



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Louise Hagberg

Uppskovsbelopp - en studie av
dagens och framtida problem
samt förslag på dess lösningar

Examensarbete
20 poäng

Handledare Lars Pelin

Skatterätt

2007

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Bakgrund och syfte	4
1.2 Avgränsningar och förtydligande	5
1.3 Metod och material	6
1.4 Disposition	6
2 SKATTSKYLDIGHET	7
2.1 Obegränsat skattskyldig	7
2.2 Begränsat skattskyldig	7
3 AVYTTRING AV BOENDE	8
3.1 Regler om kapitalvinst	8
3.2 Blandade fång	9
3.3 Benefika överlåtelser	9
3.4 Delavyttringar	10
3.5 Uppskavsreglerna	11
3.5.1 Vad händer vid en flytt inom EES?	12
3.5.2 Ursprungsbostad	12
3.5.3 Ersättningsbostad	12
3.5.4 Fastigheter	13
3.5.5 Bostadsrättslägenheter samt andels- eller ägarlägenheter	13
3.6 Credit of tax eller exemption	15
4 UPPGIFTSSKYLDIGHET OCH FÖRSENINGSAVGIFT	16
5 DET NORDISKA SKATTEAVTALET	17
6 HANDRÄCKNING	19

6.1	Nordiska handräkningsavtalet	19
6.2	Handräkningsdirektivet	19
6.3	Lag om ömsesidig handräknig i skatteärenden	20
7	PROBLEM VID BENEFIKA ÖVERLÅTELSE	22
7.1	Beskattning av en i utlandet boende	22
7.2	Benefikt fång är egentligen oneröst	23
8	ÖVERKLAGANDE, OMRÖVNING SAMT RESNING	24
8.1	Omrövning på begäran av skattskyldig	24
8.2	Omrövning på initiativ av SKV	24
8.3	Överklagande	25
8.4	Resning	25
9	RETROAKTIV SKATTELAG	27
10	ANALYS OCH DISKUSSION	28
11	VAD ÄR ALTERNATIVEN?	37
	KÄLLFÖRTECKNING	44
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	48

Summary

The background to my thesis comes from the new and expanded regulations regarding the respite of capital-tax that is possible for a taxpayer to request for. These regulations are applicable from February 1st 2007. According to the new regulations, a Swedish taxpayer may receive respite with the capital tax on the profit from the sale of its real estate or share of freehold even when he or she moves to another country within the EEA. There will be no difference if the taxpayer decides to move to a real-estate or purchase a share of freehold in a country within the EEA or the EU. The consequences regarding the area of tax will be the same. Although, the share of freehold (bostadsrättslägenhet) is a Swedish phenomenon. This can cause problems if a taxpayer moves from a Swedish share of freehold or real-estate and buys an apartment that is not of the same legal form as the Swedish share of freehold.

With the expansion of the number of countries in which the new real-estate or share of freehold may be placed in, a number of problems, and possibilities, will occur. A problem may be the difficulties, when a taxpayer sells its home with a respite of tax tied to it, receiving an answer from the taxpayer living abroad. The contact with the taxpayer may be non-existent with the consequence of a tax not being paid in the end.

I have also seen the possibilities for review, appellation or a new trial as a problem or even a possibility. The new rules regarding respite with the capital tax are applicable from January 1st 2006 if the taxpayer demands it. A review or appellation from the taxpayer is on the other hand possible for tax assessments back to the income year of 2001.

The thesis also contains a study of the problems that may occur as a real-estate or share of freehold gets a new owner through a gift or an inheritance, as well as problems regarding legislation with a retroactive effect. Other areas of problems have also been investigated.

In the end of the thesis, a few examples of alternative systems or solutions that may be an option for the Swedish government to apply instead of maintaining the Swedish system of respite with the capital tax as it is, is presented.

Sammanfattning

Bakgrunden till mitt examensarbete ligger i utvidgningen av de nya reglerna om uppskovsbelopp som blev tillämpliga den 1 februari 2007. Reglerna innebär att en i Sverige skattskyldig fysisk person kan erhålla uppskov med kapitalvinsten efter försäljning av antingen sin fastighet eller bostadsrätt även då han flyttar till ett annat land inom EES. Det är ingen skillnad på om den skattskyldige bosätter sig i en fastighet eller bostadsrättslägenhet som ligger inom EES eller EU. De skattemässiga konsekvenserna blir alltså samma om den skattskyldige väljer att flytta till Danmark eller Norge. Dock är det en svensk företeelse att bo i en bostadsrättslägenhet. Detta kan skapa problem då ett uppskov med kapitalvinsten inte kan erhållas vid köp av en annan form av lägenhet såsom ägarlägenhet.

Med denna utvidgning av det antal länder som ersättningsbostaden kan vara placerad i uppkommer även ett antal problem, som självklart även kan ses som möjligheter. Ett problem kan, vid en försäljning av en i utlandet belägen ersättningsbostad, vara att erhålla svar från den skattskyldige på var nästa ersättningsbostad återfinns. Kontakten med den skattskyldige kan bli obefintlig med följden att den uppskjutna svenska skatten inte betalas.

Jag har även sett möjligheterna till omprövning, överklagan samt resning som ett problem. De nya reglerna om uppskov är, på begäran av den skattskyldige, tillämpliga från den 1 januari 2006. En begäran om omprövning från en skattskyldig, eller en överklagan från denne, är dock möjlig för taxeringar tillbaka till inkomstår 2001.

Mitt examensarbete behandlar även diverse problem som kan uppstå vid benefika överlåtelse eller retroaktiv lagstiftning. Andra problemområden behandlas också. Slutligen har jag valt att återge ett antal exempel på alternativa system eller lösningar som kan vara aktuella för oss här i Sverige, i stället för att bevara det svenska uppskovssystemet som det är.

Förkortningar

AvrL	Lag (1986:468) om avräkning av utländsk skatt
EEA	European Economic Area
EES	Europeiska Ekonomiska Samarbetsområdet
EG	EG - fördraget
EU	Europeiska Unionen
FL	Förvaltningslag (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
KR	Kammarrätten
LHNL	Lag om handräkning i skatteärenden mellan de nordiska länderna (1990:226)
LR	Länsrätten
LSK	Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter (2001:1227)
LÖHS	Lag om ömsesidig handräkning i skatteärenden (1990:314)
RF	Regeringsformen (1974:512)
SKV	Skatteverket
SvSkT	Svensk Skattetidning
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

De nya reglerna om uppskov med kapitalvinsten efter byte av boende trädde i kraft den 1 februari 2007. Lagförändringen har medfört att ursprungs- samt ersättningsbostäder kan vara belägna inom hela EES, inte bara i Sverige. Bakgrunden till dessa nya regler ligger i domen C-104/06¹ i vilken det fastslogs att de tidigare reglerna om uppskovsavgift i 47 kap. IL utgjorde en begränsning av den fria rörligheten för personer och kapital.

Genom tillkomsten av de nya reglerna om uppskov med kapitalvinsten efter byte av boende inom EES har även vissa problem uppkommit. Jag tänker bland annat på den skattskyldiges upplysningsskyldighet kontra handräckning inom EES, omprövningsförfarandet samt överklagande och resning, men även situationen med en skattelag som har en retroaktiv verkan. En benefik handling, såsom arv eller gåva, men även bodelning utanför Sveriges gränser ser jag som ett möjligt kommande problem.

För att illustrera en del av mitt examensarbets problemställning har jag valt att återge en, enligt min mening, underhållande konversation författad av bankjurist Lars Nilsson i Svensk Skattetidning, SvSkt, 2006².

”- Allo? Ici Dupond avec un D comme Démosthène.

- Jo, det var från Skatteverket i Sverige det här. Vi undrar om ni har kvar fastigheten i Provence.

- Mais non. Det var den gamla villan, det. Nej, den sålde vi förra året. Vi bor ju sedan ett bra tag här i Paris. Men, om jag får drista mig att fråga, vad rör det er?

- Jo, enligt svensk skattelag skall ni nu betala skatt för den vinst som uppkom när en fastighet här i landet såldes för tjugofem år sedan.

- Förlåt? Vad är det ni säger? Varför skulle jag betala skatt för någon fastighet i Sverige? Där har jag aldrig bott!

- Nej, men er farfar kom härifrån. Han sålde en fastighet i Stockholm och flyttade till Bretagne. Där köpte han en ny fastighet och den ärvde sedan er far. Han flyttade i sin tur till Provence och fastigheten som han förvärvade där gav han i gåva till er; det är den som nu har sålts.

- Men jag förstår inte...”

¹ De svenska reglerna om det dåvarande uppskovsavgiften i 47 kap. IL ansågs utgöra ett hinder för etableringsfriheten, art. 43 EG, samt för den fria rörligheten för arbetstagare, art. 39 EG.¹ Sverige bedömdes inte ha presenterat några argument för att visa att de aktuella bestämmelserna var motiverade av behovet att säkerställa det inre sammanhanget av skattesystemet. EG – domstolen ansåg därmed att bestämmelserna om uppskovsavgift stred mot art. 18 EG, 39 EG samt 43 EG., samt mot de identiska art. 28 och 31 i EES – avtalet.

² Nilsson L, Nya regler om uppskov vid bostadsbyten, SvSkt nr. 8/2006, s. 536.

Syftet med mitt examensarbete är att belysa ovan nämnda problem samt att kommentera dem och visa förslag till lösningar. Mitt syfte är även att behandla frågan om det finns några skillnader för en skattskyldig som väljer att bosätta sig i en stat medlem i antingen EU eller EES samt att vidare belysa ovan nämnda problemområde. Som avslutning på mitt examensarbete har jag valt att ge ett antal exempel på vilka alternativen kan vara till vårt nuvarande uppskovssystem.

Mina frågeställningar blir således följande;

- Vilka problem finns efter att reglerna ändrades till att omfatta ett byte av boende inom EES?
- Är det någon skillnad mellan att flytta till ett annat land inom EES eller EU?
- Finns det möjligen ett bättre system än vårt nuvarande uppskovssystem?

1.2 Avgränsningar och förtydligande

Jag har valt att inte närmare behandla de regler som rör uträkningen av kapitalvinsten. Jag har även valt att inte fokusera på indrivningsprocessen inom EES, jag har i stället begränsat mig till processen för handräckning.

Vid användning av begreppet ”bostadsrätt” avser jag endast en privatbostadsrätt. När begreppet ”fastighet” behandlas avser jag endast privatbostadsfastighet. Vid användning av begreppet ”bostad” åsyftar jag en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt. Vid benämning med begreppet ”utlandet” eller ”utomlands” avser jag länder som är medlem i EES, undantaget Sverige.

Jag vill även klargöra att vid användning av uttrycket ”uppskov” avser jag endast det slutliga uppskovet som kan medges. Jag har valt att inte djupare studera det preliminära uppskov som kan erhållas då en ersättningsbostad ännu inte har förvärvats.

I det nordiska skatteavtalet åsyftas inte Färöarna som en del av Danmark, Färöarna hanteras i avtalet som en avtalsslutande stat.³ Vid användning av termen ”Norden” menas härmed enbart de stater som är anslutna till det nordiska skatteavtalet och som även är medlemmar i EU eller EES, alltså Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige.

Med tanke på det stora antal länder som nu är medlem i såväl EU som EES har jag valt att begränsa mig geografiskt till de nordiska länder som är anslutna till det nordiska skatteavtalet. Färöarna är även anslutna till det nordiska skatteavtalet, jag har dock valt att bortse från Färöarna då de varken är medlemmar i EU eller EES.

³ Nordiska skatteavtalet, art. 3, st. 1 p. a.

1.3 Metod och material

Då min tanke har varit att först göra en genomgång av aktuella lagar samt regler har jag valt att använda mig av den traditionella rättsdogmatiska metoden. Jag har studerat förarbete, lagtext, praxis samt doktrin. I frånvaro av riklig praxis på området har jag främst använt mig av förarbete, lagtext samt doktrin. Jag har även använt mig av Skatteverkets handledningar inom utvalda område. Skatteverkets handledningar har jag funnit väl detaljerade, uppdaterade samt neutrala.

Då mitt examensarbete även innehåller en analyserande samt diskuterande del har jag också använt mig av diverse artiklar, främst från Svensk Skattetidning. Diverse internetsidor såsom "Nordens" samt Tullverkets hemsidor har jag också funnit intressanta samt nödvändiga för mitt examensarbete.

1.4 Disposition

Jag har valt att inleda mitt examensarbete med en till stor del deskriptiv del, avsedd att ge läsaren en kunskapsbas rörande reglerna om beskattning av kapitalvinst efter försäljning av en fastighet eller bostadsrätt samt uppskov med denna vinst. Denna del innehåller dock även kommentarer från min sida.

Inledningsvis redogör jag för bestämmelserna om obegränsad samt begränsad skattskyldighet. Vidare följer en redovisning av reglerna om beskattning av kapitalvinst efter försäljning av en fastighet eller bostadsrätt. Efter det behandlas delavyttringar, reglerna om benefika överlåtelser samt vilka kraven är för att uppskov med kapitalvinsten ska kunna medges.

Jag går sedan vidare till att redogöra för den uppgiftsskyldighet som föreligger genom LSK. Vidare följer en genomgång av ett antal områden kopplade till handräckningsförfarandet samt de problem man kan vänta sig vid en benefik överlåtelse. Sist behandlas i den deskriptiva delen omprövning, överklagande och resning, samt även retroaktiv lagstiftning.

Avslutningsvis har jag valt att ha en diskussion med synpunkter från såväl författare som mig själv blandat med utvalda delar av de fakta som jag tidigare har presenterat i mitt examensarbete.

2 Skattskyldighet

2.1 Obegränsat skattskyldig

Bestämmelserna om skattskyldighet för fysiska personer i Sverige finns i Inkomstskattelagens, IL, 3 kap. En obegränsat skattskyldig person är en fysisk person som är bosatt i Sverige, en person med väsentlig anknytning hit eller som stadigvarande vistas här (3:3 IL). Den obegränsat skattskyldige personen är skattskyldig för samtliga inkomster han har från såväl Sverige som andra länder (3:8 IL). Dock kan skatteavtal ge en begränsande verkan.⁴

Tanken bakom regeln om väsentlig anknytning till Sverige är att en fysisk person inte, genom att enbart flytta utomlands, ska kunna undgå beskattning i Sverige. En väsentlig anknytning kan nämligen tala för att bosättningen i utlandet endast är av tillfällig art.⁵ För en svensk medborgare eller en person som har bott eller vistats stadigvarande här, ligger bevisbördan på denna person för att väsentlig anknytning inte ska anses föreligga (3:7 st. 2 IL).

2.2 Begränsat skattskyldig

De som inte är obegränsat skattskyldig kan i stället ses som begränsat skattskyldiga (3:17 IL). En begränsat skattskyldig person är skattskyldig för vissa inkomster som har anknytning till Sverige (3:18 IL).

