

Särskilda uppskavsregler vid betydande samhällsflyttning

Innehållsförteckning

Sammanfattning	3
1 Lagförslag	4
1.1 Förslag till lag om uppskavsbelopp vid betydande sambhällsflyttning	4
1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	5
2 Gällande rätt	7
3 Ändrade uppskavsregler	11
3.1 Förlängd tid för förvärv av och bosättning i en ersättningsbostad	11
3.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser	16
4 Konsekvensanalys	17
5 Författningskommentar	20
5.1 Förslaget till lag om uppskavsbelopp vid betydande sambhällsflyttning	20
5.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)	21

Sammanfattning

I promemorian föreslås en särskild reglering vid tillämpning av systemet med uppskov med beskattning av kapitalvinster vid avyttring av privatbostad. Förslagen innebär att vid avyttring av privatbostäder under åren 2017–2027 på grund av betydande samhällsflyttning får som ersättningsbostad räknas även en bostad som förvärvas senare än året efter det år då ursprungsbostaden avyttras, dock inte senare än sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttras. Den som gör avdrag för uppskopsbelopp föreslås lämna uppgift i sin inkomstdeklaration om uppskopsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den särskilda regleringen.

1 Lagförslag

1.1 Förslag till lag om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Om en privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt avyttras under åren 2017–2027 på grund av betydande samhällsflyttning, gäller denna lag vid tillämpning av 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

2 § Som ersättningsbostad får räknas även en sådan bostad som förvärvas senare än året efter det år då ursprungsbostaden avyttras. Bostaden får dock inte förvärvas senare än sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttras.

3 § Om den skattskyldige har fått ett avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning senast sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades.

Om den skattskyldige senast sjunde året efter det år då han avyttrade ursprungsbostaden förvärvar en ersättningsbostad och bosätter sig där senast den 2 maj året efter det år då ersättningsbostaden förvärvades, ska dock vad som sägs i 47 kap. 9 § andra stycket 1 och 2 samt tredje stycket inkomstskattelagen tillämpas för det år då ersättningsbostaden förvärvades. Vad som sägs i 47 kap. 9 § andra stycket 2 om föregående års kapitalvinst ska i stället avse kapitalvinsten från avyttringen.

Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2018.

1.2 Förslag till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

Härigenom föreskrivs i fråga om skatteförfarandelagen (2011:1244)
dels att 31 kap. 17 § ska ha följande lydelse,
dels att det närmast efter rubriken ”Uppskovsbelopp” ska föras in en ny
paragraf, 31 kap. 16 a §, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

31 kap.

16 a §

Den som gör avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt ska lämna uppgift om uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av lagen (2018:000) om uppskovsbelopp vid betydande samhällsförflyttning.

17 §

Den som gör avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt ska lämna uppgift om beteckningen på ersättningsbostaden.

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

Om ersättningsbostaden förvärvas *först året* efter det då ursprungsbostaden avyttrades, ska uppgifterna lämnas i inkomstdeklarationen för det *senare året*.

Om ersättningsbostaden förvärvas efter det *år* då ursprungsbostaden avyttrades, ska uppgifterna lämnas i inkomstdeklarationen för det *år då ersättningsbostaden förvärvades*.

-
1. Denna lag träder i kraft den 1 augusti 2018.
 2. Den nya bestämmelsen i 31 kap. 16 a § tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018.
 3. Den som för kalenderåret 2017 gör avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt ska i inkomstdeklarationen som ska lämnas 2019 lämna uppgift om uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av lagen (2018:000) om uppskovsbelopp vid betydande samhällsförflyttning.

4. Bestämmelserna i 31 kap. 16 a § upphör att gälla vid utgången av 2028.

2 Gällande rätt

Uppskov

En skattskyldig som avyttrar en privatbostad med vinst (ursprungsbostad) och förvärvar en ny bostad (ersättningsbostad) kan under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av kapitalvinsten. Ett uppskovsbelopp erhålls genom att den skattskyldige i samband med att kapitalvinsten redovisas gör ett avdrag för uppskovsbelopp. Under vissa förutsättningar föreligger även rätt till avdrag för uppskovsbelopp för dödsbo efter en skattskyldig som har avyttrat en ursprungsbostad före sin död.

Med ursprungsbostad avses enligt 47 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229) en privatbostad i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad. Med permanentbostad avses en bostad där den skattskyldige varit bosatt

1. under minst ett år närmast före avyttringen, eller
2. under minst tre av de senaste fem åren.

Vid expropriation och vissa andra förfaranden räknas dock bostaden enligt 47 kap. 4 § samma lag som en privatbostad även om den skattskyldige ännu inte har bott där ett år.

Med ersättningsbostad avses enligt 47 kap. 5 § inkomstskattelagen en tillgång i en stat inom EES som vid förvärvet är

1. småhus med mark som är småhusenhet,
2. småhus på annans mark,
3. småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
4. tomt om där uppförs ett småhus som avses i 1 eller 3,
5. bostad i ett privatbostadsföretag,
6. ägarlägenhet som utgör ägarlägenhetsenhet, eller
7. tomt om där uppförs en ägarlägenhet som avses i 6.

