker förslaget och anför att förslaget att ändra reglerna om uppskov med kapitalvinst vid bostadsbyte bör även omfatta bostäder i s.k. oäkta bostadsföretag. Uppskov med beskattning av kapitalvinsten bör således tillåtas oavsett om den sålda

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).

eller köpta bostadsrätten finns i ett äkta eller oäkta bostadsföretag. Härigenom skulle alla privatpersoner som säljer eller köper en bostadsrätt behandlas lika – vilket är en rättvisefråga – och man skulle ytterligare underlätta rörligheten på bostadsmarknaden.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande regler skall, vid avyttring av en ursprungsbostad, en ersättningsbostad förvärfas i Sverige för att uppskov med kapitalvinsten skall beviljas. De svenska reglerna har kritiserats då de i vissa delar anses strida mot gemenskapsrättens regler om fri rörlighet. Regeringen anser att uppskavsreglerna i de berörda delarna bör utvidgas med utgångspunkten att både ursprungsbostaden och ersättningsbostaden kan vara belägna i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Det svenska regelsystemet för uppskavsavdrag är begränsat till bostäder i Sverige. I denna del kan regelsystemets utformning anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten för personer och kapital. Genom utvidgningen av det geografiska området för uppskov undanröjs detta möjliga hinder i förhållande till EES. Fri rörlighet för kapital gäller enligt artikel 56.1 EG inte bara mellan medlemsstater utan även mellan medlemsstater och tredje land. Den fria rörligheten för kapital är dock som tidigare nämnts inte utan inskränkning (se avsnitt 4.4). Frågan om fri rörlighet av kapital till och från tredje land har endast varit föremål för prövning i EG-domstolen vid ett tillfälle.¹ I det fallet var frågan om det är förenligt med bestämmelserna om fri rörlighet att i förväg kräva tillstånd/deklaration som villkor för utförsel av pengar ut ur EU. Det går inte att av den domen dra några generella slutsatser om räckvidden av friheten för kapitalrörelser gentemot tredje land. Någon praxis från EG-domstolen rörande nationella skattereglars förenlighet med rörligheten för kapital mellan medlemsstater och tredje land finns inte.

Starka ändamålsskäl talar för att utrymmet för att rättfärdiga restriktioner för kapitalrörelser bör vara betydligt större i förhållande till tredje land än vad som är fallet inom EU. Den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land utgör en ensidig liberalisering från unionens sida. Förhållandena på den inre marknaden karaktäriseras av gemensamma regler som antas av gemensamma institutioner och som tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt. Medlemsstaternas förhållande till tredje land saknar samtliga dessa gemensamma och varaktiga element. Syftet med den fria rörligheten för kapital i förhållande till tredje land måste således antas vara väsentligen mindre långtgående än vad som gäller för EU:s inre marknad.

Som redogjorts för i avsnitt 4.4 har EG-domstolen när det gäller syftet att upprätthålla en effektiv skattekontroll i förhållanden medlemsstater emellan vid upprepade tillfällen pekat på staternas möjlighet att använda sig av handräckningsdirektivet (rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område). Detta direktiv är inte tillämpligt i förhållande till tredje land. Ett skatteavtal är ett folkrättsligt avtal som saknar de långtgående effekter som uppkommer mellan EU:s medlemsstater med hänsyn till unionssamarbetets speciella karaktär.

¹ Se dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165-94 och C-250-94 Sanz de Lera.

Även om ett skatteavtal som innehåller bestämmelser om informationsutbyte ingåtts mellan en medlemsstat och tredje land kan detta därför inte tas till intäkt för att en effektiv skattekontroll kan upprätthållas. Att öppna upp uppskovssystemet gentemot tredje land skulle enligt regeringens mening göra det omöjligt att säkerställa en effektiv skattekontroll. Regeringens uppfattning är att det därför är nödvändigt att uppskovssystemet begränsas till att endast omfatta stater belägna inom EES.

För att uppskavsreglerna enligt förslaget skall bli tillämpliga skall ursprungsbostaden vara belägen i en stat inom EES. Det medför att då en person som är obegränsat skattskyldig avyttrar en permanentbostad 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 bostaden 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 beviljas inte uppskov med den del som undantagits. Om avräkning av den utländska skatten skett enligt skatteavtal eller avräkningslagens bestämmelser kan avdrag för uppskavsbelopp endast göras för kapitalvinst på vilken skatt belöper som inte avräknats.

Av 47 kap. 5 § 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. Kravet på att ersättningsbostaden skall vara belägen i Sverige ändras så att bostaden i stället skall vara belägen i en stat inom EES.

Den skatterättsliga karaktären på tillgången 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).

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 uppskavsreglerna i 47 kap., även omfatta motsvarande utländska juridiska personer som hör hemma inom EES. Det finns en risk att bedömningen av vad som utgör en motsvarande juridisk person kan komma att innebära tolkningsproblem i framtiden. Regeringen ser dock, i likhet med de remissinstanser som uttalat sig i frågan, ingen möjlighet att uttömmande reglera vilka utländska företeelser som skall anses utgöra en motsvarande juridisk person utan en sådan bedömning måste ske i varje enskilt fall.

Det är regeringens bedömning att EG-rätten inte 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 för den som bosätter sig i en annan stat inom EES. Reglerna kan således göras enhetliga så länge den skattskyldige flyttar inom EES.

Svenska Bankföreningen och SBC Sveriges Bostadsrättscentrum har haft synpunkter på att de föreslagna reglerna bör utvidgas till att även omfatta andelar i så kallade oäkta bostadsrättsföreningar. Frågan om en sådan utvidgning ingick inte i arbetsgruppens uppdrag och faller därför utanför detta lagstiftningsarbete.