Begränsad skattskyldighet föreligger bland annat för inkomst av en fastighet placerad i Sverige, samt kapitalvinst efter försäljning av en fastighet belägen i Sverige. Även en person boende i ett annat land än Sverige är alltså skattskyldig för nämnda inkomster (3:18 IL). Dock är en i Sverige begränsat skattskyldig person inte skattskyldig för en kapitalvinst efter försäljning av en i utlandet belägen privatbostadsrätt eller fastighet. Samtliga av Sveriges ingångna skatteavtal ger nämligen den primära beskattningsrätten av kapitalvinsten till den stat där det avyttrade boendet är beläget.⁶

Skattskyldighet i Sverige föreligger dock för ett återfört uppskovsbelopp (3:18 p. 8 IL). När en begränsat skattskyldig avyttrar en ersättningsbostad i utlandet ska han återföra sitt uppskovsbelopp till beskattning i Sverige. Sker avyttringen med en kapitalförlust ska förlusten först reducera ett eventuell uppskovsbelopp innan det tas upp till beskattning (47:11a st. 3 IL).

⁴ Prop. 2006/07:19 s. 30.

⁵ Lodin S – O m. fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 45.

⁶ Prop. 2006/07:19 s. 30.

3 Avyttring av boende

Beskattning av en värdestegring efter avyttring av ett boende för med sig inlåsnings effekter. Beskattningen av det kapital som erhålls vid en avyttring minskar nämligen det kapital som kan användas för att införskaffa en ny bostad. I en situation då en fysisk person inte kan välja att avstå från ett byte av bostad, ex. vis vid byte av arbetsort, kan detta vara ett stort problem. Det är tack vare detta som skattskyldiga har möjligt att erhålla uppskov med beskattningen av kapitalvinsten vid byte av permanentbostad.⁷ Tanken bakom uppskovssystemet är även att ett ägande av ett flertal bostäder efter varandra ska hanteras som ett enda innehav.⁸

Genom en lagändring skedde en utvidgning av de befintliga uppskovsmöjligheterna. I och med detta ersattes uttrycket uppskovsavdrag med uppskovsbelopp.⁹ Från den 1 februari 2007 är det möjligt att få uppskov med beskattningen av kapitalvinsten då såväl ursprungsbostaden som ersättningsbostaden är belägna inom EES (47:3, 47:5 IL). Regleringen som gällde tidigare sågs, av EG – domstolen, som ett hinder mot den fria rörligheten i EG – fördraget.¹⁰

För avyttringar som har skett före den 1 februari 2007 skall dock de äldre bestämmelserna i IL 47 kap. tillämpas. Trots detta finns det möjlighet att vid 2007 års taxering begära att de nya reglerna om uppskovsbelopp tillämpas på avyttringar som har skett efter den 1 januari 2006.¹¹

3.1 Regler om kapitalvinst

De grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster finns i 44 kap. IL. I det 45 kap. IL finns bestämmelser som rör avyttring av fastigheter. Hela kapitalvinsten efter försäljning av en fastighet är inte skattepliktig, endast två tredjedelar av kapitalvinsten ska tas upp till beskattning. Uppstår en kapitalförlust får endast 50 % dras av (45:33 IL). En eventuell kapitalvinst beskattas med 30 % i inkomstlaget kapital (65:7 IL).¹²

Skattskyldigheten inträffar vid avyttringen av egendomen (44:26 st. 1 IL). Uppkommer en förlust som är avdragsgill, inträffar tidpunkten för avdragsrätt samtidigt. Förlusten ska dock vara definitiv (44:26 2 st. IL). Med avyttring av en tillgång åsyftas även byte, försäljning samt liknande

⁷ Lodin S – O m. fl. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 190.

⁸ Prop. 2006/07:19 s. 27.

⁹ Ändringar införda genom lag 2006:1520.

¹⁰ C - 104/06, se även min genomgång av fallet nedan.

¹¹ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 1, s. 622.

¹² Enligt det slutliga förslaget som lades fram i prop. 2007/08:1 kommer skattesatsen på den skattepliktiga kapitalvinsten från den 1 januari 2008 att höjas till 22 %.

överlåtelse av en tillgång (44:3 IL). Vid en benefik överlåtelse sker kapitalvinstbeskattning hos överlåtaren endast i de fall då överlåtelsen rör andelar i ett handelsbolag (50:2 st. 2 IL).

3.2 Blandade fång

Ett blandat fång föreligger då egendom har avyttrats med en benefik avsikt till ett pris som är under marknadsvärdet. Transaktionen utgörs dels av ett köp, dels av en gåva. Gäller det blandade fångt en bostadsrätt tillämpas delningsprincipen. Motsvarar vederlaget för bostadsrätten hälften av marknadsvärdet ses bostadsrätten som förvärvat till hälften genom gåva samt till hälften genom köp. Mottagaren övertar då överlåtarens anskaffningsvärde för den delen som var en gåva. Vid överlåtelse till en närstående presumeras i stort sett att gåvoavsikt föreligger.¹³

Gäller avyttringen en fastighet tillämpas i stället huvudsaklighetsprincipen, dock måste det även här finnas en benefik avsikt med överlåtelsen. Hela överlåtelsen behandlas då som en gåva om någon del är just en gåva. Värdet på fastigheten är det taxeringsvärde som är aktuellt för beskattningsåret. Är ersättningen högre än värdet på fastigheten ses det som en avyttring, med en kapitalvinstbeskattning som följd. Är ersättningen i stället lägre än värdet på fastigheten ses hela överlåtelsen som en gåva.¹⁴

3.3 Benefika överlåtelser

I IL finns inget krav på att ersättningsbostaden ska ha förvärvats genom ett oneröst fång. En ersättningsbostad kan förvärvas, förutom genom köp, även genom en benefik överlåtelse såsom arv eller gåva¹⁵, men också genom bodelning.¹⁶ En delägars köp av en fastighet från ett dödsbo ska till samma andel som denna har i dödsboet, betraktas som arv och inte ett köp.¹⁷

Vid de tillfällen då en tillgång genom arv, bodelning, gåva eller testamente byter ägare, inträder den nya ägaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44:21 IL). Den så kallade kontinuitetsprincipen tillämpas då. Anskaffningskostnaden får man genom att gå tillbaka i tiden tills man finner ett oneröst förvärv.¹⁸ Ett eventuellt uppskov tas också över av den nya ägaren (44:21, 47:11 IL). Den skattemässiga situationen för bostaden blir

¹³ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 1, s. 550.

¹⁴ Lodin S-O, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, s. 167 f.

¹⁵ RÅ 1986 ref. 127 I, i vilket uppskov medgavs trots att vederlaget för ersättningsfastigheten understeg taxeringsvärdet.

¹⁶ NJA 1991 s. 284 i vilket frågan var om hinder förelåg mot en partiell bodelning som bl.a. inbegrep två fastigheter.

¹⁷ Englund G, Inkomstskatteproblem vid dödsfall och skifte, s. 45.

¹⁸ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 1, s. 549.

således samma för den nya ägaren som den var för den gamla ägaren.¹⁹ Även i de fall då en bostad byter karaktär skattemässigt, och blir t.ex. en näringsbostadsrätt eller näringsfastighet, förblir bostaden en ersättningsbostad.²⁰

Har äganderätten till ersättningsbostaden, genom arv, bodelning, gåva eller testamente, gått över till någon annan ska överlåtaren eller dödsboet lämna uppgifter till Skatteverket för identifikation av den nya ägaren, beteckningen på ersättningsbostaden, samt storleken på det uppskovsbelopp som ska återföras till beskattning vid ersättningsbostadens avyttring (3:12 LSK).

Vid dödsfall efter avyttringen av ersättningsbostaden kan uppskov endast bli aktuellt i två situationer. Den första situationen är då den person som har avyttrat ursprungsbostaden avlider innan han har förvärvat en ersättningsbostad. Det krävs då att maken/makan eller sambon förvärvar en ersättningsbostad samt uppfyller kraven på bosättning. Även i situationen då personen som har förvärvat ersättningsbostaden avlider innan han har bosatt sig där, och maken eller sambon uppfyller kraven på bosättning, ska avdrag för uppskovsbelopp medges för dödsboet. Äganderätten till ersättningsbostaden måste antingen, genom arv, bodelning eller testamente, ha övergått till den efterlevande när denne bosätter sig där, eller ägas av dödsboet (47:14 IL).

3.4 Delavyttringar

I de situationer då avyttring av endast en del av en fastighet sker likställs detta med avyttring av en hel fastighet. Beräkningen av kapitalvinsten ska således ske på samma sätt som om en hel taxeringsenhet har avyttrats. Normalt beräknas en kapitalvinst speciellt för varje avyttrad taxeringsenhet alternativt del av en taxeringsenhet (45:3 IL). Genom RÅ80 1:14, som gällde en jordbruksfastighet, har det klargjorts att om två delar av samma taxeringsenhet avyttras under samma beskattningsår, ska även två separata resultaträkningar genomföras.

Vid en delavyttring ska, enligt huvudregeln, kapitalvinsten beräknas på hur stor del av det totala omkostnadsbeloppet som gäller för den avyttrade delen. Alternativt kan en proportioneringsregel användas.²¹ Återföras till beskattning ska den del av uppskovet som belöper på den avyttrade delen av boendet. Beloppet ska motsvara den del av uppskovsbeloppet som ersättningen för den del som är avyttrad utgör av den totala tillgångens marknadsvärde (47:11 st. 2 IL).

¹⁹ Skatteverket, Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 1, s. 638.

²⁰ Prop. 2006/07:19 s. 25.

²¹ Lodin S-O, Inkomstskatt, en läro- och handbok i skatterätt, s. 189. Se även utförlig reglering i 45:19 – 23 IL.

Ett exempel på en delavyttring kan, enligt min mening, vara det fall då en skattskyldig har avyttrat hälften av sin fastighet, ursprungsbostaden, i Sverige för att flytta till en ersättningsbostad i Danmark, samtidigt som han har kvar hälften av fastigheten i Sverige. När priset på fastigheten i Danmark är högre än avyttringspriset för halva fastigheten i Sverige erhåller den skattskyldige uppskov med hela kapitalvinsten.(47:7 st. 2 IL)

Avyttring av endast en del av fastigheten är likställd med avyttring av en hel fastighet (45:3 IL). När den skattskyldige efter ett antal år vill sälja resterande del av fastigheten i Sverige är kraven på att fastigheten han flyttar till ska vara en ersättningsbostad inte uppfyllda (47:5a IL). I denna situation kan jag se ett problem med att delavyttringar är giltiga. Den skattskyldige kan nämligen inte erhålla uppskov med kapitalvinsten på den del av boendet som avyttras fyra, fem år efter avyttringen av den första delen av fastigheten. Jag är dock av den åsikten att detta problem inte är specifikt för de skattskyldiga som vill föra med sig sitt uppskopsbelopp till en utomlands belägen fastighet eller bostadsrätt. I stället är det ett problem för samtliga som endast avyttrar en del av sin bostad för att vid ett senare tillfälle avyttra resterande del. Jag anser att en lösning kan vara den att när en avyttring av en del av ett boende sker, ska även ett senare uppskov kunna medges om såväl ursprungsbostaden som ersättningsbostaden är samma som vid avyttringen av den första och den andra överlåtelsen. De negativa aspekter som jag kan förutspå i samband med detta förslag är dock såväl kontroll- som handläggningssvårigheter för SKV.

3.5 Uppskovsreglerna

Relevant lagstiftning angående uppskov med kapitalvinst efter försäljning av fastighet eller bostadsrätt återfinns i 47 kap. IL. De villkor som ska vara uppfyllda för att avdrag för uppskopsbelopp ska medges är att den skattskyldige måste ha avyttrat sin ursprungsbostad, ha förvärvat eller planerar att förvärva en ersättningsbostad, samt tänker bosätta sig eller har redan bosatt sig i ersättningsbostaden. Ersättningsbostaden kan ha förvärvats före avyttringen av ursprungsbostaden, dock inte tidigare än under året före avyttringsåret (47:2 IL). Kapitalvinsten för varje delägare måste även uppgå till minst 50 000 kronor (47:6 IL).

Uppskovsbeloppet blir lika stort som den skattepliktiga kapitalvinsten om ersättningen för ersättningsbostaden är lika stor eller större än vad ersättningen för ursprungsbostaden var. I de fall ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden skjuts endast en del av den skattepliktiga kapitalvinsten upp.²² Uppskov med hela kapitalvinsten erhålls med andra ord inte i de fall då ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden.

²² Se 47:7 p 2. IL för den formel som används vid beräkningen av uppskopsbeloppet då ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden.

3.5.1 Vad händer vid en flytt inom EES?

När en skattskyldig flyttar utomlands blir han vanligen begränsat skattskyldig i Sverige. Då en begränsat skattskyldig bosatt sig inom EES tas ingen hänsyn till om mellanliggande förvärv av ersättningsbostäder har kostat mer än ersättningsbostaden som inledningsvis förvärvades.²³ Kapitalvinsten efter avyttring av en privatbostad i utlandet är nämligen inte skattepliktig för en i Sverige begränsat skattskyldig (3:18 IL e.c.). På så sätt kan kapitalvinsten inte heller göra uppskovsbeloppet i Sverige större. En begränsat skattskyldig är däremot tvingad att ta upp en del av uppskovet till beskattning då ett mellanliggande förvärv är billigare (3:18 p. 8 samt 47:7 st. 3 IL).

3.5.2 Ursprungsbostad

Det är samma villkor som gäller för en ursprungsbostad vare sig den är belägen i Sverige eller inom resterande EES. Bostaden ska vid avyttringen vara den skattskyldiges permanentbostad. Den skattskyldige ska ha varit bosatt där under antingen minst tre av de senaste fem åren alternativt minst ett år före avyttringen (47:3 IL).²⁴ Det är inte nödvändigt att bosättningen i tre av de fem åren har varit under en sammanhängande period, det är istället den sammanlagda tiden för bosättning som räknas. Inte heller finns det något krav på att den skattskyldige ska ha ägt bostaden under hela perioden, ex. vis vid ombildning av hyresrätt till bostadsrätt.²⁵

3.5.3 Ersättningsbostad

Bostaden som förvärvas ska vara antingen en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt (2:8, 2:13, 2:17, 2:18 IL).²⁶ Även motsvarande utländska juridiska personer inom EES omfattas av definitionen av privatbostadsföretag (2:17 sista. st. IL). Ersättningsbostaden ska vara belägen inom EES (47:5 IL). Ersättningsbostaden ska vara t. ex. ett småhus eller en bostad i ett privatbostadsföretag men kan även vara en nybyggd bostadsrättslägenhet i ett oäkta bostadsföretag (47:5, 47:5b IL).²⁷ Även i de

²³ Prop. 2006/07:19 s. 42.

²⁴ En privatbostad belägen inom EES kan i vissa situationer räknas som ursprungsbostad även om den skattskyldige inte har varit bosatt där ett år, se 47:4 IL.

²⁵ Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering, del 1, s. 624.

²⁶ Detta är dock underkänt av Europeiska Kommissionen som har inlett ett överträdelseförfarande mot Sverige. Detta överträdelseförfarande behandlas mer utförligt senare i uppsatsen.