5.2 Uppgiftsskyldighet

Regeringens förslag: Uppskovsinnehavare som har en ersättningsbostad utanför Sverige skall, vid tidpunkten för inlämnandet av allmän självdeklaration, lämna uppgifter till Skatteverket om ersättningsbostaden.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Kammarrätten i Göteborg* anser att den föreslagna upplysningsskyldigheten medför såväl kontroll- som handläggningssvårigheter. Förfarandet förefaller administrativt besvärligt och resultatet av åtgärderna synes ovisst. Komplicerade situationer kan uppstå t.ex. vid benefika överlåtelse av ersättningsbostäder som är belägna i andra stater inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES). *Kammarrätten* anser också att det finns en ojämlikhet genom att deklARATIONSSKYLDIGA skall lämna sina uppgifter i den allmänna självdeklarationen medan utflyttade personer måste inkomma med särskild uppgift. *Kammarrätten* anser att det därmed även finns aspekter beträffande rättssäkerheten beroende på om ersättningsbostaden är belägen i en annan EES-stat och om uppskovsinnehavaren är deklARATIONSSKYLDIG i Sverige. *Länsrätten i Västmanlands län* har påpekat att ärenden om vite då en begränsat skattskyldig uppskovsinnehavare ej inkommit med tillräcklig information, skall avgöras av *Länsrätten* i Stockholms län. *Länsrätten* framhåller vidare som ett alternativ till utredning att avsaknad av lämnade uppgifter automatiskt leder till att uppskovsbeloppet återförs till beskattning. *Skatteverket* anför att förslaget om ökad uppgiftsskyldighet och *Skatteverkets* roll som inhämtare av den efterfrågade informationen kan komma att medföra betydande praktiska problem. *Skatteverket* anför att de utredningar som verket skall genomföra i många fall kan bli resultatlösa om

uppskovsinnehavaren inte medverkar och relevant information saknas på central nivå i landet där ersättningsbostaden är belägen. Skatteverket instämmer i regeringens uppfattning att avsaknad av begärda uppgifter från den skattskyldige kan utgöra tillräcklig grund för att efter kommunikation besluta om att återföra uppskovsbeloppet till beskattning. *Juridiska fakultetsnämnden vid Stockholms universitet* instämmer i regeringens bedömning att skillnaden i informationsskyldighet mellan personer bosatta i Sverige jämfört med utflyttade personer är proportionerlig och därmed kan rättfärdigas från ett EG-rättsligt perspektiv. *Lantmäteriverket* påpekar att majoriteten av EES-staterna har centrala fastighetsregister och att de EES-stater som i dagsläget saknar elektroniska fastighetsregister arbetar med att bygga upp sådana.

Skälen för regeringens förslag: När uppskovsreglerna 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 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 i enlighet med 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 med början året efter det år då avdrag för uppskovsbelopp har beviljats. 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 och bosätter 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. Enligt regeringen är den föreslagna skyldigheten att inkomma med uppgifter proportionerlig och går inte 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 handräckningsdirektivet (rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område). 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 (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 överlåtelser av fastigheter. Det finns också enligt 11 kap. 2 § LSK en skyldighet för privatbostadsföretag att lämna uppgift om överlåtelser av lägenheter i privatbostadsföretagets fastigheter. Ett flertal stater inom EES arbetar för närvarande med att bygga upp centrala fastighetsregister. Det finns emellertid ingen möjlighet för Skatteverket att automatiskt få information från andra staters fastighetsregister. Skatteverket kan begära att få information med stöd av handräckningsdirektivet. Att inhämta information på detta sätt kan emellertid vara mycket tidsödande. Om en utländsk skattemyndighet inte själv har direkt behov av informationen finns det också en överhängande risk att information som lämnas av en sådan utländsk myndighet kan vara bristfällig eller inaktuell. Regeringen anser därmed 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 skall Skatteverket påbörja en utredning för att bestämma om förutsättningarna för uppskov fortfarande föreligger. Allmänt gäller att Skatteverket har bevisbördan med avseende på en inkomst som skall tas upp till beskattning och den skattskyldige har bevisbördan för sina åberopade avdrag. Därutöver gäller att den part som har närmast tillgång till uppgifter och bevismedel är skyldig att presentera dessa. För det fall Skatteverket inte erhåller fullständig och tillförlitlig information från uppskovsinnehavaren, skall Skatteverket efter att ha hört den skattskyldige fatta beslut om att återföra uppskovsbeloppet till beskattning. Beslut om återfört uppskovsbelopp kan sedan ändras genom begäran om omprövning inom den ordinarie omprövningsperioden om fem år efter utgången av taxeringsåret. 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 handräckningsavtalet kan Kronofogdemyndigheten begära bistånd från andra EES-staters myndigheter att driva in skattefordringar hänförliga till svenska uppskovsbelopp.

Att avsaknad av uppgifter från den skattskyldige skulle leda till att ett uppskovsbelopp automatiskt återförs till beskattning skulle, förutom att det kan framstå som onödigt ingripande, avvika markant från det gängse taxeringsförfarandet. Regeringen är därför inte beredd att föreslå en

sådan ordning. Det finns emellertid anledning att följa upp hur det föreslagna systemet med uppgiftsskyldighet kommer att fungera i praktiken.