²⁷ Se vidare information i IL 47 kap. 5 § för utförlig reglering kring vad kraven är för att en bostad även ska vara en ersättningsbostad. Europeiska kommissionen har reagerat på att det endast är ett ägande i en fastighet eller i ett privatbostadsföretag som kan uppnå kraven för att vara en ersättningsbostad. Kommissionen har även inlett ett förfarande mot Sverige med anledning av detta.

situationer då en ersättningsbostad i utlandet avyttras kan uppskov med den svenska skatten ges precis som om boendet vore beläget i Sverige.²⁸

Då ersättningsbostaden har förvärvats inom EES, men inte i Sverige, ska den skattskyldige årligen lämna en uppgift i inkomstdeklarationen om sitt innehav samt om de övriga uppgifter som kan ha betydelse för uppskopsbeloppet (3:11a LSK). För en person utan skyldighet att lämna allmän självdeklaration ska en så kallad särskild uppgift i stället lämnas till Skatteverket inom samma tid som råder för självdeklarationen (5:2a, 5:4 LSK).

När ersättningsbostaden avyttras, utan att en ny anskaffas, tas uppskopsbeloppet upp till beskattning av den skattskyldige. Är ägaren inte obegränsat skattskyldig i Sverige, och ersättningsbostaden är belägen utomlands, är ägaren skattskyldig i inkomstslaget kapital för det återförda uppskopsbeloppet (3:18 p. 8, 47:11 IL). Beskattningen blir likadan även om en kapitalvinstberäkning inte ska göras. T. ex. efter avyttringen av en begränsat skattskyldigs bostad i utlandet.²⁹

3.5.4 Fastigheter

Om en person inte bosätter sig på ersättningsbostaden senast den 2 maj andra året efter avyttringen, eller om han inte förvärvar någon ersättningsbostad överhuvudtaget, ska uppskopsbeloppet tas upp till beskattning. Ett undantag finns dock då en fastighet som förvärvades tidigare än året före det år då ursprungsbostaden såldes ändå kan ses som ersättningsbostad. Detta då den skattskyldige genomför ny- till eller ombyggnad på fastigheten. Den eventuella förändringen på fastigheten ska ha utförts mellan den 1 januari det år då ursprungsbostaden avyttrades samt den 2 maj andra året efter försäljningen (47:5a, 47:9 IL).

En fastighet som är anskaffad före 1952 ses vid en kapitalvinstberäkning som anskaffad den 1 januari 1952. Anskaffningsutgiften är 150 % av taxeringsvärdet för år 1952. Undantaget den situation då den faktiska ersättningen överstiger 150 % av taxeringsvärdet för år 1952, då detta belopp i stället får användas. Detta gäller dock inte fastigheter belägna utomlands (45:28, 45:29 IL).

3.5.5 Bostadsrättslägenheter samt andels- eller ägarlägenheter

En privatbostadsrätt är en andel i ett privatbostadsföretag. Bostaden som är knuten till andelen ska även vara en privatbostad (2:17, 2:18 IL). Bestämmelserna kring kapitalvinst efter försäljning av en privatbostadsrätt

²⁸ Prop. 2006/07:19 s. 34.

²⁹ Ibid, s. 42.

finns i 46 kap. IL. Även den utländska motsvarigheten till det svenska privatbostadsföretaget omfattas vid benämning av privatbostadsföretag (2:17 sista st. IL). I stort sett samma uppskovsregler gäller vid en avyttring av en bostadsrätt som av en fastighet.³⁰

Undantaget fastighetsförsäljning är det endast vid avyttring av en bostad i ett privatbostadsföretag som uppskov med kapitalvinsten kan ges. Om boendeformen i landet där den nya bostaden är placerad inte är samma som bostadsrättsformen vi har i Sverige, ett exempel är andelslägenheter, är det inte möjligt att få uppskov med kapitalvinsten.³¹

En fastighet, ägd direkt eller indirekt av tre eller flera personer genom ett handelsbolag, är ett andelshus om den inrymmer eller är avsedd att inrymma bostäder i skilda lägenheter för åtminstone tre av delägarna (2:16 IL). Ett andelshus ses inte som en privatbostad och kan därmed inte utgöra vare sig en ursprungs- eller ersättningsbostad (47:3, 47:5 IL). Ett andelshus är i stället en näringsfastighet. Därför blir även ett ägande av en lägenhet i ett andelshus näringsverksamhet. (2:14, 17 IL). Av den orsaken kan en andelslägenhet inte vara vare sig en ursprungs- eller ersättningsbostad. (47:3, 5 IL)

Systemet med ägarlägenheter finns ännu inte i Sverige. Enligt en utredning kan det dock bli aktuellt.³² En ägarlägenhet skulle då bildas genom att en hyresgäst köper sin lägenhet, samtidigt som resterande hyresgäster fortsätter att hyra sina lägenheter. En bostadsrättsförening bildas dock inte.³³ En ägarlägenhet blir en fastighet som är tredimensionellt avgränsad, vars förvaltning sköts av en samfällighet.³⁴ Förvärvet av en s.k. ägarlägenhet i ett annat land medlem av EES kan dock ännu inte ge något uppskov med kapitalvinsten (47:5 IL).

Europeiska kommissionen har i juli 2007 inlett ett överträdelseförfarande mot Sverige då kommissionen anser att de svenska reglerna om beskattning av kapitalvinsten efter försäljning av boende inte är helt anpassade till EG-domstolens dom C-104/06. Kommissionen menar att de flesta lägenheter i Sverige ägs genom formen av en bostadsrätt, samtidigt som denna ägandeform är sällsynt i övriga EES. Då ersättningsbostaden ska vara antingen en fastighet eller en bostadsrätt är det i praktiken därför mycket svårt att uppfylla Sveriges krav för ersättningsbostäder. Kommissionen anser inte att de förändringar i lagstiftningen om uppskov med kapitalvinsten som genomfördes i december 2006 undanröjer begränsningen av den fria rörligheten, beskattningen gynnar fortfarande köp samt försäljning av lägenheter i Sverige.³⁵ Frågan om införandet av ägar-

³⁰ Det finns dock undantag, t.ex. i 47:5a IL.

³¹ Prop. 2006/07:19 s. 35.

³² SOU 2002:21.

³³ TT, "Odell slår ett slag för ägarlägenheter".

³⁴ SOU 2002:21 s. 15.

³⁵ Pressmeddelande, Direkt beskattning: "Kommissionen inleder ett förfarande mot Sverige, eftersom de svenska bestämmelserna om skattelättnader frö realisationsvinster från försäljning av bostadsrätt inte har anpassats helt till EG-domstolens dom".

lägenheter i Sverige bereds för tillfället av en särskild arbetsgrupp inom Regeringskansliet.³⁶

3.6 Credit of tax eller exemption

Avräkning av betald skatt för kapitalvinsten i den utländska stat där bostaden är belägen kan ske under bestämda förutsättningar enligt AvrL (1 § Lag om avräkning av utländsk skatt). Avräkning kan även ske enligt skatteavtal, genom så kallad ”credit of tax”. Detta kan t.ex. bli aktuellt vid en obegränsat skattskyldigs avyttring av en inom EES belägen permanentbostad samt då en kapitalvinst erhålles. Den skattskyldige kan då, förutom att erhålla uppskov med den svenska skatten, även få avräkning med den i utlandet betalade skatten mot den svenska skatten.³⁷

Genom skatteavtal i vilka Sverige har avstått från rätten att beskatta vissa inkomster kan en kapitalvinst efter försäljning av ett utländskt boende även vara undantagen från skatt genom så kallad ”exemption”. Sverige har då avstått sin beskattningsrätt av just detta slag. Uppskov medges inte med den del av kapitalvinsten som är undantagen från svensk skatt.³⁸ Även i den situationen då avräkning av kapitalvinsten har skett, medges endast avdrag för ett uppskavsbelopp motsvarande det på vilken skatt belöper som inte har avräknats (47:2 st. 3 IL).

³⁶ Prop. 2007/08:1 s. 42.

³⁷ Prop. 2006/07:19 s. 34.

³⁸ Ibid.

4 Uppgiftsskyldighet och förseningsavgift

Genom lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, får den skattskyldige en årlig uppgiftsskyldighet. Uppgifter för kontroll av uppskovsbelopp ska lämnas som en särskild uppgift och ska lämnas under samma former som en självdeklaration (1:3 p. 4, 5:2a LSK, 5:13 TL). Uppgifterna ska lämnas samma år som avdraget för uppskovsbeloppet görs. Om ersättningsbostaden inte anskaffas förrän året efter det år då ursprungsbostaden avyttrats ska uppgifterna lämnas det senare året (3:11 LSK).

Fysiska personer som är beviljade uppskov efter att ha förvärvat en ersättningsbostad utomlands är skyldiga att lämna uppgift om beteckningen på ersättningsbostaden, samt övriga uppgifter som är av betydelse för uppskovsbeloppet, till Skatteverket (1:7, 3:11, 3:11a LSK). Varje år ska den person som förvärvat, och bosätter sig i, en ersättningsbostad inom EES, dock inte i Sverige, lämna uppgifter till Skatteverket som visar att kraven för att behålla ett avdrag för uppskovsbelopp fortfarande är uppfyllda.³⁹

Uppskovet kan, som ovan förklarats, föras över till den nya ägaren vid en äganderättsövergång genom t.ex. arv, bodelning, gåva eller testamente. Överlåtaren eller dödsboet blir då skyldiga att lämna uppgifter om den nya ägaren samt den information om vad som behövs för att identifiera den nya ersättningsbostaden. Även en uppgift om hur högt uppskovsbelopp som, vid en eventuell avyttring av ersättningsbostaden, ska återföras till beskattning ska lämnas (3:12 LSK).

Särskild avgift, även kallad förseningsavgift, får tas ut vid en för sent inlämnad självdeklaration eller särskild uppgift (5:9, 5:13 TL, 5:2 LSK). Skatteverket får vid behov förelägga en skattskyldige som inte har lämnat en särskild uppgift att komplettera eller lämna in den särskilda uppgiften. Föreläggandet får även förenas med vite (17:1 st. 1, 17:8 st. 1 LSK). Vidare kan befrielse från förseningsavgiften ske i de fall då underlåtenheten eller felaktigheten ses som ursäktlig, men även i de fall då det ses som oskäligt att kräva ut en full avgift (5:14 st. 1 TL).⁴⁰

³⁹ Prop. 2006/07:19 s. 37.

⁴⁰ Vidare finns faktorer i 5:14 st. 2, st. 3 TL som ska beaktas vid bedömningen.

5 Det nordiska skatteavtalet

Ett folkrättsligt, samt införlivat, skatteavtal är bindande på samma sätt som en lag. Då avtalet ses som en del av den interna rättsordningen ska avtalet tolkas av nationella domstolar och myndigheter. Enligt den ”gyllene regeln” kan ett skatteavtal endast begränsa, aldrig utvidga, beskattningsrätten för den stat som enligt dess interna lagstiftning har rätt att beskatta en person.⁴¹

Det multilaterala nordiska skatteavtalet, härefter kallat ”skatteavtalet”, slöts 1996 mellan Danmark, Finland, Färöarna, Island, Norge samt Sverige.⁴² Skatteavtalet har till syfte att undvika dubbelbeskattning av inkomster samt förmögenhet och tillämpas på personer med hemvist i en eller fler stater slutna till avtalet.⁴³ De skatter som omfattas av avtalet är skatt på inkomst och förmögenhet.⁴⁴ Ex. vis är i såväl Danmark, Finland, Island, Norge som Sverige inkomstskatten till staten en av de skatter som omfattas.⁴⁵ En annan av de skatter som omfattas är skatten på kapitalvinst efter t.ex. överlåtelse av fast egendom.⁴⁶

Med undantag för de fall då beskattning uttryckligen är tillåten enligt skatteavtalet får den inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar, eller förmögenhet som denna person innehar, inte beskattas i en annan stat som är ansluten till avtalet.⁴⁷ I de situationer då en person med hemvist i en avtalsslutande stat erhåller en realisationsvinst efter försäljning av en fastighet i en annan avtalsslutande stat, får denna vinst endast beskattas i staten där fastigheten är belägen.⁴⁸ Även andra inkomster som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar, och som inte behandlas specifikt i skatteavtalet, ska endast beskattas i denna stat.⁴⁹

En situation kan uppkomma då en person med hemvist i en stat, t.ex. Sverige, förvärvar inkomst från en annan stat, t.ex. Danmark, som är ansluten till skatteavtalet. Sverige ska i detta fall avräkna samma belopp från skatten som svarar mot den inkomstskatt som redan har betalats i den stat där personen har mottagit sin inkomst från, alltså Danmark.⁵⁰

Av de avtalsslutande parterna till det nordiska skatteavtalet är det endast Danmark, Finland samt Sverige som är medlemmar i såväl EU som EES.

⁴¹ Pelin L, Internationell skatterätt, s. 329. Se även (SFS 1996:1512) 2 § för skatteavtalets gyllene regeln.

⁴² Det nordiska skatteavtalet, se även Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, 1 §.

⁴³ Nordiska skatteavtalet, art. 1.

⁴⁴ Ibid, art. 2 st. 2

⁴⁵ Ibid, art. 2 p. 3 p. a 1, c 1, d 1, e 1, f 1.

⁴⁶ Ibid, art. 2 st. 2.

⁴⁷ Ibid, art. 26. Se undantag från bestämmelsen i art. 26 p. 3.

⁴⁸ Ibid, art. 13.

⁴⁹ Ibid, art. 22.

⁵⁰ Ibid, art. 25 p. 6.

Island och Norge är endast medlemmar i EES, samtidigt som Färöarna inte är medlem i varken EU eller EES.⁵¹

Vid avyttring av en fastighet beskattas, enligt regler i samtliga länder inom Norden, kapitalvinsten i den stat där fastigheten är belägen. Samtliga till det nordiska skatteavtalet slutande stater tillämpar ovan nämnda credit of tax – metod.⁵² Detta innebär att när en person avyttrar en fastighet eller bostadsrätt i Sverige för att flytta till Norge, som endast är medlem i EES, eller till Danmark, medlem i såväl EU som EES, får det samma konsekvenser när det gäller uppskov med kapitalvinsten. Uppskov med kapitalvinsten i Sverige erhålls i både fallen. Dock ska samtliga krav för att den nya bostaden ska vara en ersättningsbostad även vara uppfyllda (47:5, 47:5a, 47:5b IL).

⁵¹ http://www.tullverket.se/se/Privat/medlemslander/Medlemslander_EES.htm.

⁵² Berggren R, Sveriges dubbelbeskattningsavtal, En handbok, s. 108 ff.

6 Handräckning

Handräckning kan ske med stöd av såväl ett skatteavtal som ett speciellt handräckningsavtal om ömsesidig handräckning i skatteärenden. I Norden finns bl.a. det multilaterala handräckningsavtalet.⁵³ Skatteverket har genom detta handräckningsavtal befogenhet att, till en skatteutredning, begära in nödvändig information från en annan stat. På så sätt kan andra stater vid skatteutredningar bistå varandra samt utbyta information.⁵⁴

6.1 Nordiska handräckningsavtalet

Det nordiska dubbelbeskattningsavtalet saknar regler kring informationsutbyte. Av denna anledning finns det mellan de nordiska länderna ett multilateralt handräckningsavtal.⁵⁵ Det nordiska handräckningsavtalet omfattar, förutom utbyte av upplysningar, även delgivning av handlingar samt indrivning av skatt (art. 1 LHNL). Genom avtalet förbinder sig de avtalsslutande staterna till att bl.a. ge handräckning vid utredningar i skatteärenden, ex. vis vid tillhandahållande av blanketter för deklarationen samt andra skatteblanketter. Skyldigheten för en avtalsslutande stat är att tillstå med handräckning i samtliga skatteanspråk eller skatteärenden som har uppkommit i en annan stat slutet till avtalet. Önskan om handräckning får dock avvisas om den anses strida mot dess allmänna intresse (art. 1 p. c, art. 4 st. 1 samt art. 6 st. 1 LHNL).

Angående en fysisk persons innehav av fast egendom, ska behörig myndighet i en avtalsslutande stat, om tillgängliga kontrolluppgifter finns, varje år överlämna information till en annan avtalsslutande stat. Uppgifter som rör skatt och uppenbaras vid utredning, ska även lämnas över till en annan avtalsslutande stat om det kan vara i denna stats intresse (art 11 st. 1 p. d samt st. 2 LHNL).

6.2 Handräckningsdirektivet

EG:s handräckningsdirektiv⁵⁶ från 1977 gäller för de stater som ingår i EU. Direktivet är mer långtgående än de bestämmelser som finns i skatteavtalen och rör utbyte av information.⁵⁷ Myndigheter i medlemsstaterna ska utbyta information för att en korrekt beskattning av kapital och inkomst ska ske. Till dessa skatter räknas till exempel skatt på inkomst och kapital, såsom vid en försäljning av fast egendom.⁵⁸

⁵³ Pelin L, Internationell skatterätt i ett svenskt perspektiv, s. 277.

⁵⁴ Skatteverket, Handledning för internationell beskattning 2006, s. 660.

⁵⁵ Prop. 1994/95:62 s. 5.

⁵⁶ Rådets direktiv 77/799/EEG.

⁵⁷ Skatteverket, Handledning för internationell beskattning 2006, s. 662.

⁵⁸ Rådets direktiv 77/799/EEG, art. 1 st. 1 och 2.

I handräkningsdirektivet stadgas att medlemsstater på begäran bör utbyta information om enskilda fall. Staten som får denna begäran bör göra de efterforskningar som anses nödvändiga för att ta fram dessa uppgifter.⁵⁹

Behörig myndighet i en medlemsstat får anmoda en behörig myndighet i en annan medlemsstat att lämna över uppgifter.⁶⁰ Situationen kan vara den att skatteförvaltningen i ett land behöver information från antingen en skattskyldig i en annan medlemsstat eller statens skatteförvaltning. Möjligheten till att en utredning skulle kunna genomföras i den egna staten ska dock ha varit i stort sett uttömda.⁶¹

Det som är avgörande för en eventuell vidarebefordran av en begäran om upplysning är huruvida det förekommer en rimlig relation mellan de kostnader som drabbar det andra landets skatteförvaltning samt skatteintresset i Sverige. En begäran ska endast vara aktuell i de fall det är mycket svårt eller omöjligt att i Sverige uppbära ett komplett underlag och på så sätt få ett korrekt skatteresultat. I stort sett måste möjligheterna att hantera en utredning i hemstaten vara uttömda. De befogenheter som skatteförvaltningen i den andra staten förfogar över kommer även att påverka svaret efter en begäran om handräckning.⁶² En medlemsstat som får en begäran om att tillhandahålla information eller genomföra efterforskningar har dock rätt att vägra om dess lagstiftning inte tillåter det.⁶³

Informationsutbyte utan anmodan kan även ske. T.ex. när en myndighet i en medlemsstat skäligen kan anta att en förlust av skatt i en annan medlemsstat kan ske.⁶⁴

6.3 Lag om ömsesidig handräckning i skatteärenden

I Sverige finns lagen om ömsesidig handräckning, LÖHS. LÖHS är den nationella genomförandebestämmelsen för ovan nämnda handräkningsdirektiv.⁶⁵ Lagen ska därmed användas i de fall då utbytet av information sker med stöd av handräkningsdirektivet.⁶⁶ I lagen finns bl.a. bestämmelser om hur handräckning i Sverige ska ske åt en myndighet i en främmande stat (4–13 §§ LÖHS), samt bestämmelser rörande handräckning i en främmande

⁵⁹ Rådets direktiv 77/799/EEG, st. 9 i den inledande texten om vad som bör beaktas.

⁶⁰ Ibid, art. 2.

⁶¹ Prop. 1994/95:62 s. 6.

⁶² Skatteverket, Handledning för internationell beskattning 2006, s. 667.

⁶³ Rådets direktiv 77/799/EG, st. 9 i den inledande texten om vad som bör beaktas.

⁶⁴ Ibid, art. 4 st. 1, p. a.

⁶⁵ <http://eur-lex.europa.eu>, sökord ” Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område”

⁶⁶ Prop. 1994/95:62 s. 4.

stat (14–21 §§ LÖHS). Till exempel får en behörig myndighet i Sverige, om överenskommelse föreligger mellan Sverige och den andra staten, begära biträde i den främmande staten med handräckning i skatteärende (14 § LÖHS).

Även de stater som inte är medlem i EU men medlem i EES, t.ex. Norge, omfattas av LÖHS. En myndighet inom EES ska nämligen ges biträde vid ett behov av utbyte av upplysningar. Situationer då detta kan vara aktuellt är vid en skatteutredning samt vid delgivning av en handling (3 § st. 1 samt 21 § st. 1 LÖHS).

7 Problem vid benefika överlåtelser

Tanken bakom uppskovssystemet är att en person ska kunna byta ersättningsbostad inom Europa. Det faktum att avyttringen av en ersättningsbostad belägen utanför Sveriges gränser, men inom EES, inte är skattepliktig i Sverige, förhindrar inte anskaffningen av en ny ersättningsbostad samt att det aktuella uppskovet flyttas dit. Lars Nilsson tar i en artikel ett exempel då en man, efter avyttring av sin bostad i Sverige, flyttar till Finland för att där införskaffa en ersättningsbostad med sin nya fru från Finland. Han får uppskov med kapitalvinsten i Sverige. Något år senare blir skilsmässan ett faktum, samtidigt som kvinnan behåller bostaden efter bodelningen. Då kvinnan senare avyttrar den aktuella bostaden, utan att förvärva en ersättningsbostad, ska mannens tidigare erhållna uppskovsbelopp beskattas i Sverige.⁶⁷

Lars Nilsson tror inte att det, i vissa situationer, blir en överraskning för den i utlandet boende skattskyldige att skatt ska betalas i Sverige. Genom Skatteverkets tidigare utredning borde denne ha förstått detta tidigare. I ovanstående situation är Nilsson dock av den åsikten att SKV:s anspråk inte blir kända förrän efter verkställigheten av bodelningen. På så sätt anser Nilsson att en utländsk advokat med otillräckliga kunskaper om den svenska kontinuitetsprincipen och dess innebörd inte kan ta tillvara på sin klients rätt.⁶⁸

7.1 Beskattning av en i utlandet boende

Enligt samtliga av Sverige ingångna skatteavtal ska försäljningen av en i Sverige belägen fastighet beskattas i Sverige. Den framtida svenska beskattningsrätten får då sitt ursprung i att den person som avyttrar sitt boende bor i Sverige. Skatten ska betalas av den som slutligen avyttrar en ersättningsbostad, även efter ett eller ett flertal benefika fång. Regler som, i andra hand, eventuellt hade kunnat lägga skattskyldigheten på någon annan finns inte.⁶⁹

Nilsson ställer då den befogade frågan huruvida vi kan kräva in den aktuella skatten från en person som annars inte är föremål för svensk lag samt om frågan ställs om vi i Sverige hade varit behjälpliga i en motsatt situation, då en svensk invånare blir betalningsskyldig för en skatt i ett land, till vilken den enda anknytningen är t.ex. en släktings förvärv av egendom från det landet.⁷⁰ Enligt min åsikt är svaret på frågan ja. Med dagens väl EU –

⁶⁷ Nilsson L, Nya regler om uppskov vid bostadsbyten, s. 536.

⁶⁸ Ibid, s. 537.

⁶⁹ Ibid, s. 537 f.

⁷⁰ Ibid, s. 538.

anpassade samhälle anser jag att vi ska kunna behandla medborgare från andra EES – länder på samma sätt som vi behandlar våra svenska medborgare. Vi kan flytta och arbeta i samtliga stater, då måste vi även kunna behandlas på samma sätt som den aktuella statens egna medborgare. Därför anser jag även att ett utkrävande av skatt från en utländsk medborgare med anledning av att denne erhållit en ersättningsbostad genom arv eller gåva är befogad. Samtliga boende inom EES ska behandlas lika, rätt skatt ska därför kunna krävas ut av rätt skattskyldig, vare sig den personen bor i Sverige eller Danmark. Hjälp från myndigheten i respektive land kan dock erhållas.⁷¹ För att Sverige ska bistå med hjälp till andra länders myndigheter krävs dock att det inte strider mot allmänna gällande beskattningsprinciper eller svensk lagstiftning (6 § st. 1 p. 1 och 3 LÖHS).

Hinder mot att verkställa en svensk beskattning kommer förmodligen inte att finnas i alla fall. I ovan nämnda exempel med skilsmässan finns ett bodelningsavtal. Står det uttryckligen i avtalet att betalningsansvaret för skatten, genom bodelningen har gått över till kvinnan, kan viljan att verkställa, enligt Nilsson, möjligen vara större.⁷²

7.2 Benefikt fång är egentligen oneröst

Lars Nilsson behandlar även en intressant situation som kan uppkomma då förvärvaren av en fastighet efter en förfrågan från SKV kan påstå att hans fång inte var benefikt utan oneröst. Skattskyldigheten för uppskovet har i detta fall inträffat redan vid det tillfället då bostaden avyttrades den föregående gången. Skattskyldigheten inträffade därmed för den förra ägaren.⁷³

När en utomlands belägen fastighet inte har ett svenskt taxeringsvärde att jämföra med kan bevisningen av hur stort det verkliga värdet egentligen var på fastigheten vid tillfälle för förvärvet bli komplicerad. Har tiden för omprövning samt överklagan gått ut har SKV dessutom ingen möjlighet att i stället ställa den tidigare ägaren till svars.⁷⁴

⁷¹ T.ex. genom LÖHS eller handräckningsavtal.

⁷² Nilsson L, Nya regler om uppskov vid bostadsbyten, s. 539.

⁷³ Ibid, s. 541.

⁷⁴ Ibid.

8 Överklagande, omprövning samt resning

8.1 Omprövning på begäran av skattskyldig

Regler om omprövning finns i såväl Taxeringslagen som i Förvaltningslagen (4:7-14 TL, 27-28 §§ FL).

Omprövning kan begäras av den skattskyldige fram till utgången av det femte året efter taxeringsåret (4:9 TL). Skatteverket får enligt huvudregeln inte ompröva en fråga som redan är avgjord. Det finns dock ett undantag som innebär att en skattskyldig inom fem år efter att en taxering har blivit fastställd, även kan begära omprövning av en i såväl LR som KR prövad fråga. Beslutet ska i så fall vara avvikande från slutsatsen i en Regeringsrättsdom meddelad därefter (4:7, 4:8, 4:12 TL). På så sätt kan även den som redan har överklagat ett beslut från SKV, i tillämpliga fall, överklaga en gång till. Därmed hamnar inte den skattskyldige som redan har överklagat sitt ärende i ett sämre läge än den som inte har överklagat.⁷⁵

8.2 Omprövning på initiativ av SKV

Även Skatteverket har möjlighet att ta initiativ till en omprövning. Beslutet som ska omprövas ska dock ha betydelse för beskattningen eller någon annan ekonomisk tvistighet, alternativt kan det även finns andra skäl (4:7 TL).

Ett omprövningsbeslut som är till fördel för en skattskyldig får tas av SKV fram till och med det femte årets utgång efter taxeringsåret (4:13 TL). Blir följderna av beslutet sänkt skatt innebär det vanligen att det är till fördel för den skattskyldige.⁷⁶ Omprövningsbeslut till fördel för en skattskyldig får i vissa fall även meddelas efter slutet av det femte året efter taxeringsåret. Detta kan bland annat bli aktuellt i de fall då SKV har tagit ett taxeringsbeslut, eller en allmän förvaltningsdomstol har beslutat i ett mål, som rör antingen en annan skattskyldig eller ett annat taxeringsår (4:13 st. 2 p. 1, 4:17 p. 3, 4:20 TL).

För att en myndighet ska ha skyldighet att ompröva sitt beslut krävs att beslutet är uppenbart oriktigt. Detta på grund av t.ex. ändrad praxis, eller om nya omständigheter har framkommit.⁷⁷ En ändring av praxis kan ge en skattskyldig möjlighet till ändring, såsom nedsättning, av en äldre

⁷⁵ Lodin S-O, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, s. 655.

⁷⁶ Ibid.

⁷⁷ Skatteverket, Rätt handlagt, s. 123.

taxering.⁷⁸ Dock kan särskilda skäl tala mot att en ändring ändock ska ske. I de fall en längre tid har förflutit sedan beslutet togs kan detta spela roll. Det finns ingen uttalad tidsperiod för hur lång tid som ska ha förflutit, bedömningen ska i stället göras i varje enskilt fall.⁷⁹

Skatteverket har ingen skyldighet att efter en klargörande dom om ett visst rättsläge har kommit, undersöka andra skattskyldigas tidigare beslut om taxering för att möjligtvis göra en ändring även i de besluten. Det åligger den skattskyldige att tillvarata sina egna intressen och ansvaret ligger därmed på denne.⁸⁰

Är ett beslut till den skattskyldiges nackdel får en omprövning inte tas efter året efter taxeringsårets utgång. Undantag finns dock för de situationer då en eftertaxering sker (4:14 st. 1 TL).⁸¹ Ett betungande beslut kan ändras i såväl skärpande som mildrande riktning såtillvida det inte finns en föreskrift som begränsar denna möjlighet.⁸²

8.3 Överklagande

En skattskyldig kan välja mellan att antingen begära omprövning eller att överklaga. Vid en överklagan ska beslutet dock först omprövas av SKV (6:6 st. 1 TL).

Regler kring att överklaga finns i TL samt FL. Rätten att överklaga ett beslut har en person som är saklegitimerad.⁸³ Ett beslut som ska överklagas måste därmed angå den person som önskar överklaga, ha gått personen emot samt vara möjligt att överklaga (22 § FL). Ett överklagande av taxering kan ske av såväl SKV som den skattskyldige, samt även av kommunen i vissa fall. Senast femte året efter taxeringsåret ska ett överklagande ha kommit in (6:1, 6:3 TL).

8.4 Resning

Resning används för att bryta ett beslut som har vunnit laga kraft.⁸⁴ Synnerliga skäl på grund av något särskilt förhållande måste dock finnas (37 b § FPL). Resning kan beviljas av såväl Regeringsrätten som, om det föreskrivs i lag, av en lägre förvaltningsdomstol. Regeringen, förvaltningsdomstolen eller förvaltningsmyndigheten ska även vara högsta instans för ärendet (11:11 RF).