Uppgiftsskyldighetens närmare utformning

I 3 kap. 11 § LSK anges att en skattskyldig som gör uppskovsavdrag skall lämna identifikationsuppgifter för ersättningsbostaden i den allmänna självdeklarationen. Regeringen föreslår en ny bestämmelse i LSK 3 kap. 11 a §, där den som enligt 47 kap. IL har ett uppskovsbelopp hänförligt till en utomlands belägen ersättningsbostad, åläggs en skyldighet 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 ankommer 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 förvärvar ersättningsbostäder utomlands inte kommer att ha sådana band till Sverige att de omfattas av skyldigheten att lämna allmän självdeklaration. Regeringen anser att det skulle vara onödigt betungande att göra personer som skall lämna uppgifter om utländska ersättningsbostäder fullt ut deklarationsskyldiga. För dessa personer införs i stället en skyldighet att lämna uppgifter som s.k. särskild uppgift enligt 5 kap. LSK. Uppgifterna skall lämnas inom den tid och på det sätt som gäller för självdeklarationer.

Skatteverket får enligt 17 kap. 1 § LSK förelägga den som har lämnat en ofullständig deklaration eller inte lämnat särskilda uppgifter att komplettera självdeklarationen respektive lämna de särskilda uppgifterna. Även om någon endast är skyldig att lämna särskilda uppgifter kan Skatteverket enligt 17 kap. 2 § LSK förelägga den uppgiftsskyldige att lämna självdeklaration. Enligt 17 kap. 8 § andra stycket LSK skall fråga om utdömning av vite i ett fall som det förevarande prövas av den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a – 1 c §§ skattebetalningslagen (1997:483). Sistnämnda bestämmelser reglerar emellertid inte det fallet att en fysisk person har utvandrat från Sverige (och beviljats ett avdrag för uppskovsbelopp) och inte längre på grund av väsentlig anknytning till Sverige är obegränsat skattskyldig här (jfr även prop. 2002/03:99 s. 257 ff. och s. 306). De nämnda bestämmelserna är således inte tillämpliga i de fall nu föreslaget vite skall dömas ut. Enligt 1 § lagen (1985:206) om viten (viteslagen) gäller den lagen inte om annat är föreskrivet i annan författning. Detta innebär att 6 § viteslagen blir tillämplig. Av denna paragraf framgår bl.a. att ansökan om utdömning av vite görs hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen. Som *Länsrätten i Västmanlands län* påpekat blir följderna att rätt forum för utdömning av vite är Länsrätten i Stockholms län eftersom Skatteverket har sitt säte i Solna (jfr RÅ 2000 ref. 57).

5.3 En ny metod för att beräkna uppskov på bostäder

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

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: Samtliga remissinstanser tillstyrker förslaget eller har lämnat förslaget utan erinran. *Sveriges advokatsamfund* anför att den i promemorian föreslagna tekniken med uppskopsbelopp innebär att den skatt som är hänförlig till ett sådant belopp får en tydlig karaktär av skuld. Eftersom uppskopsbeloppet och därmed också skatten vid inkomsttaxeringen blivit bestämd till sitt belopp, bör den kunna räknas som avdragsgill vid förmögenhetstaxeringen.

Skälen för regeringens förslag: Enligt nuvarande regler utgör uppskovssystemet en integrerad del av kapitalvinstbeskattningen. Reglerna innebär att ett uppskovsavdrag motsvarande hela eller del av kapitalvinsten beviljas vid avyttringen av ursprungsbostaden. Vid den efterföljande avyttringen av ersättningsbostaden påverkas omkostnadsbeloppet av den obeskattade vinsten från avyttringen av ursprungsbostaden. Regeringen 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. Regeringen anser att detta sätt att beskatta uppskopsbeloppen skulle bli administrativt betungande, främst för de skattskyldiga men även för Skatteverket. Det är viktigt att regelsystemet inte kompliceras i onödan och regeringen föreslår en ändrad 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 uppskopsbelopp. Eftersom den som flyttar till en annan EES-stat i normalfallet inte är fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige kan beskattningen av uppskopsbeloppet inte kopplas till kapitalvinstbeskattningen av ersättningsbostaden. Metoden för att beskatta den skattecredit som uppskov med kapitalvinsten innebär måste därför få en annan utformning.

Förslaget innebär att ett uppskovsbelopp fastställs som skall beaktas vid varje avyttring. Vid avyttringen av ursprungsbostaden kan den skattskyldige begära uppskov med vinsten i form av ett avdrag för uppskovsbelopp. Ett uppskovsbelopp erhålles därefter under förutsättning att en ersättningsbostad förvärvas eller avses att förvärvas. Vid avyttring av ersättningsbostaden skall tidigare uppskovsbelopp återföras till beskattning och ett nytt avdrag för uppskovsbelopp beviljas 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 beviljas inte.

Sveriges advokatsamfund har tagit upp frågan om uppskovsbeloppet skall räknas som avdragsgillt vid förmögenhetstaxeringen. Ett uppskovsbelopp skall inte jämföras med en skuld vid beräkning av den skattskyldiges förmögenhet enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt. Den slutliga skatten som belöper på uppskovsbeloppet är inte definitiv när den skattskyldige erhåller uppskovsbeloppet. Det slutliga uppskovsbeloppet och därmed också skattebeloppet är beroende av flera faktorer, exempelvis resultat av framtida förvärv och avyttringar av bostäder, ändrade skattesatser etc. Den latent skatten på uppskovsbeloppet går därmed inte att jämföra med en debiterad skatt och regeringen anser därför inte att det finns skäl för ändring av nuvarande regler.

En annan ändring i regeringens 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.

1. 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 begär ett avdrag för uppskovsbelopp med 300 000 kr i sin deklaration. Den skattskyldiges uppskovsbelopp fastställs till 300 000 kr.

2. 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 $1\,100\,000 \times \frac{600\,000}{1\,500\,000}$

$$1\,500\,000$$

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 begärs.

3. 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 förvärvas beviljas inte något nytt avdrag för uppskovsbelopp. Hela vinsten om 1 140 000 kr skall, efter eventuell kvotering, 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. Regeringen 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 förvärvar 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 den som är begränsat skattskyldig avyttrar en 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. IL 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. IL i vissa delar utvidgas genom ändrade definitioner i 2 kap. 9 och 17 §§ IL. Enligt 2 kap. 9 § IL skall även utländska småhus som motsvarar småhus på lantbruksenhet utgöra privatbostad vid tillämpningen av 45 kap. IL. Utvidgningen av definitionen av privatbostadsföretag som beskrivits ovan i avsnitt 5.1 gäller även vid avyttringar enligt 46 kap.

En del av uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning vid avyttring av en del av en tillgång (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 tillgången. En uttrycklig regel om detta införs i 47 kap. 11 § IL.

För att öka valfriheten för den skattskyldige föreslår regeringen en bestämmelse om förtida återföring till beskattning av uppskovsbelopp, se avsnitt 5.4.

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.

5.4 Möjlighet till deluppskov samt frivillig återföring av uppskovsbelopp

Regeringens förslag: Om förutsättningarna för uppskov är uppfyllda, skall den skattskyldige i samband med ansökan om uppskov kunna välja uppskov med hela eller endast en del av kapitalvinsten, dock får inte avdraget för uppskovsbelopp understiga 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. Den del av

uppskavsbeloppet som frivilligt får tas fram till beskattning får uppgå till lägst 20 000 kronor årligen.

Promemorians förslag överensstämmer med regeringens.

Remissinstanserna: *Skatteverket* anser att gränsen för frivillig återföring av uppskavsbelopp bör höjas till 50 000 kronor. En sådan återföring skulle motsvara en skattebelastning under 10 000 kronor vilket av Skatteverket inte anses vara en sådan börda att det motiverar eller rättfärdigar ett uppskov i förhållande till den administration som det medför. Skatteverket anser också att reglerna om särskilt tillägg vid preliminära uppskov i 47 kap. 7 § fjärde stycket och 8 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) bör modifieras. Skatteverket påpekar att enligt promemorians förslag (47 kap. 9 a § IL) kan den skattskyldige begära att få ett lägre avdrag för ett slutligt uppskov än vad han annars är berättigad till. Däremot kan den skattskyldige inte få ett lägre avdrag för preliminärt uppskov enligt 47 kap. 7 § fjärde stycket och 8 § IL än vad som motsvarar hela kapitalvinsten med tillägg av tidigare uppskavsbelopp. Skatteverkets erfarenhet är att ett flertal skattskyldiga uppfattar det som orättmätigt att påföras ett särskilt tillägg om 10 procent när viss del av det preliminära uppskovet återförs till beskattning. För att öka acceptansen för skattesystemet bör man överväga möjligheten till att lindra effekten av att viss del av ett preliminärt uppskov måste återföras.

Skälen för regeringens 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 året efter det 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. Regeringen anser att dessa regler begränsar de skattskyldigas handlingsfrihet. Det finns enligt dagens regler inte någon möjlighet för den skattskyldige att begära att uppskavsavdraget 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 på annat sätt än genom omprövning av tidigare års taxeringar.

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 begära uppskov med endast en del av kapitalvinsten, dock skall avdraget för uppskavsbeloppet lägst uppgå till 50 000 kronor (enligt bestämmelsen i den föreslagna lydelsen i 47 kap. 6 § IL). Av administrativa skäl har regeringen valt att begränsa förslaget om deluppskov till att endast avse slutliga uppskov. Det innebär således att en skattskyldig som beviljas ett preliminärt uppskov i enlighet med reglerna i 47 kap. 7–8 §§ inte har möjlighet att begära preliminärt uppskov med endast en del av kapitalvinsten.

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 begära delvis återföring av uppskovsbelopp under förutsättning att återförd del uppgår till minst 20 000 kronor per år. *Skatteverket* har i sitt remissyttrande anfört att gränsen för frivillig återföring av uppskovsbelopp bör höjas till 50 000 kronor per år jämfört med den av regeringen föreslagna gränsen på 20 000 kronor. Regeringen anser emellertid att det är viktigt att den skattskyldige själv har möjlighet att påverka storleken på sitt uppskovsbelopp samt att det är önskvärt att även mindre uppskovsbelopp kan återföras, varför regeringen är av uppfattningen att gränsen på 20 000 kronor är väl avvägd.

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

Skatteverket har anfört att det kan vara önskvärt att de skattskyldiga har möjlighet att begära deluppskov även vad gäller preliminära uppskov samt att det särskilda tillägget om 10 procent i vissa fall anses alltför högt. Hanteringen av det preliminära uppskovet låg utanför arbetsgruppens direktiv och bör beredas vidare. Regeringen får därför återkomma till frågan i ett annat sammanhang.

5.5 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Regeringens förslag: De nya bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229) om uppskov skall träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som gjorts efter ikraftträdandet. De nya reglerna får emellertid tillämpas på avyttringar som skett under 2006 om den skattskyldige begär det. 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.

Promemorians förslag överensstämmer i princip med regeringens.

Remissinstanserna: *Villaägarnas Riksförbund* anför att anledningen till att förslaget tagits fram är att nuvarande uppskovslagstiftning står i strid med EG-fördraget. Trots att sådan bristande överensstämmelse med EG-fördraget har förelegat redan före år 2006, föreslås reglerna tillämpas först på avyttringar från den 31 december 2005 eller senare. *Villaägarnas Riksförbund* anser att övergångsreglerna bör ändras så att det klart framgår att uppskov kan ges även för avyttringar som skett från 1 januari

2000 (dvs. inom den tid som föreskrivs för omprövning av taxering) till den 31 december 2005, när ursprungsbostaden eller ersättningsbostaden är belägen inom EES.