⁷⁸ Prop. 1986/87:47 s. 134.

⁷⁹ Skatteverket, Rätt handlagt, s. 126.

⁸⁰ Prop. 1989/90:74 s. 304.

⁸¹ Se även regleringen kring eftertaxering i 4 kap. 15 – 22 §§ TL.

⁸² Skatteverket, Rätt handlagt, s. 123.

⁸³ Ibid, s. 111.

⁸⁴ Landerdahl G, Beskattningsförfarandet & skatteprocessen, s. 441.

Beslut tagna av samtliga statliga myndigheter kan bli aktuella för resning. Dock ska de grundläggande kraven för överklagande samt besvärsmått vara uppfyllda. Vid en resningsprövning beaktas bl.a. nya bevis samt omständigheter, men även andra faktorer såsom svåra fel i förfarandet. Beviljas resning ska ärendet antingen tas upp av den myndighet som har tagit det sista beslutet i ärendet, alternativt kan RegR själv ändra beslutet.⁸⁵

En av resningsgrunderna är att nya omständigheter har framkommit. Bland annat kan det handla om nya rättsfakta eller sakomständigheter. Rättsfaktan eller omständigheterna ska dock ha den egenskapen att, om de hade framkommit tidigare, sannolikt skulle ha gett fallet en annan utgång. En ansökan om resning borde, enligt Göran Landerdahl och Maj – Britt Remstam, vara lättare att få igenom i de fall då nya omständigheter har framkommit efter att taxeringen har vunnit laga kraft, och inte funnits vid tillfället då taxering vann laga kraft men ännu inte hade upptäckts.⁸⁶

Som grund för resning ses däremot varken förändrad praxis eller lagstiftning.⁸⁷ I ett flertal fall har en ansökan om resning nekats med anledningen att praxis inte kan fungera som grund för resning. T. ex. i ett fall angående förmögenhetstaxering nekades en man resning då en senare kommen dom inte ansågs utgöra grund för att bevilja resning.⁸⁸ Inte heller medgav RegR en kvinna resning i ett annat mål angående hennes inkomsttaxering. Skälet var att praxis inte utgjorde grund för resning.⁸⁹

⁸⁵ Strömberg H, Allmän förvaltningsrätt, s. 217.

⁸⁶ Landerdahl G, Beskattningsförfarandet & skatteprocessen, s. 442.

⁸⁷ Ibid.

⁸⁸ RÅ 1993 not 370.

⁸⁹ RÅ 1994 not 476.

9 Retroaktiv skattelag

En retroaktiv lag är en nystiftad lag som ger verkan tillbaka i tiden och samtidigt träffar en handling som utfördes före tillkomsten av lagen.⁹⁰ Förbudet mot retroaktivitet gäller såväl statliga avgifter som skatt (2:10 st. 2 RF). Regler om generell retroaktivitet finns inte i svensk lag. I stället är regeln om retroaktivitet i 2:10 st. 2 RF formulerad snävt.⁹¹ Regeln stadgar att skatt eller avgift inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av den föreskrift som gällde då handlingen utfördes (2:10 st. 2 RF). Undantag från retroaktivitetsförbudet görs restriktivt, dock måste särskilda skäl finnas.⁹²

Enligt Jan Anders Hagstedt är problemet med retroaktiv lagstiftning den bristande förutsebarheten. En skattskyldig har nämligen ingen möjlighet att förutse vad deras handlande kommer att få för skatterättsliga konsekvenser.⁹³ Retroaktiv lagstiftning kan även skapa missnöje hos skattskyldiga då inte samtliga har samma förutsättningar att förutse tillkomsten av en retroaktiv lag. På så sätt är karaktären av en retroaktiv lag inte samma för samtliga. Jan Anders Hagstedt menar även att personer med erfarenhet och kunskap av skatterätten samt de skattskyldiga som anlitar deras tjänster, har större möjlighet att sänka sin skatt.⁹⁴

En retroaktiv lag som är till fördel för en skattskyldig är dock inte förbjuden (2:10 st. 2 RF). Retroaktiv lagstiftning till fördel för en skattskyldig har förekommit tidigare i svensk lagstiftning. T. ex. genomfördes en höjning av det skattefria grundavdraget för försäkringsersättningar 1972. Höjningen trädde i kraft 1972, dock tillämpades den på samtliga dödsfall som skett efter det föregående årsskiftet. Enligt Jan Anders Hagstedt finns det en risk att en ändring till den skattskyldiges fördel även kan medföra rättsförluster. Detta till följd av att skattskyldiga inte har vetskap om att den aktuella ändringen har genomförts. Han menar att lagändringen i stället borde komma i så pass god tid att en tillämpning retroaktivt inte blir aktuell.⁹⁵

⁹⁰ Hagstedt J-A, Retroaktiv lagstiftning, s. 9.

⁹¹ Mutén L, Pleniavgöranden och förbudet mot retroaktiv lagstiftning, s. 329 f.

⁹² Barenfeld, J, Skatteavtalet mellan Sverige och Österrike – frågan om retroaktiv tillämpning, s. 530.

⁹³ Hagstedt J-A, Retroaktiv lagstiftning, s. 16.

⁹⁴ Ibid, s. 189 f.

⁹⁵ Hagstedt J-A, Retroaktiv lagstiftning, s. 126 f. Hagstedt beskriver här även fler situationer då retroaktiv lagstiftning har tillämpats till fördel för den skattskyldige.

10 Analys och diskussion

Det sammanlagda värdet på uppskoven beräknas under 2007 uppgå till ca. 220 miljarder kr.⁹⁶ Under taxeringsåret 2006 medgavs uppskov med kapitalvinster motsvarande 35,8 miljarder kr.⁹⁷ Samtidigt beräknas ca. 2 000 skattskyldiga varje år begära uppskov med kapitalvinsten inför en flytt inom EES.⁹⁸ En följd av detta är att skattekontrollen blir mer komplicerad. Varje år ska en skattskyldig t.ex. informera Skatteverket om att bostaden fortfarande är i dennes ägo.⁹⁹

Kammarrätten i Göteborg har påpekat att problem med handläggning samt kontroll kan komma att uppstå i samband med upplysningsskyldigheten. Även administrativa svårigheter utan klart resultat kan väntas vid en utredning med bistånd från en utländsk myndighet. Bland annat pekar de på risken för svårigheter vid en benefik överlåtelse av en ersättningsbostad inom EES, undantaget Sverige.¹⁰⁰

Skatteverket har som tidigare beskrivits erhållit rätten att förelägga en person att inkomma med relevanta uppgifter om ersättningsbostaden (17:1 st. 1, 17:8 st. 1 LSK). Efter kommunikation med den skattskyldige kan, i frånvaro av svar på Skatteverkets begärda uppgifter, ett uppskovsbelopp komma att tas upp till beskattning. Detta beslut kan sedan omprövas.¹⁰¹ I propositionen diskuterades huruvida SKV även skulle kunna få information genom ett utnyttjande av handräkningsdirektivet eller det nordiska handräkningsavtalet i de fall då möjligheterna att få information från egna håll är uttömda. Detta ansågs dock kunna bli en utdragen process i vissa fall. Slutsatsen blev därmed att informationen ska hämtas från den skattskyldige direkt.¹⁰²

Krister Andersson såg i en artikel i SvSkT en utvidgning av uppskovsmöjligheten till att omfatta andra medlemsländer som en möjlighet. Han pekade dock på behovet av registrering samt uppföljning av de fastigheter som ägs i andra medlemsländer. Andersson påpekade också vikten av att Skatteverket får vetskap om de fall då ersättningsbostaden säljs samt i vilket fall skatt ska betalas. Även i de situationer då en ersättningsbostad säljs och en annan ersättningsbostad förvärvas ska information nå fram till det svenska SKV. Andersson ser här små möjligheter till att säkerställa inkomst av skatt samt utbyte av information. Han menar dock att bortfallet av skatt skulle bli relativt begränsat då de flesta ersättningsbostäder även i framtiden kommer vara placerade i Sverige. Utan att kunna garantera inkomsterna av skatt blir det ett neutralitetsbrott,

⁹⁶ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 101.

⁹⁷ Skatteverkets remiss, Reformerad beskattning av bostäder, s. 4.

⁹⁸ Prop. 2006/07:19 s. 48.

⁹⁹ Ibid, s. 50.

¹⁰⁰ Remissyttrande, Adm. dnr. 161/06.

¹⁰¹ Prop. 2006/07:19 s. 36.

¹⁰² Ibid, s. 37 f.

även om de ekonomiska effekterna till staten är små.¹⁰³ Jag är av samma åsikt som Andersson angående tanken att de flesta av ersättningsbostäderna kommer att vara belägna i Sverige även i framtiden. Dock tror jag att vi får se en ökning av antalet utländska ersättningsbostäder, främst inom Norden med Danmark som det mest populära landet.

Problemet med registrering och uppföljning ser jag som löst, bl.a. genom den nya regeln i 5:2 a LSK i vilket det stadgas att den skattskyldige årligen ska lämna en särskild uppgift om sitt innehav av ersättningsbostaden. I de fall då uppgiften inte lämnas anser jag att SKV genom antingen LÖHS eller handräkningsdirektivet ska begära handräkning på myndighetsnivå.

Särskild avgift, även kallad förseningsavgift, kan bli aktuell i de situationer då den särskilda uppgiften inte lämnas in i tid (5:9 TL). Lars Nilsson fann det intressant till vilken utsträckning regleringen om befrielse från särskild avgift kan komma att användas i en situation då ersättningsbostaden befinner sig utanför Sveriges gränser.¹⁰⁴ Jag tycker inte att det borde vara aktuellt med en befrielse från den särskilda avgiften under ett flertal år. Möjligtvis ska SKV ha överseende med en första försening då t.ex. en fastighet har bytt ägare genom arv eller gåva och den nya ägaren ännu inte har fått vetskap om att en särskild uppgift ska lämnas in till det svenska SKV, eller då en bouppteckning ännu inte har slutförts. Upprepade förseningar, antingen efter ett flertal påföljande förfrågningar samt påminnelser eller genom en ny försening varje år anser jag inte ska vara godtagbart.

Att få uppskov med kapitalvinsten inom EES är endast möjligt då boendeformen för ersättningsbostaden är någon av dem som finns i Sverige. Som behandlats tidigare är det därmed inte möjligt att få uppskov med kapitalvinsten vid köp av de så kallade ägar- eller andelslägenheterna. Denna begränsning ser jag som ett stort problem. Genom att enbart göra uppskov med kapitalvinsten möjlig för den som förvärvar en fastighet eller bostadsrätt anser jag att gränsen har satts väl snäv. Möjligtvis kan det enligt min åsikt även vara ett hinder mot den fria rörligheten för arbetstagare enl. art 39 EG-fördraget.

Norge och Danmark har olika system av äganderättslägenheter.¹⁰⁵ Enligt SKV kan en lägenhet godkännas som ersättningsbostad om det är en lägenhet i andelsboligforening eller i ett boligaktieselskaber i Danmark. I Norge kan ägarformen på ersättningsbostaden vara antingen en andelsleilighet eller en borettsleilighet, samtidigt som en ersättningsbostad belägen i Finland ska vara antingen en delägarbostad, en bostadsrätt eller en lägenhet i ett bostadsaktiebolag. En lägenhet kan primärt godkännas om nyttjanderätten till bostaden kommer från ett delägarskap i företaget, samt om detta företag även äger byggnaden i vilken lägenheten är belägen.¹⁰⁶

¹⁰³ Andersson K, Uppskov med kapitalvinstskatten på eignahem, s. 639.

¹⁰⁴ Nilsson L, Nya regler om uppskov vid bostadsbyten, s. 539.

¹⁰⁵ SOU 2002:21 s. 260.

¹⁰⁶ Skatteverkets skrivelse, Dnr 131 438414-07/113.

Jag anser att ett indirekt hinder för den fria rörligheten föreligger då det görs åtskillnad mellan de svenska och utländska boendeformerna. Det indirekta hindret för den fria rörligheten föreligger då möjligheten till uppskov inte omfattar de situationer då ersättningsbostaden är en ägarlägenhet.

Antalet ansökningar om omprövning av tidigare års taxeringar kan räknas i hundratal. Av dessa ansökningar om omprövning involverar merparten av fallen något av övriga länder i Norden. Omprövningarna har föranlett ett flertal ändringar där uppskov med kapitalvinsten har medgetts. Anledningen till att ett uppskov fortfarande har nekats vid en omprövning är vanligtvis att övriga förutsättningar för uppskov inte är uppfyllda. Ett exempel är när en skattskyldig inte har styrkt sin rätt till uppskov eller att denne inte lever upp till kraven på bosättning. Enligt SKV är det endast ett fåtal som inte har medgivit avdrag för uppskovsbelopp på grund av att den nya bostaden inte kvalificerar sig som ersättningsbostad.¹⁰⁷

Även Europeiska kommissionen vill att Sverige ska tillåta andra ersättningsbostäder än fastigheter samt bostadsrätter. Kommissionen menar, som jag tidigare har redovisat, att de flesta lägenheter i Sverige ägs som en bostadsrätt, samtidigt som denna ägandeform är sällsynt i övriga EES. Då ersättningsbostaden ska vara antingen en fastighet eller en bostadsrätt är det i praktiken därför mycket svårt att uppfylla de krav som Sverige har för ersättningsbostäder.¹⁰⁸

Länsrätten i Västmanlands län påpekade i sitt remissvar att såväl praktiska problem som tolkningsproblem kan komma att bli aktuella vid bedömningen av huruvida kraven på ersättningsbostaden är uppfyllda.¹⁰⁹ Med tanke på detta anser jag att en väg för lagstiftningen att gå i framtiden är att genomföra förslaget om att ägarlägenheter blir ett boendalternativ även i Sverige. Den svenska formen på ägarlägenhet har möjlighet att bli i stort sett samma som i flera länder inom EES. Uppskovssystemet borde enligt min mening samtidigt även bli giltigt för samtliga äganderättsformer, inklusive ägarlägenheter, som kan komma att finnas i Sverige. På så sätt anser jag att de tolkningsproblem som Länsrätten i Västmanlandslän åsyftar samtidigt borde försvinna.

Även när avyttring av en i utlandet belägen ersättningsbostad sker med kapitalförlust ska uppskovsbeloppet som ska tas upp till beskattning först minskas med kapitalförlusten (47:11a st. 3 IL). I förarbetena till de nya reglerna om uppskovsbelopp pekade Lagrådet på den eventuella bristen på likabehandling då en begränsat skattskyldig boende inom EES, undantaget Sverige, inte fick kvitta en eventuell kapitalförlust med det tidigare erhållna uppskovsbeloppet. En i Sverige obegränsat skattskyldig kunde dock dra av

¹⁰⁷ Skatteverkets skrivelse, Dnr 131 438414-07/113.