Skälen för regeringens förslag: Regeringen anser att det är angeläget att de nya bestämmelserna om uppskov kan börja tillämpas så snart som möjligt. Regeringens förslag innebär därför att de nya bestämmelserna i inkomstskattelagen (1999:1229, IL) skall träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet. Reglerna får emellertid också tillämpas på avyttringar som skett under 2006 (för vilka i förekommande fall kapitalvinstbeskattning aktualiseras vid 2007 års taxering) om den skattskyldige begär det. Ändringarna i lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK) föreslås som en följd av detta träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas första gången vid 2008 års taxering om den skattskyldige inte begär tillämpning av de nya uppskavsreglerna på avyttringar som skett under 2006. Om den skattskyldige begär en sådan tillämpning blir reglerna i LSK tillämpliga redan vid 2007 års taxering.

Som framgår av redogörelsen i avsnitt 4.1 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 beviljats med stöd av dessa bestämmelser liksom uppskov enligt nuvarande regler i 47 kap. IL skall kunna bibehållas och integreras i det av regeringen föreslagna nya generösare uppskovssystemet. Det är därför nödvändigt med en övergångsbestämmelse till ändringarna i IL. Regeringen 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 beviljats enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad skall anses ha beviljats 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. Regeringen anser dessutom att det är lämpligare att reglera hanteringen av äldre uppskov i en övergångsbestämmelse. Bestämmelsen i 45 kap. 27 § andra stycket IL 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. Förslaget till nya uppskavsregler 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 beviljats 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.

Av förslaget 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. Som *Villaägarnas Riksförbund* anför i sitt remissyttrande har den enskilde alltid rätt att begära omprövning av sin taxering inom den i lag föreskrivna tiden (4 kap. 9 § taxeringslagen [1990:324]). Då den enskilde har denna möjlighet anser regeringen att det inte finns någon anledning att ge förslaget rättsverkningar längre tillbaka i tiden än vad som har föreslagits i promemorian.

6 Konsekvensanalys

6.1 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 för utomlands belägna ersättningsbostäder 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 verket påbörja en utredning.

Uppskattningen av antalet tillkommande uppskov bygger på uppgifter från Statistiska centralbyrån 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.

De beräkningar av kostnader som gjorts av Skatteverket i arbetsgruppens promemoria 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 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 återföring 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.

Skatteverket har i sitt remissvar anfört att det efter ett antal år är rimligt att anta att det finns 10 000 – 20 000 uppskovsinnehavare i utlandet. De beräkningar som tidigare gjorts i promemorian av Skatteverket om en årlig utgift om 1,8 – 2,0 miljoner kronor för att hantera dessa uppskov, torde därför enligt verket vara lågt beräknat.

Den geografiska utvidgningen av uppskavsreglerna vid avyttring av privatbostad och därmed vidhängande upplysningsskyldighet, kommer att medföra att ökade resurser hos Skatteverket tas i anspråk. Regeringen bedömer emellertid att de ökade kostnaderna för Skatteverket ryms inom befintliga budgetramar.

Konsekvenser för de allmänna förvaltningsdomstolarnas del

Skatteverkets beslut om erhållande av avdrag och återföring av uppskovsbelopp skall kunna överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Till detta kommer mål om utdömande av vite vid brister i upplysningsskyldigheten. Hur stor ökning av måltillströmningen som detta kommer att medföra är mycket svårt att ha någon bestämd uppfattning om. Måltillströmningen är avhängig en mängd faktorer som t.ex. antalet beslut om avdrag för uppskovsbelopp vid flytt till ett annat EES-land, återförda uppskovsbelopp, påförda viten vid brister i upplysningsskyldigheten, överklagandefrekvensen och antalet beslut som ändras efter omprövning. Klart är emellertid att en viss ökning kommer att märkas. Regeringen bedömer emellertid att de ökade kostnaderna ryms inom befintliga budgetramar.

Konsekvenser för skattekontrollen och skatteintäkterna

Under 2006 har det meddelats flera länsrätts- och kammarrättsdomar där skattskyldiga har erhållit uppskov med kapitalvinst vid avyttring av en svensk bostad då en ny bostad förvärvats inom EES. Domstolarna har i dessa fall beviljat omprövning av äldre deklarationer med hänvisning till att de svenska uppskavsreglerna strider mot reglerna om fri rörlighet i EG-fördragen och EES-avtalet. Liksom angivits ovan har Europeiska gemenskapernas kommission (kommissionen) stämt Sverige inför Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen, mål C-104/06). Sverige har medgett kommissionens talan och dom förväntas under hösten 2006. Den ändring av uppskavsreglerna som föreslås utgör således redan nu praxis. Mot bakgrund av detta medför regeringens förslag inte ett ökat skattebortfall för år 2007 jämfört med 2006. Den av regeringen föreslagna upplysningsskyldigheten säkerställer i stället att uppskovsbelopp återförs till beskattning i Sverige, något som inte är möjligt enligt nuvarande regler.