¹⁰⁸ Pressmeddelande, Direkt beskattning: ”Kommissionen inleder ett förfarande mot Sverige, eftersom de svenska bestämmelserna om skattelättnader för realisationsvinster från försäljning av bostadsrätt inte har anpassats helt till EG-domstolens dom”.

¹⁰⁹ Prop. 2006/07:19 s. 32.

en förlust mot det sedan tidigare givna uppskovsbeloppet.¹¹⁰ Detta problem anser jag därmed vara löst genom den omgjorda lagstiftningen.

Som Lars Nilsson har påpekat omfattas även bodelning av de så kallade benefika handlingar som nämns i förarbetena till uppskavsreglerna.¹¹¹ Jag är dock av den mening att det inte är efter en bodelning som de eventuella problemen kan komma att uppstå. Då en bodelning sker anser jag att paret måste ha haft den vetskapen om varandras ekonomi att ett eventuellt uppskov ska vara väl känt. Den begränsat skattskyldige som ärver eller tar emot en gåva ska därmed ha förstått att ett uppskov ska tas upp till beskattning då en ersättningsbostad inte förvärvas eller då en bostad inte uppfyller kraven för att vara en ersättningsbostad.¹¹²

Däremot kan jag, då en överlåtelse sker genom gåva eller arv inom EES, precis som Lars Nilsson¹¹³ gör, förutspå diverse problem. Ett exempel är det faktum att den person som ärver en bostad i utlandet inte har haft någon kontakt med vare sig Sverige eller vårt beskattningssystem, och då inte heller har vetskap om att ett eventuellt uppskovsbelopp ska tas upp till beskattning. Jag tror att följderna då kan bli att en i Sverige nu begränsat skattskyldig flyttar från ersättningsbostaden utan att ta upp uppskovsbeloppet till beskattning i Sverige. Är den skattskyldige i stället medveten om de svenska reglerna ska i denna situation uppskovet föras över till den nya ersättningsbostaden om den uppfyller de krav som ställs i den svenska IL. Beskattning av det tidigare erhållna uppskovsbelopp blir då framskjuten ännu en gång.

För att undvika problem vid ovanstående situation där mottagaren av ersättningsbostaden, gåvan eller arvegodset, avyttrar bostaden direkt efter att han har erhållit ersättningsbostaden är mitt förslag att ett europeiskt system för kontroll av folkbokföring borde skapas. På så sätt kan SKV, om den skattskyldige är bosatt inom EES, alltid erhålla korrekt adress till den skattskyldige.

En annan situation kan enligt min mening även skapa problem för en kanske ovetande skattskyldig. Situationen jag åsyftar är den när en fastighet erhålls i gåva, då ingen ersättning betalas överhuvudtaget för fastigheten. Eftersom ett uppskov endast kan erhållas i de fall då ersättningsbostaden har ett inköpspris är det inte möjligt för gåvotagaren att vid en flytt till den erhållna bostaden även erhålla uppskov med kapitalvinsten från sin föregående bostad.¹¹⁴

¹¹⁰ Prop. 2006/07:19 s. 98.

¹¹¹ Nilsson L, Nya regler om uppskov vid bostadsbyten, s. 539, se även 3 kap. 12 § LSK i vilken det stadgas att de i de fall äganderätten till bostaden har övergått till annan genom bl.a. bodelning ska vissa uppgifter lämnas till SKV.

¹¹² De krav jag syftar på finns i 47:5, 5a IL.

¹¹³ Nilsson L, Nya regler om uppskov vid bostadsbyten s. 536 f.

¹¹⁴ En fastighet behandlas enligt huvudsaklighetsprincipen då ersättningen understiger taxeringsvärdet på fastigheten. Är ersättningen för fastigheten lägre än taxeringsvärdet behandlas förvärvet i stället som en gåva. Utgår det en ersättning som är lägre än taxeringsvärdet kan en del av kapitalvinsten erhållas uppskov med.

Samtidigt som gåvotagaren tidigare har betalat skatt på kapitalvinsten efter försäljningen av sin gamla fastighet eller bostadsrätt, ska han även betala skatt på kapitalvinsten när han säljer den fastighet han erhöll i gåva. Anskaffningskostnaden som används i detta fall har genom kontinuitetsprincipen gått över från gåvogivaren till gåvotagaren. Undantaget är de fall då den skattskyldige uppfyller kraven för att erhålla uppskov samt begär det (47:8 IL).¹¹⁵

Kammarrätten i Göteborg menar att det inte är jämlikt att vissa skattskyldiga ska lämna in en allmän självdeklaration, samtidigt som andra utflyttade personer ska lämna en särskild uppgift. På så sätt kan det finnas synpunkter på rättssäkerheten i de fall innehavaren av uppskovet är deklarationsskyldig i Sverige, samtidigt som ersättningsbostaden är placerad utanför Sveriges gränser, men inom EES.¹¹⁶

Skattesystemet ska vara neutralt. Jag anser dock att det inte är det, det strävar endast efter att vara neutralt. Jag tror aldrig att vi kan uppnå ett helt neutralt och jämlikt system, inte heller tror jag att vi är i behov av ett. Jag ser inga större skillnader för en skattskyldig att lämna in en allmän självdeklaration jämfört en särskild uppgift, bl.a. är tidpunkten för inlämningen samma. Jag är av den åsikten att frågan i stället ska ställas om det är proportionellt för en begränsat skattskyldig att varje år inkomma med en särskild uppgift gällande det boende som uppskovet ligger på, när vi har såväl LÖHS för länder inom EES samt det nordiska handräckningsavtalet för länder inom Norden.

Svaret på den frågan är, enligt mig, ja. För en fysisk person i Sverige föreligger skyldighet att lämna självdeklaration. I denna ska den skattskyldige deklarerat bl.a. sitt underlag för fastighetsskatt som uppkommer om denne äger en fastighet (2:2 LSK). Däremot har vi i Sverige ingen regel som stadgar att en bostadsrättsinnehavare måste deklarerat sitt innehav av en bostadsrätt. Det åligger i stället bostadsrättsföreningen att lämna kontrolluppgift om en bostadsrätts ägare till SKV (11:1 LSK). Med hänsyn till att det stora antalet skattskyldiga som lämnar Sverige för att bosätta sig i ett annat EES-land, enligt min åsikt för tillfället borde förvärva en fastighet som ersättningsbostad, ser jag det därmed inte som oproportionerligt att en utomlands bosatt uppskovsinnehavare en gång per år har en skyldighet att redovisa sitt fastighetsinnehav utomlands.¹¹⁷

Som SKV anförde i sitt remissvar¹¹⁸ ser även jag ett problem i de utredningar som kan komma att omöjliggöras i de fall då den skattskyldige inte svarar på de förfrågningar samt blanketter som sänds ut. Jag är här av samma åsikt som SKV. SKV kan komma att stöta på problem i en del

¹¹⁵Undantaget den situationen då en ersättningsbostad förvärvas.

¹¹⁶ Remissyttrande, Adm. dnr. 161/06.

¹¹⁷ Med tanke på diskussionen kring ägandeformerna bostadsrätt kontra andels- samt äganderätt.

¹¹⁸ Prop. 2006/07:19 s. 36.

situationer då utländska medborgare ska tvingas ge information till det svenska SKV. Jag anser därför att SKV ska kunna använda sig, inte bara av de skattskyldigas förmåga att ge information, utan vid behov även av det nordiska handräckningsavtalet, inom Norden, samt LÖHS för stater inom EES. Jag tror att det emellertid kan vara både smidigare och mindre kostsamt för SKV att primärt vända sig direkt till de skattskyldiga.

Jag kan föreställa mig en situation då en man med ett ärvt uppskovsbelopp avlider på Island. Kvinnan som ärver hans fastighet genom testamente är hans flickvän. Beroende på vem den här kvinnan är kan hon antingen svara på det svenska SKV:s förfrågningar efter dödsfallet eller ta risken att inte göra det. Väljer hon det senare står SKV utan svar samt med en utredning som blir svår att avsluta. Här ser jag ett tillfälle då SKV i stället hade kunnat utnyttja sig av det nordiska handräckningsavtalet, i de fall då den skattskyldige inte svarar på de förfrågningar som ställs. SKV, anser jag, borde därmed ha en annan väg att gå i de situationer då den skattskyldige inte tillför de uppgifter som behövs för fallet att bli utrett.

En situation att jämföra med är, enligt min åsikt, den där svenska medborgare har importerat alkoholhaltiga drycker till Sverige på vilka svensk skatt ska betalas. SKV har i detta fall begärt, samt erhållit, hjälp av skattemyndigheten i Spanien med information om vilka svenska medborgare som har importerat alkoholhaltiga drycker till Sverige. I artikeln säger Mats Alriksson på SKV att SKV samarbetar med skattemyndigheter i utlandet, t.ex. genom att begära handräckning.¹¹⁹

Mitt förslag blir således att även i en situation då en skattskyldig i utlandet inte vill medverka till en att en korrekt beskattning sker, ska SKV, som i ovan nämnda situation med importen av alkoholhaltiga drycker, använda sig av handräckning antingen genom LÖHS eller det nordiska handräckningsavtalet.

Sven-Olof Lodin påpekar att ett informationsutbyte endast blir aktuellt i de fall då det även i det nya bosättningslandet föreligger en skattskyldighet för kapitalvinsten från den avyttrade bostaden. Det är nämligen endast i dessa fall som skattemyndigheten i landet för ersättningsbostaden har någon information att bidra med. Det är endast Portugal samt Sverige som har en evig beskattning av kapitalvinsten, i 12 andra länder medlem i EU finns det skattefrihet efter en kortare tid av innehav.¹²⁰

De nya reglerna om uppskovsbelopp innebär endast att en ny systematik används vid hanteringen av uppskoven. Det sker ingen förändring av skatteuttaget. I stället kan fler erhålla uppskov med beskattningen, nya möjligheter till uppskov har därmed skapats.¹²¹

¹¹⁹ Nilsson P, Rejäl baksmälla hotar efter spansk vinimport.

¹²⁰ Lodin S-O, Lägg avgift på villaägarnas gamla uppskov med reaskatt.

¹²¹ Prop. 2006/07:19 s. 46.

En retroaktiv lagstiftning är som tidigare beskrivits tillåten i de fall då den är till fördel för den skattskyldige (2:10 RF). Jag instämmer med Jan Anders Hagstedt avseende de problem med rättsförluster som kan uppkomma till följd av att den skattskyldige inte hade vetskap om vad som har förändrats förrän efter förändringen har skett. Jag anser nämligen att det borde finnas relativt många skattskyldiga i Sverige som inte flyttade till ett annat land inom EES under åren 1995 till 2005, till stor del på grund av den obefintliga möjligheten att erhålla uppskov med kapitalvinsten.

Jag instämmer därför även med Lagrådet i dess förslag att en särskild regel borde ha skapats för de skattskyldiga som under slutet av 1990 – talet avyttrade sin bostad och erhöll uppskov med kapitalvinsten.¹²² Lagrådet tog som exempel punkt 2 i de övergångsbestämmelser som är aktuella för de nya reglerna.¹²³

Jag är även av den åsikten att en förenkling av reglerna hade varit rätt, en retroaktiv lagstiftning till de skattskyldigas fördel är som tidigare redovisats inte förbjuden. Däremot är den aktuella förändringen inte totalt positiv. Bl.a. finns argumentet att alla inte kan dra nytta av den nya lagstiftningen. Endast de som sålde sitt boende under slutet av 1990 – talet kan dra nytta av det nu. Dock anser jag att fördelarna med en retroaktiv skattelag, giltig från den 1 januari 1995, hade övervägt nackdelarna.

Finansdepartementet behandlar även ”problemet” med retroaktiv lagstiftning i dess utredning från 2007. Problemet är att höjningen av kapitalvinstskatten även träffar äldre uppskov som återförs till beskattning efter att en eventuell höjning är genomförd, samt att detta skulle vara en form av retroaktiv beskattning. Dock menar utredningen att det faktum att ett tidigare uppskov träffas av en högre kapitalvinstskatt, än den som fanns då uppskovet erhöles, inte utgör retroaktiv beskattning. Innehavaren av uppskovet har endast uppskov med att ta upp kapitalvinsten till beskattning. Därmed innebär uppskovet inte att det är betalningen av en tidigare fastställd kapitalvinstskatt som den skattskyldige har uppskov med. Att skattesatsen förändras under tiden spelar ingen roll, det är regler som är aktuella vid återföringen av uppskovet som gäller. Utredningen anser inte heller att det finns några skäl till att införa speciella regler för de uppskov som tidigare har erhållits.¹²⁴

Krister Andersson anser att det finns en risk att privatpersoner kommer att begära omprövningar samt även överklaga sina tidigare taxeringar. Han tror även att skadestånd från den svenska staten kan komma att begäras.¹²⁵ Jag är av den åsikten att SKV inte kommer att genomföra omprövningar på deras eget initiativ. Detta gäller för samtliga taxeringar som tidsmässigt befinner sig på båda sidor om 5 års - gränsen. Anledningen tror jag är rent

¹²² Prop. 2006/07:19 s. 99.

¹²³ SFS 2006:1520.

¹²⁴ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 85.

¹²⁵ Andersson K, Uppskov med kapitalvinstskatten på eignahem, s. 641.

ekonomiska, förutsättningarna för att avvara personal till denna kontroll tror jag inte föreligger.

Omrövningar kan i stället komma att begäras av de skattskyldiga fram till utgången av det femte året efter taxeringsåret (4:9 TL). Även en skattskyldig som redan har överklagat ett beslut från SKV en tidigare gång kan, i tillämpliga fall, överklaga en gång till.¹²⁶ På så sätt kan såväl de skattskyldiga som överklagade sina taxeringsbeslut från 2001 och fram och fick avslag, som de som inte överklagade sina avslag än en gång begära omrövning eller överklaga direkt.

Jag anser att det råder en för stor brist på neutralitet då en omrövning av en skattskyldigs taxering endast är möjlig för de skattskyldiga som flyttade inom EES under den period som gäller för omrövningsförfarandet och inte för de som flyttade mellan åren 1995 och 2002. Jag anser att därför att en förenkling av omrövningsförfarandet gällande ett tidigare nekande till uppskov ska ske genom ett införande av en ny bestämmelse i 4:9 TL. Mitt förslag innebär att en omrövning, efter ett tidigare nekande till det dåvarande uppskavsavdraget, ska kunna begäras av samtliga skattskyldiga för dess taxering från 1995 och framåt.

I Finansdepartementets promemoria framställs ett förslag om att omrövning samt överklagande, gällande frivillig återföring av uppskavsbelopp, endast ska kunna ske senast året efter taxeringsåret. Gränsen på fem år ska således inte gälla i dessa situationer. Spekulationer angående framtida förändringar av skattesatsen ska därmed inte kunna ske.¹²⁷ Jag kan delvis instämma med Finansdepartementet angående dess slutsatser i denna fråga, dock anser jag att bristen på likabehandling kommer att bli allt för markant. Varför ska en skattskyldig inte få ”planera” eller ”fundera” lika länge angående denna situation som en annan skattskyldig får göra beträffande andra skattemässiga situationer? Enligt min åsikt är det just de konstanta förändringarna inom skattejuridiken som gör planeringen av nästa händelse intressant.

Som föreslogs av Villaägarnas Riksförbund i deras remissvar instämmer jag med dem att övergångsreglerna borde ha ändrats så att det framgår att uppskov även kunde ha erhållits från den 1 januari 2001, vilket är det sista datumet då omrövningar av taxeringar kan företas. Enligt Lagrådet kan det även påstås att de svenska reglerna om uppskov har stridit mot gemenskapsrätten sedan 1995 då Sverige blev medlem i EU. Regeringen anser däremot att det inte är klart att nationella regler om direkt beskattning strider mot EG - rätten förrän den dag då EG – domstolen har avkunnat sin dom. Förutom omrövning kan skattskyldiga även begära resning av ett mål som avgjordes före den tid som var efter utgången av det femte året efter taxeringsåret.¹²⁸

¹²⁶ Lodin S-O, Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, s. 655.

¹²⁷ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 97 f.

¹²⁸ Prop. 2006/07:19 s. 45 ff.

Resning kan begäras av de skattskyldiga som från tiden för Sveriges inträde i EU 1995 har blivit nekade uppskov med kapitalvinsten på grund av att ersättningsbostaden låg utanför Sveriges gränser (11:11 RF). Resning kan som tidigare beskrivits inte medges endast på grund av att ny praxis har framkommit.¹²⁹

En av resningsgrunderna är att nya omständigheter har framkommit. Enligt min mening har nya omständigheter framkommit. De gamla reglerna om uppskov har förklarats ”ogiltiga” enligt EG – domstolen och har därmed ändrats av Sverige. Jag är även av den åsikten att uppskofsreglerna borde vara samma för samtliga skattskyldiga som har flyttat inom EES från 1995 och framåt. Jag kan däremot inte se att förändringen i lagstiftningen är nya rättsfakta eller sakomständigheter.

Resning kan även beviljas om det finns synnerliga skäl (37b § FPL). Jag anser att synnerliga skäl kan vara att Sveriges medlemskap i EU ingicks redan 1995. Detta i samband med att det enbart är de som har blivit nekade uppskov med kapitalvinsten sedan inkomstår 2001, inte sedan 1995, som har en möjlighet att begära omprövning. Samtliga av landets skattskyldiga ska ha samma rätt att utnyttja de förmåner, t.ex. den fria rörligheten, som inträdet i EU förde med sig. Av denna anledning tror jag att resning kan komma att beviljas.

En stat medlem av EES kan bli återbetalningsskyldig för de avgifter och skatter som felaktigt har tagits ut. Undantag kan ske i de situationer då ett flertal återbetalningar skulle kunna få svåra konsekvenser. Lagrådet anser dock inte att denna situation är ett sådant undantagsfall. Vid en återbetalning är det svenska regler som är tillämpliga. De som avyttrat sitt boende under senare delen av 1990 – talet kan emellertid inte begära omprövning av sin taxering. Resning är då, som tidigare redovisats, det enda alternativet.¹³⁰

¹²⁹ Landerdahl G, Beskattningsförfarandet & skatteprocessen, s. 442.

¹³⁰ Ibid, s. 99.

11 Vad är alternativen?

Finansdepartementet har under sommaren 2007 kommit med två förslag till vad som delvis ska finansiera avskaffandet av den statliga fastighets-skatten.¹³¹ Dessa två förslag omfattar även förändringar för beskattningen av en kapitalvinst efter avyttring av en fastighet eller bostadsrätt, samt ett eventuellt uppskov med att ta upp denna kapitalvinst till beskattning.¹³²

Finansdepartementets första förslag innebär att skatten på kapitalvinsten efter försäljning av en privatbostad uppgår till 30 %, jämfört med nuvarande 20 %¹³³. En kapitalförlust föreslås samtidigt bli avdragsgill till 70 %, i stället för nuvarande 50 %. Dock pekar utredningen i detta fall på en ökning av uppskovsbeloppen samt medföljande problem med större inlåsnings av skatt. Uttaget av skatt vid en eventuell utflyttning förhindras bl.a. genom kraven på den fria rörligheten. Annat som talar emot metoden med uppskovsbelopp är att de system som krävs för betalning av skatt, skattekontroll samt lämnande av uppgifter även ska vara effektiva och enkla. Utredningen pekar även på de kontrollproblem som har uppstått genom att uppskov nu kan erhållas med en ersättningsbostad belägen inom hela EES, samt risken för erodering av den framtida skattebasen. En eventuell kapitalförlust efter avyttring av en ersättningsbostad i utlandet kan t.ex. minska ett tidigare erhållet uppskovsbelopp samtidigt som en kapitalvinst i motsvarande situation inte hade blivit föremål för beskattning.¹³⁴

I utredningen indikeras även problem med att kräva in skatten samt en försämrad rörlighet på bostadsmarknaden. En eventuell höjning av kapitalvinstskatten kan nämligen medföra att beskattningen överhuvudtaget inte blir aktuell. En försämrad rörlighet på bostadsmarknaden blir därmed påtaglig. Samtidigt kan även en skattskyldigs avyttring av en bostad tidigareläggas då denne har vetskap om en förestående höjning av kapitalvinsten. En höjning av kapitalvinstskatten medför därmed en minskad rörlighet på såväl arbets- som bostadsmarknaden samtidigt som även vissa inlåsnings effekter uppstår. En konsekvens kan även bli att frivilliga återföringar av tidigare erhållna uppskovsbelopp innan den nya, och samtidigt högre, skattesatsen blir tillämplig.¹³⁵

Jag tycker att skatten på kapitalvinsten inte borde höjas till 30 % då detta, som utredningen även påpekar, kommer att leda till en försämrad rörlighet på bostads- samt arbetsmarknaden. Möjligheten till uppskov med kapitalvinsten finns dock fortfarande. Den fortsatta möjligheten till uppskov borde därmed inte få skatteintäkterna att öka markant. Jag är även av samma

¹³¹ Planerat datum för avskaffandet av fastighetsskatten är den 1 januari 2008.

¹³² Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 5.

¹³³ Skattesatsen på kapitalvinsten är 30 %. Dock är endast 2/3 av kapitalvinsten skattepliktig.

¹³⁴ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 88 ff.

¹³⁵ Ibid, s. 90 f.

åsiikt som utredningen gällande mängden av frivilliga återföringar av uppskov. Skattskyldiga kan förmodligen komma att "skrämmas" av den framtida höjningen av skatten på kapitalvinsterna till 30 % och återföra sina uppskov utan att ha haft någon riktig plan bakom handlingen. Om de nya reglerna kommer att gälla från den 1 januari 2008 kommer staten därmed att få ytterligare skatteintäkter samtidigt som arbetsbördan hos SKV kommer att öka under taxeringen av beskattningsår 2007.

Då det första förslaget innebär en, enligt utredningen, för hög höjning av skatten på kapitalvinsten, förslår Finansdepartementet i stället följande förslag.¹³⁶

Det andra förslaget innebär en höjning av skatten på kapitalvinsten till 25 %¹³⁷. Kapitalförluster ska även i detta förslag vara avdragsgilla till 70 %. Enligt utredningen saknas det skäl till att låta ett uppskov alltid följa med bostaden vid en benefik äganderättsövergång. Såväl kontrollproblem som en erodering av skattebasen kan uppstå om ett antal benefika förvärv sker utan att någon skatt samtidigt tas ut. Uppskov ska i detta förslag, med undantag för vissa situationer, återföras till beskattning vid en överlåtelse genom arv, gåva, bodelning eller testamente. Undantagen, då fortsatt uppskov kan ges, är familjerättsliga övergångar såsom arv till make eller sambo samt till hemmavarande barn under 18 år. Även vid en sambos eller makes död, eller vid bodelning på grund av ett samboförhållandes respektive äktenskaps slut, kan uppskov fortsatt ges.¹³⁸

Ett tak för hur stort ett uppskovsbelopp, beviljat efter den 1 januari 2008¹³⁹, kan vara planerar man att införa. Enligt utredningen ska taket vara 1 400 000 kr. Den överskjutande delen av kapitalvinsten ska tas upp till beskattning. Anledningen till att ett tak kan komma att införas är dels att ett uppskov nu kan föras med till en ersättningsbostad i utlandet, men även av finansieringsskäl. Om uppskovsbeloppet är relativt högt innebär, enligt utredningen, ett tak för hur högt ett uppskovsbelopp kan vara inte någon större påverkan på de val av bostadsbyten som de skattskyldiga gör. Hur högt taket blir för varje skattskyldig ska vara beroende av hur stor andel av boendet denne har ägt. Har den skattskyldige ägt hela ursprungsbostaden blir taket således 1 400 000 kr.¹⁴⁰

Alternativ två innebär även att ett uppskovsbelopp ska beläggas med ränta. Då en innehavare av ett uppskov egentligen har en latent skattecredit ska en schablonintäkt på 1,7 % av uppskovsbeloppet tas upp till beskattning från och med taxeringen år 2009. Ränta ska betalas på samtliga, även äldre, uppskov.¹⁴¹ Schablonintäkten ska betalas även av en i utlandet boende

¹³⁶ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 91.

¹³⁷ 5/6 av kapitalvinsten blir skattepliktig. Skattesatsen är fortfarande 30 % på den skattepliktiga kapitalvinsten.

¹³⁸ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 92 f.

¹³⁹ Något tak för nu befintliga uppskov ska således inte finnas.

¹⁴⁰ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 94 f.

¹⁴¹ Finansdepartementet, Reformerad beskattning av bostäder, s. 95 f.

begränsat skattskyldig. Enligt SKV kan det därmed uppstå ojämlikheter då beskattningen av schablonintäkten för de utomlands begränsat bosatta stöter på problem. SKV menar att de innehavare som är bosatta utomlands kan få en fördel om beskattningen av dessa inte kan fullföljas.¹⁴² Jag är av samma åsikt som SKV, jag tror att det kan uppstå svårigheter att få samtliga av de utomlands bosatta att betala schablonintäkten. Möjligheten att undandra sig skatt anser jag är större för en utomlands bosatt jämfört med en i Sverige bosatt skattskyldig.

Om systemet med uppskov överhuvudtaget ska vara kvar anser jag att krav i stället kan ställas på vem en fastighet eller bostadsrätt kan ges eller överlåtas till. Mitt förslag innebär att en skattskyldig endast kan ta emot en ersättningsbostad som gåva, alternativt erhålla den genom arv eller bodelning, om han är närstående till antingen givaren eller den avlidne personen. Detta blir endast aktuellt i de fall då mottagaren önskar fortsatt uppskov med kapitalvinsten. Om systemet med uppskov ändå ska vara kvar, anser jag nämligen att gränsen för till vem uppskovet kan överlåtas till är satt väl snäv. Termen ”närstående” är väl känd inom juridikens värld och är därför en bra gräns att dra för vem ett uppskov kan överlåtas till. Ytterligare arbete för SKV att utreda om mottagaren är närstående eller ej kan å andra sidan komma att behövas.

Jag anser att i stället för att höja skatten på kapitalvinsten kan ett annat alternativ vara att utforma ett system där skattesatsen på kapitalvinsten är beroende av hur många år en skattskyldig har ägt sitt boende. Skattesatsen blir det antal år boendet har ägts multiplicerat med den aktuella procentsatsen. Detta borde öka rörligheten på bostadsmarknaden då skattesatsen blir högre ju längre en skattskyldig bor kvar i bostaden. Skattebelastningen för de många ”äldre” skattskyldiga som har ägt sitt boende i 20 – 40 år, med en mycket stor kapitalvinst att vänta vid en eventuell försäljning, kommer dock inte att gynnas av detta förslag. Å andra sidan har dessa ”äldre” skattskyldiga, enligt min åsikt, haft enorma värdeökningar på sina fastigheter eller bostadsrätter. Från detta synsätt kan detta alternativ vara ett bra sätt att beskatta en kapitalvinst på. Dock kan jag även se det negativa i att enbart för att en skattskyldig har gjort en bra affär, då han sålt sitt boende med en hög kapitalvinst, ska han beskattas med en högre skattesats än de som inte köpte sitt boende för 20 - 40 år sedan. Det finns alltså både för- och nackdelar med detta förslag. Samtidigt anser jag att åtminstone skattesatsen ska vara lika för samtliga skattskyldiga. Det faktum att alla inte har ägt sin bostad i 20 – 40 år, samt att en del skattskyldiga får större kapitalvinster än andra, ska inte spela någon roll.

Skatteverket anser inte att något av Finansdepartementets ovanstående två förslag ska användas. SKV vill i stället att systemet med uppskov ska slopas samtidigt som skattesatsen på kapitalvinsten efter avyttring av en fastighet eller bostadsrätt sänks till 12-15 %¹⁴³. SKV pekar bland annat på att en

¹⁴² Skatteverkets remiss, Reformerad beskattning av bostäder, s. 8.

¹⁴³ 12-13 % kan, enligt SKV:s remissvar s. 22, bli aktuellt om en höjning av bostadsavgiften sker från 900 kr till 1 800 kr.

snabb och omfattande erodering av skattebasen kommer att ske om uppskov fortsättningsvis kommer att kunna beviljas. Skatteverket anser även att reglerna om uppskov kompliceras ytterligare om Finansdepartementets alternativ två kan komma att genomföras.¹⁴⁴ Jag är av samma åsikt som SKV. Jag anser att ytterligare kontrollproblem är att vänta då t.ex. ett uppskov i vissa situationer inte får följa med bostaden vid en benefik överlåtelse. De föreslagna reglerna skapar därmed endast mer arbete för SKV.

Jag instämmer även i de problem som SKV förutspår gällande taket för uppskopsbeloppet. Enligt SKV kan kontrollproblem uppstå vid en försäljning av en bostadsrätt då SKV inte alltid har tillgång till information om hur många ägare en bostadsrätt har samt vilka ägarna är.¹⁴⁵ Dock anser jag att den skattskyldige även ska kunna lämna dessa uppgifter vid deklarationstillfället. Problem anser jag i stället kan uppkomma vid SKV:s kontroll av om lämnade uppgifter är korrekta.

SKV:s förslag är att i stället helt avskaffa systemet med uppskov. Skatten på kapitalvinsten efter avyttring av en fastighet eller bostadsrätt kan därmed sänkas till 12-15 %, samtidigt som de äldre uppskoven ska återföras med 1/20 varje år. På så sätt börjar övergången till ett system utan några uppskov.¹⁴⁶ SKV anser att en sänkning av kapitalvinstskatten är ett steg på vägen till vad som gäller inom övriga länder medlem i EES. Grunden till sänkningen av kapitalvinsten samt slopandet av uppskovssystemet är undermineringen av den svenska skattebasen samt kontrollproblem. SKV påpekar även det faktum att Sverige, enligt EU-kommissionen¹⁴⁷, inte helt har anpassat sina regler till EG-rätten och den fria rörligheten. Ytterligare utvidgningar av de svenska reglerna om uppskov kan därmed komma att krävas, detta med eventuella kontrollsvårigheter som följd.¹⁴⁸

SKV pekar på ett antal positiva effekter av deras förslag. De menar att de nuvarande svenska reglerna divergerar från övriga europeiska länders regler, det svenska systemet med uppskov ska därmed fasas ut samtidigt som kapitalvinstskatten sänks. Följden blir färre uppgifter för de skattskyldiga att lämna samtidigt som reglerna blir enklare. Skattskyldiga kan byta bostad fritt utan att behöva ta hänsyn till några skatteeffekter, samtidigt som antalet skatteprocesser kommer att bli färre och risken för skatteundandragande blir lägre.¹⁴⁹

¹⁴⁴ Skatteverkets remiss, Reformerad beskattning av bostäder, s. 6.