I och med att möjligheten att erhålla uppskov med en kapitalvinst har utökats till att även omfatta stater inom EES, kommer antalet uppskov sannolikt att öka. Beskattningsåret 2004 fanns det totalt 362 000 uppskavsavdrag om sammanlagt 126 miljarder kronor. En utvidgning av området för uppskov skulle medföra att uppskattningsvis 2 000 nya uppskov kommer att beviljas årligen. Det genomsnittliga uppskavsavdraget beskattningsåret 2004 uppgick till 386 700 kronor. Uttryckt i 2007 års prisnivå uppskattas det tillkommande uppskovsbeloppet till drygt 1 miljard kronor. Den varaktiga statsfinansiella effekten motsvarar således 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 statens intäkter minskat med knappt 80 miljoner kronor år 2006 jämfört med 2005. Ovan nämnda domar från läns- och kammarrätter samt den förväntade domen från EG-domstolen beräknas medföra en engångseffekt på ca 20 miljoner kronor för år 2006.

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. Det finns inte något 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 enligt regeringens förslag 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.

6.2 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 nämnda område. För att inte helt uttradera det svenska beskattningsunderlaget i dessa situationer anser regeringen att det är nödvändigt att de personer som har erhållit ett uppskovsbelopp vid en utflyttning regelbundet skall inkomma med information till det svenska Skatteverket. Enligt regeringens uppfattning är denna uppgiftsskyldighet 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 uppskovsbelopp till beskattning även om de formella förutsättningarna för bibehållet uppskovsbelopp fortfarande föreligger. Sammantaget ger de föreslagna reglerna den enskilde väsentligt större möjligheter till flexibilitet.

Det är regeringens bedömning att effekterna av förslaget till övervägande delen är positiva för de skattskyldiga.

7 Författningskommentarer

7.1 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 sådana 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*.

26 kap.

5 §

I det nya uppskovssystemet minskas inte omkostnadsbeloppet för en ersättningsbostad med ett tidigare beviljat uppskov vid kapitalvinstberäkning. *Tredje stycket* ändras därför på så sätt att

hänvisningarna till den upphävda 45 kap. 27 § och den helt ändrade 47 kap. 11 § utgår.

41 kap.

3 §

I paragrafen finns en uppräknig av företeelser som inte utgör löpande avkastning på kapital eller kapitalvinst men som ändå räknas till inkomstslaget kapital. Uppskovssystemet är emellertid alltjämt en del av inkomstslaget kapital. I *sjätte punkten* görs dock ändringar som betingas av att samtliga beräkningar enligt de nya uppskovsreglerna sker i nominella belopp och inte i kvotdelar som tidigare. Hänvisning måste därför ske till lagrum där kvotering av kapitalvinst sker i förekommande fall.

44 kap.

2 §

Denna paragraf ändras endast på så sätt att 47 kap. förs in i uppräknigen av kapitel i vilka vad som sägs om kapitalvinster på motsvarande sätt skall gälla för kapitalförluster. Ändringen motiveras av att reglerna för kapitalvinst i 47 kap. tillämpas på motsvarande sätt på kapitalförluster.

27 §

En redaktionell ändring görs genom 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 47 kap. 11 a § 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 begärs 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 att det återförda beloppet skall kvoterats innan det blir föremål för beskattning.

46 kap.

18 §

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

47 kap.

1 §

Ändringen är av redaktionell karaktär och innebär att paragrafens lydelse anpassas till den nya systematiken för uppskov.

2 §

Paragrafen anpassas till den nya uppskovssystematiken genom att ”uppskovsavdrag” i *första stycket* och *andra stycket* byts ut mot ”avdrag för uppskovsbelopp”.

Tredje 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 beviljas i fråga om vinster för vilka den skattskyldige har erhållit avräkning av utländsk skatt enligt skatteavtal eller lag. Vinster som undantagits från svensk beskattning enligt skatteavtal kan inte heller utgöra grund för beräkning av uppskovsbelopp. Vad som avses med skatteavtal framgår av 2 kap. 35 §.

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 47 kap.

4 §

Se kommentaren till 3 §. Tillämpningsområdet för *andra stycket tredje punkten* utvidgas till att avse även avyttringar till andra stater inom EES än Sverige.

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 uppräknningen 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. Det framgår av 2 kap. 17 § att med privatbostadsföretag avses vid tillämpningen av 47 kap. även motsvarande utländska juridiska personer inom EES.

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 efter ändringen i första stycket alltid skulle kunna bli tillämpliga på byggnader i utlandet då det inte utgår svensk fastighetsskatt enligt lagen (1984:1042) om statlig fastighetsskatt på sådana byggnader samt då de aldrig åsätts värdeår.

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 §

Ändringen är av redaktionell karaktär. Paragrafens lydelse anpassas till den nya systematiken för uppskov som innebär att en skattskyldig kan få uppskov med en del av kapitalvinsten. Ändringen innebär inte någon förändring i sak av de beloppsmässiga förutsättningarna för uppskov.

7 §

Ändringarna innebär endast en anpassning till terminologin i det nya uppskovssystemet.

I *första punkten* 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 *andra punkten* anges uppskovsbeloppets storlek när ersättningen för ersättningsbostaden är lägre 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 §. Exempel som illustrerar denna situation återfinns i avsnitt 5.3.

Tredje punkten 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 kan uppskovsbeloppet motsvara summan av kapitalvinsten från avyttringen av ursprungsbostaden och ett eventuellt

tidigare uppskovsbelopp om den skattskyldige begär det. Det uppskov som den skattskyldige erhåller enligt denna punkt är ett så kallat preliminärt uppskov.

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 § tredje punkten. Det innebär således att den skattskyldige får ett så kallat preliminärt uppskov.

9 §

I paragrafen behandlas återföring av uppskovsbelopp som erhållits vid tillämpning av 7 § tredje punkten 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. Uttrycket ”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 andra stycket andra och tredje punkten. I *andra stycket andra punkten* 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 *andra stycket tredje punkten* uppskovsbeloppet inte överstiga ett belopp som utgörs av det tidigare uppskovsbeloppet multiplicerat med kvoten av ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden. Det framgår vidare av andra stycket tredje punkten att överskjutande del av det tidigare beviljade uppskovsbeloppet skall återföras till beskattning.