¹⁴⁵ Ibid s. 7.

¹⁴⁶ SKV hade ett annat förslag då någon förändring av kapitalvinstskatten inte skedde, samt i vilket ett uppskopsbelopp skulle återföras till beskattning med 1/20, dock lägst 20 000 kr, varje år. SKV valde dock att förespråka sitt andra förslag framför detta. Förslag till regler om den kommunala fastighetsavgiften finns även med i SKV:s förslag.

¹⁴⁷ Europeiska Kommissionen har inlett ett överträdelseförfarande mot Sverige. Se mer information om överträdelseförfarandet tidigare i examensarbetet.

¹⁴⁸ Skatteverkets remiss, Reformerad beskattning av bostäder, s. 17 ff.

¹⁴⁹ Ibid, s. 19.

Även Boverket anser att uppskovssystemet i stället borde avskaffas än utvidgas för att anpassas till EG – rätten.¹⁵⁰ Jag instämmer med SKV:s och Boverkets förslag. En väg att gå då kan vara Sven-Olof Lodins förslag som innebär att, i stället för möjligheten till uppskov, borde skatten på kapitalvinsten vara 14 – 15 %.¹⁵¹ Min åsikt stämmer överens med Lodins i att detta kan vara ett alternativ. Jag tror dock att marknaden för bostäder kan komma att svalna, på såväl gott som ont. Som Lodin påpekar kommer t.ex. priserna att stiga då antalet bostäder till salu kommer att minska.¹⁵² Det positiva anser jag är följaktligen att svenska staten inte behöver bekymra sig om att delar av den svenska skattebasen försvinner till andra länder inom EES.

Samtidigt finns det många politiska viljor samt ett flertal beslut bakom ett borttagande av möjligheten till avdrag för uppskovsbelopp helt och hållet. Min åsikt är att rörligheten på arbetsmarknaden kommer att stagnera då varje ny bostad måste ha ett lägre pris eftersom en del av vinsten från den gamla bostaden används till att betala skatt på kapitalvinsten. Jag ser även ett problem i att många äldre skattskyldiga förmodligen kommer att bo kvar längre i sina fastigheter eller bostadsrätter, vilket på så sätt ger en minskad rörlighet på bostadssidan. Samtidigt tror jag även att en effekt blir att fastighetsmäklarnas marknad kommer att minska något.

Lodin påpekar också nackdelen med att de skattskyldiga som har varit ägare till sitt boende i många år kommer att drabbas dubbelt. Dels har de betalat fastighetsskatt, dessutom kan de vid en höjning av kapitalvinstskatten komma att få betala 30 % i skatt på kapitalvinsten i stället för 20 %. Lodin påpekar här den eventuella bristen på rättvisa samt de uppenbara retroaktiva effekterna av denna dubbelbelastning.¹⁵³ Den eventuella retroaktiva behandlingen anser jag inte vara positiv. Alltså kan det diskuteras huruvida en eventuell höjning av reavinstskatten är tillåten eller ej.

Jag anser även att frågan kan ställas om vad som ska hända med de uppskov som redan finns om systemet med avdrag för uppskovsbelopp kan komma att tas bort. Kommer samtliga uppskov att tas upp till beskattning samma år eller ska de skattskyldiga återföra sina uppskov till beskattning den dag de avyttrar sin ersättningsbostad? Ska de befintliga uppskoven följa med när en ny ersättningsbostad förvärvas, men får inga nya uppskov beviljas? Enligt min mening är alternativ två det bästa, uppskoven ska tas upp till beskattning den dag då ersättningsbostaden avyttras. Inga fler uppskov ska alltså ges. Alternativ ett är inte bra då förmodligen många skattskyldiga inte innehar kapital att betala skatten med. Alternativ tre, anser jag, är inte heller bra. Tidpunkten för när samtliga uppskov kommer att vara återförda är för långt fram, den blir obestämbar.

¹⁵⁰ Prop. 2006/07:19 s. 33.

¹⁵¹ Lodin S-O, Lagg avgift på villaägarnas gamla uppskov med reaskatt.

¹⁵² Ibid.

¹⁵³ Ibid.

Tas systemet med uppskov bort ser jag även ett problem i behandlingen av de under 2007 års taxering medgivna preliminära uppskov. Meningen med dessa preliminära uppskov är att de under taxeringsår 2008 ska omvandlas till slutliga uppskov. Bland annat finns det, enligt min uppfattning, skattskyldiga som till taxeringen år 2007 ej ännu hunnit färdigställa sina nyproducerade villor och som därmed endast har erhållit preliminärt uppskov då alla kostnader för ersättningsbostaden inte är klara. Min fråga blir således vad som händer med dessa preliminära uppskov? Ska de skattskyldiga tvingas återföra dessa till beskattning under taxeringen 2008 med ett särskilt tillägg om 10 %?¹⁵⁴ Ska de preliminära uppskoven återföras utan det särskilda tillägget om 10 % eller ska även de få chansen att få slutligt uppskov med beskattningen av kapitalvinsten? Beviljas de inte slutligt uppskov tycker jag att de skattskyldiga i stället ska kunna begära omprövning av sin inkomstdeklaration från taxeringsår 2007. Samtliga skattskyldiga som önskar erhålla slutligt uppskov, och har blivit beviljade ett preliminärt uppskov under taxeringen 2007, borde därmed kunna få slutligt uppskov.

I det slutliga förslaget i budgetpropositionen för 2008 pekade Finansdepartementet på risken för en lägre rörlighet på arbetsmarknaden om kapitalvinstskatten efter avyttring av en privatbostad blev för hög. Även en långsiktig förlust av den svenska skattebasen sågs som ett problem. Med anledning av detta föreslås att skatten på kapitalvinster efter avyttring av en privatbostad höjs från 20 % till 22 %. En begränsning för när ett uppskovsbelopp kan övergå till en annan skattskyldig genom arv, gåva, testamente eller bodelning ska även införas.¹⁵⁵ Ett uppskovsbelopp ska återföras då en bostad övergår till en annan skattskyldig genom arv, gåva, bodelning eller testamente. Undantaget från detta är dock då övergången, antingen genom testamente eller arv, sker till en make, sambo eller hemmavarande barn under 18 år. Undantaget är även de situationer då maken/sambon avlider samt vid bodelning på grund av att ett samboförhållande eller äktenskap upphör. Ett uppskovsbelopp får, efter avyttring av en fastighet eller bostadsrätt efter den 1 januari 2008, även uppgå till som mest 1,6 milj. kr.¹⁵⁶

En annan förändring som föreslås är att uppskovsbeloppet, i de situationer då ersättningsbostaden kostar mindre än vad ersättningen var för ursprungsbostaden, ska beräknas som kapitalvinsten minskad med skillnaden mellan vad ersättningen var för ursprungsbostaden samt för ersättningsbostaden. Samtidigt ska ett uppskovsbelopp även beläggas med en ”ränta” om 0,5 % av själva uppskovsbeloppet. Denna ej avdragsgilla ”ränta” består egentligen av en speciell schablonintäkt på 1,67 % av

¹⁵⁴ Se 47 kap IL för vidare information om vad som gäller vid återföring av ett preliminärt uppskov.

¹⁵⁵ Prop. 2007/08:1 s. 42. Förslaget är en finansiering av avskaffandet av fastighetsskatten. I stället ska en avgift om 6 000 kr tas ut för varje småhus, dock maximalt 75 % av taxeringsvärdet, samt 1 200 kr för varje lägenhet i ett flerbostadshus, maximal 0,4 % av taxeringsvärdet.

¹⁵⁶ Prop. 2007/08:1 s. 113.

uppskovsbeloppet. Denna ”ränta” ska tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.¹⁵⁷ Genom ovanstående förslag anser Finansdepartementet att rörligheten på arbetsmarknaden kommer att underlättas, samtidigt som risken för inlåsnings minskar.¹⁵⁸

Sammanfattningsvis är några av problemen med uppskovssystemet de som kan uppstå vid en benefik överlåtelse, t. ex. då en ovetande skattskyldig ställs inför en situation i vilken han plötsligt ska betala skatt i Sverige, eller vid en begäran om omprövning. Ska rätten till omprövning endast vara möjligt till och med året efter ett taxeringsår? Blir bristen på lika behandling för stor då? Problemet med ägar- och andelslägenheter kvarstår även de. Frågan anser jag kan ställas hur vi ska lösa problematiken kring att en andelslägenhet i Sverige är en näringsfastighet och därmed inte kan användas som varken ursprungsbostad eller ersättningsbostad. Den internationella problematiken kring handräckning kvarstår även den om systemet med uppskov ska finnas kvar.

Jag anser därför att SKV:s förslag om att ta bort systemet med uppskov är det bästa. I stället för att Sverige som enda land i Europa ska erbjuda uppskov med beskattningen av kapitalvinsten borde vi i stället göra som resten av Europa, antingen ha en väldig låg kapitalvinstskatt eller inte ha någon kapitalvinstskatt överhuvudtaget vid avyttring av ett boende. Detta med tanke på de problem som förutspås vid en fortsatt användning av uppskovssystemet, t.ex. eroderingen av den svenska skattebasen. Jag anser att Sverige borde se på övriga EES – länders lagstiftning inom området. Uppenbarligen är det vi som, enligt min mening, har problem med vårt uppskovssystem. En större förändring vore därför inte fel. Min åsikt är därför att vi antingen ska ta bort skatten helt eller åtminstone sänka den kraftigt.

¹⁵⁷ Prop. 2007/08:1 s. 113 f.

¹⁵⁸ Prop. 2007/08:1 s. 112 De förslag som framställs i budgetpropositionen är avsedda att träda i kraft den 1 januari 2008.

Källförteckning

Offentliga tryck

(1971:291) Förvaltningsprocesslag

(1974:152) Regeringsformen

(1986:223) Förvaltningslag

(1986:468) Lag om avräkning av utländsk skatt

(1990:226) Lag om handräkning i skatteärenden mellan de nordiska länderna

(1990:314) Lag om ömsesidig handräkning i skatteärenden

(1990:324) Taxeringslag

(1993:1469) Lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad

(1999:1229) Inkomstskattelag

(2001:1227) Lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop. 1986/87:47 Om ändringar i taxeringsorganisationen

Prop. 1989/90:74 Ny taxeringslag m.m.

Prop. 1994/95:62 Ändring i lagen om ömsesidig handräkning i skatteärenden

Prop. 2006/07:19 Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

Prop. 2007/08:1, Budgetpropositionen för 2008, Förslag till statsbudget för 2008, finansplan, skattefrågor och tilläggsbudget m.m.

SOU 2002:21 Att äga sin lägenhet. Betänkande av 2000 års ägarlägenhetsutredning

Promemoria, Finansdepartementet, Skatte- och Tullavdelningen, Reformerad beskattning av bostäder, Juni 2007

Direktiv

Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område

Litteratur

Berggren R, *Sveriges dubbelbeskattningsavtal, En handbok*, Industrilitteratur, Stockholm, 2002

Englund G, *Inkomstskatteproblem vid dödsfall och skifte*, Norstedts förlag, Stockholm, 1987

Hagstedt J-A, *Retroaktiv lagstiftning*, P A Nordstedts & Söners förlag, Lund, 1975

Landerdahl G, *Beskattningsförfarandet & skatteprocessen*, Iustus förlag, Göteborg, 1989

Lodin S-O, Lindencrona G, Melz P, Silfverberg C, *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och 2*, Studentlitteratur, Lund, 2007

Pelin L, *Internationell skatterätt*, Prose Design & Grafik, Lund, 2006

Strömberg H, Lundell B, *Allmän förvaltningsrätt*, Liber, Malmö, 2006

Skatteavtal

Det nordiska skatteavtalet, lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

Internetsidor

Tullverket,

http://www.tullverket.se/se/Privat/medlemslander/Medlemslander_EES.htm
senast besökt 2007 04 05.

Nationell genomförandebestämmelse av Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område, <http://eur-lex.europa.eu>

Pressmeddelande, *Direkt Beskattning, Kommissionen inleder ett förfarande mot Sverige, eftersom de svenska bestämmelserna om skattelättnader för realisationsvinster från försäljning av bostadsrätter inte har anpassats helt till EG-domstolens dom*, 2007-07-24, <http://www.europa.eu>

Artiklar

Andersson K, *Uppskov med kapitalvinstskatten på egnahem*, Svensk Skattetidning nr. 9/2005

Barenfeld, J, *Skatteavtalet mellan Sverige och Österrike – frågan om retroaktiv tillämpning*, Svensk Skattetidning nr. 8/2006

Lodin S-O, "Lägg avgift på villaägarnas gamla uppskov med reaskatt", www.dn.se, senast besökt 2007-06-10

Mutén L, *Pleniavgöranden och förbudet mot retroaktiv lagstiftning*, Svensk Skattetidning nr. 5/1994

Nilsson L, *Nya regler om uppskov vid bostadsbyten*, Svensk Skattetidning nr. 8/2006

Nilsson P, "Rejäl baksmälla hotar efter spansk vinimport", www.dn.se, senast besökt 2007-06-30

TT, "Odell slår ett slag för ägarlägenheter", 2007-02-03, www.di.se, senast besökt 2007-06-06

Remissyttrande

Remissyttrande från Kammarrätten i Göteborg, Promemorian *Ändrade regler för uppskov med kapitalvinst vid avyttring av privatbostad*, Adm. dnr. 161/06, 2006-08-18

Skatteverkets remiss, *Remissvar avseende Finansdepartementets promemoria – Reformerad beskattning av bostäder (Fi2007/5113)*, 2007-08-20

Övrigt

Promemoria från Finansdepartementet, Skatte- och Tullavdelningen, *Reformerad beskattning av bostäder*, Juni 2007

Kruse A, Svaromål från Utrikesdepartementet, mål c-104/06, Rättssekretariatet för EU – frågor, 2006-05-11

Skatteverket, *Handledning för internationell beskattning*, 2006

Skatteverket, *Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2007 års taxering*

Skatteverket, *Rätt handlagt, 2004*,

Skatteverkets skrivelse, Dnr 131 438414-07/113, *Skatteverkets tillämpning av 47 kap. 5 § inkomstskattelagen (IL) vad gäller ersättningsbostad inom EES*, 2007-06-15

Rättsfallsförteckning

NJA 1991 s. 284

RÅ80 1:14

RÅ 1986 ref. 127 I

RÅ 1993 not 370

RÅ 1994 not 476

Dom från Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 1509 – 05
Dom från Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 757 – 2001

C-104/06, Europeiska gemenskapernas kommission mot Konungariket Sverige

C-9/02, De Lasteyrie du Saillant

C-250/95, Futura Participations och Singer