9 a §

Paragrafen är ny. Av *första stycket* framgår att en skattskyldig vid tillämpning av 7 § första och andra punkten och 9 § får välja att begära ett lägre uppskovsbelopp än det uppskovsbelopp som kan beviljas enligt dessa lagrum. Det innebär i fråga om 7 § att den skattskyldige får begära ett lägre avdrag för uppskovsbelopp och i fråga om 9 § att den skattskyldige får begära en större återföring av ett preliminärt uppskov. En förutsättning är dock att det lägre avdraget för uppskovsbelopp uppfyller de beloppsmässiga kvalifikationerna i 6 §. Avdragen enligt 7 § tredje punkten och 8 § (så kallade preliminära uppskov) har 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. När ett uppskovsbelopp återförs i sin helhet får beloppet vara lägre.

10 §

Ändringen är endast redaktionell och innebär att paragrafen anpassas till den nya systematiken för uppskov. Eftersom uppskovsbelopp, till skillnad från uppskovsavdrag, utgörs av okvoterade kapitalvinster justeras paragrafen så att det särskilda tillägget beräknas endast på den skattepliktiga delen av det återförda beloppet för att resultatet skall bli detsamma som enligt de tidigare reglerna.

11 §

Denna paragraf har i allt väsentligt fått en ny lydelse. Paragrafen 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. Vid delavyttring beräknas den till beskattning återförda delen som det tidigare uppskovsbeloppet multiplicerat med kvoten av ersättningen för den avyttrade delen och marknadsvärdet på hela tillgången. Med tillgången avses här en fastighet eller i fråga om en 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 i de fall då kapitalvinstberäkning inte sker. För begränsat skattskyldiga är kapitalvinster från avyttringar av utländska privatbostäder inte skattepliktiga i Sverige. 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 uppskovsbeloppets storlek. Första stycket tillämpas också när uppskovsbelopp återförs utan att kapitalvinstberäkning görs. Denna bestämmelse aktualiseras när en skattskyldig frivilligt helt eller delvis återför ett uppskovsavdrag till beskattning enligt 47 kap. 9 a § andra stycket.

Paragrafens *andra stycke* anger att ett återfört uppskovsbelopp skall 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. Om ersättningsbostaden inte utgör en sådan bostad som anges i 45 kap. 33 § eller 46 kap. 18 § skall i stället bestämmelserna i 48 kap. tillämpas. Den sistnämnda bestämmelsen aktualiseras när ersättningsbostaden vid avyttringen eller återföringen av uppskovsbeloppet utgör en andel i en s.k. oäkta bostadsrättsförening.

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 47 kap. 11 a § 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 efter ikraftträdandet. De nya bestämmelserna om uppskopsbelopp får tillämpas på avyttringar som skett under 2006 om den skattskyldige begär det. Kapitalvinster som omfattas av uppskov enligt äldre bestämmelser skall anses som uppskopsbelopp efter ikraftträdandet av denna lag. Med kapitalvinster avses vinster till nominella belopp.

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

1 kap.

3 §

I en ny *fjärde punkt* i första stycket anges syftet med den föreslagna uppgiftsskyldigheten i nya 5 kap. 2 a §.

3 kap.

11 §

Ändringen är av redaktionell karaktär. I *första stycket* byts ”uppskovsavdrag” ut mot ”avdrag för uppskovsbelopp”.

11 a §

Denna paragraf är ny. I *första stycket* föreskrivs en skyldighet för den som äger en utomlands belägen ersättningsbostad som har ett uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) att i allmän självdeklaration, förutom liknande uppgifter som krävs enligt 11 § första och andra styckena, lämna sådana uppgifter om innehav av ersättningsbostaden som är av betydelse för uppskovsbeloppet. Här avses såväl bibehållande av uppskovsbelopp som återförande av uppskovsbelopp till beskattning. Uppgiftsskyldigheten beskrivs utförligare i avsnitt 5.2.

12 §

Ändringen är av redaktionell karaktär. Hänvisningen till uppskovsbelopp i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) i paragrafens *punkt tre* anpassas till systematiken i det nya systemet för uppskov med kapitalvinst vid försäljning av privatbostad.

5 kap.

2 a §

Denna paragraf, som är ny, innehåller ett åläggande för den som inte är skyldig att lämna allmän självdeklaration och som äger en ersättningsbostad i utlandet 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 uppräkningsparagrafer för att ange att särskilda uppgifter enligt 2 a § skall lämnas inom den tid och på det sätt som gäller för självdeklarationer.

16 kap.

3 §

Ändringen innebär att anstånd med att lämna särskilda uppgifter enligt 5 kap. 2 a § LSK inom föreskriven tid kan medges.

Ikraftträdandebestämmelser

Lagändringarna skall träda i kraft den 1 januari och tillämpas första gången vid 2008 års taxering. Om den skattskyldige begär att få tillämpa de nya reglerna om uppskavsbelopp i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) på avyttringar som skett under 2006, skall emellertid lagändringarna tillämpas vid 2007 års taxering.

7.3 Förslaget till lag om ändring i taxeringslagen (1990:324)

5 kap.

13 §

I paragrafens *första stycke* införs en hänvisning till den nya 5 kap. 2 a § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (LSK). Ändringen innebär att det blir möjligt att ta ut förseningsavgift om den som är skyldig att lämna sådan särskild uppgift som avses i 5 kap. 2 a § LSK inte inkommit med uppgiften inom föreskriven tid.

7.4 Förslaget till lag om ändring i lagen (1993:737) om bostadsbidrag

4 b §

Ändringen är av redaktionell karaktär. Som en konsekvens av den nya terminologin i inkomstskattelagen (1999:1229) ändras i paragrafen ”uppskovsavdrag” till ”avdrag för uppskovsbelopp”. Ändringen innebär inte någon förändring i sak.

7.5 Förslaget till lag om ändring i lagen (1996:1030) om underhållsstöd

25 §

Ändringen är av redaktionell karaktär. I paragrafen anpassas *andra stycket* till den nya terminologin i inkomstskattelagen (1999:1229) genom att ” uppskovsavdrag” byts ut mot ”avdrag för uppskovsbelopp”. Ändringen innebär inte någon förändring i sak.

7.6 Förslaget till lag om ändring i lagen (2001:761) om bostadstillägg

14§

Ändringen är av redaktionell karaktär. Paragrafen anpassas till den nya terminologin i inkomstskattelagen (1999:1229) genom att ”uppskavsavdrag” byts ut mot ”avdrag för uppskavsbelopp”. Ändringen innebär inte någon förändring i sak.

Sammanfattning av promemorian Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad (dnr Fi2006/3177)

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 uppskavsreglernas tillämpning kompletteras regelverket med en uppgiftsskyldighet för uppskovsinnehavaren. Uppgiftsskyldigheten innebär att en uppskovsinnehavare som har förvärvat en ersättningsbostad utanför Sverige åläggs att årligen inkomma med uppgifter som styrker personens rätt till bibehållet uppskov. Enligt nuvarande regler erhåller den skattskyldige ett uppskavsavdrag som minskar omkostnadsbeloppet vid avyttring av ersättningsbostaden. Förslaget innebär att tekniken för uppskov förändras genom att ett uppskavsbelopp erhålls. Det erhållna uppskavsbeloppet tas upp till beskattning när ersättningsbostaden avyttras. Lagtekniskt har en ändring gjorts som innebär att beräkningen av uppskavsbelopp görs i nominella tal i stället för kvotdelar som enligt nuvarande regler. Valfriheten utökas för uppskovsinnehavare genom att de vid valfri årlig taxering har möjlighet begära återföring av hela eller del av uppskavsbeloppet. Reglerna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett den 1 januari 2006 eller senare.

Lagförslaget i promemorian Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad (Fi2006/3177)

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 aktieföretag 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

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 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 Senaste lydelse 2004:1139.

² Senaste lydelse 2000:1341.

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

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 kapital-

³ Senaste lydelse 2001:1176.

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 beviljat 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 beviljat uppskovsbelopp återföras och avdrag för uppskovsbelopp göras enligt 47 kap. 7 och 8 §§.

47 kap. *Uppskovsavdrag*

47 kap. *Uppskovsbelopp*

1 §

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

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 ursprungsbostad avses en sådan privatbostad i *en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet* 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 §

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

Avgift för uppskovsbelopp skall uppgå till lägst 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § får avgift 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

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

⁸ Senaste lydelse 2003:1206.

⁹ Senaste lydelse 2003:1206.

ursprungsbostaden eller inte bosätter sig på en ersättningsbostad senast den 2 maj året därefter, motsvarar *uppskovsavdraget den del av kapitalvinsten som skall tas upp.*

ursprungsbostaden eller inte 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 har *erhållit ett uppskovsbelopp* enligt 7 § fjärde stycket eller 8 §, skall *uppskovsbeloppet* återföras till *beskattning* 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 är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, *behöver* ingen del av *uppskovsbeloppet* återföras till *beskattning*.

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:*

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*

$$\frac{\text{uppskovsavdraget} - \text{uppskovsavdraget} \times \frac{\text{ersättningen för ersättningsbostaden}}{\text{ersättningen för ursprungsbostaden}}}{\text{ersättningen för ursprungsbostaden}}$$

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

¹⁰ Senaste lydelse 2003:1206.

för uppskovsbelopp, dock lägst Bilaga 2
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 ursprungsbo-
staden.

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:

$$\frac{\text{uppskovsbeloppet} \times \text{ersättningen för den avyttrade delen}}{\text{den avyttrade delen}}$$

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 uppskovsavgift</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.

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 *uppskovsavdrag* 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 uppskovsbelopp* 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 uppskovsbelopp 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 uppskovsbeloppet.

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

¹ Senaste lydelse 2003:1207.

5 kap.

Bilaga 2

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.

Förteckning över remissinstanserna

Efter remiss har yttrande kommit in från Riksdagens ombudsmän JO, Svea hovrätt, Kammarrätten i Göteborg, Länsrätten i Västmanlands län, Domstolsverket, Riksgäldskontoret, Skatteverket, Datainspektionen, Juridiska fakulteten vid Stockholms universitet, Konsumentverket, Allmänna reklamationsnämnden ARN, Boverket, Lantmäteriverket, Konkurrensverket, Sveriges advokatsamfund, LRF Lantbrukarnas Riksförbund, Svenska Bankföreningen, Fastighetsägarna Sverige HSB:s Riksförbund, Riksbyggen, SBC Sveriges Bostadsrättscentrum, Villaägarnas Riksförbund.

Följande remissinstanser har inte svarat: Sveriges Bostadsfinansieringsaktiebolag (SBAB), Pensionärernas Riksorganisation PRO, Sveriges Pensionärsförbund SPF, Mäklarsamfundet, Skattebetalarna, Sveriges Allmännyttiga Bostadsföretag (SABO).

Yttrande har också kommit in från Seppo Isotalo, docent i bostadspolitik vid Helsingfors universitet.