En bostad i en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som inte uppfyller villkoren för att vara ett privatbostadsföretag kan utgöra en ersättningsbostad om det är fråga om en nyproducerad byggnad där den juridiska personen ännu inte hunnit uppfylla kraven för att vara ett privatbostadsföretag. En bostad i en ekonomisk förening eller ett aktiebolag som inte är ett privatbostadsföretag kan däremot inte vara en ursprungsbostad.

Ersättningsbostaden får som huvudregel inte ha förvärvats tidigare än året före eller senare än året efter det år då ursprungsbostaden avyttras. En fastighet som förvärvas tidigare än året före det år då ursprungsbostaden avyttras räknas dock som ersättningsbostad om den skattskyldige utför en ny-, till- eller ombyggnad på fastigheten under tiden mellan den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttras och den 2 maj andra året efter avyttringen. Fastigheten ska i sådana fall anses förvärvad den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttras.

Det finns även bosättningskrav för ersättningsbostaden. Den skattskyldige måste bosätta sig där senast den 2 maj andra året efter avyttringen av ursprungsbostaden.

Preliminärt uppskovsbelopp

En skattskyldig som har sålt en privatbostad år 1 och vid beskattningen år 2 inte uppfyller uppställda krav på förvärv av eller bosättning på en ny bostad kan få ett s.k. preliminärt uppskovsbelopp vid beskattningen år 2. Om ersättningsbostaden är en fastighet och om den skattskyldige har haft eller avser att ha utgifter för ny-, till- eller ombyggnad av ersättningsbostaden under tiden mellan den 2 maj år 2 och den 2 maj år 3, har vederbörande möjlighet att begära ett uppskovsbelopp som motsvarar kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp. Ett sådant uppskov är också ett preliminärt uppskov.

Den skattskyldige kan inte välja att begära ett lägre preliminärt uppskov än vad han eller hon maximalt har rätt till, utan ett preliminärt uppskov måste avse hela vinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp (se nedan om återföring av uppskovsbelopp), under förutsättning att inte taket för uppskovsbelopp begränsar uppskovets storlek (se nedan om beräkning av uppskovsbeloppets storlek).

Det preliminära uppskovet prövas vid beskattningen år 3. Har den skattskyldige då inte uppfyllt både förvärvs- och bosättningskriterierna ska hela det preliminära uppskovsbeloppet återföras. Uppfylls kriterierna har den skattskyldige rätt till slutligt uppskov, helt eller delvis. Vid prövningen av rätt till slutligt uppskov för ett preliminärt uppskov som erhållits på grund av utgifter för ny-, till- eller ombyggnad får ersättningen för ersättningsbostaden ökas med utgifterna för ny-, till- och ombyggnad.

Det slutliga uppskovsbeloppets storlek är beroende av om ersättningen för ersättningsbostaden är mindre än, större än eller lika stor som den ersättning som erhållits för ursprungsbostaden (se nedan om beräkning av uppskovsbeloppets storlek). Den skattskyldige kan alltid välja att begära ett lägre slutligt uppskov än vad han eller hon maximalt har rätt till. Överskjutande del tas då upp till beskattning.

Beräkning av uppskovsbeloppets storlek

Uppskovsbeloppets storlek beräknas på följande sätt (47 kap. 7 och 9 §§ inkomstskattelagen):

1. Om ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden, motsvarar uppskovsbeloppet kapitalvinsten ökad med eventuellt tidigare uppskovsbelopp (se nedan om återföring av uppskovsbelopp).

2. Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden, får uppskovsbeloppet inte överstiga så stor del av kapitalvinsten ökad med tidigare uppskovsbelopp som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. Överskjutande del ska tas upp till beskattning. Detta kan illustreras med ett exempel: A säljer en bostad för 1 000 000 kronor och gör en kapitalvinst om 300 000 kronor. A förvärvar därefter en ersättningsbostad för 800 000 kronor. Med kvoteringen kan A maximalt få ett uppskovsbelopp om $300\,000 \times (800\,000 / 1\,000\,000) = 240\,000$ kronor. Resterande 60 000 kronor tas upp till beskattning omedelbart.

Vid jämförelse mellan ersättningen för ursprungsbostaden och ersättningen för ersättningsbostaden ska enligt 47 kap. 12 § inkomstskatte-

lagen hänsyn tas till försäljnings- och inköpsprovision, stämpelskatt och liknande utgifter. Är ersättningsbostaden en fastighet ska ersättningen för ersättningsbostaden enligt 47 kap. 13 § inkomstskattelagen också ökas med utgifter för ny-, till- eller ombyggnad under tiden mellan förvärvet av ersättningsbostaden och den dag då bosättning senast ska ha skett. I fråga om en sådan fastighet som förvärvats tidigare än året före det år då ursprungsbostaden avyttras och som räknas som ersättningsbostad på grund av ny-, till- eller ombyggnad gäller dock att bara utgifter för ny-, till- eller ombyggnaden räknas som ersättning för ersättningsbostaden (47 kap. 13 a § inkomstskattelagen).

Avdrag för ett uppskovsbelopp får inte understiga 50 000 kronor. Vid expropriation och vissa andra förfaranden får dock avdrag göras om avdraget uppgår till minst 10 000 kronor.

Det fanns tidigare inte någon övre gräns för hur stort ett uppskovsbelopp kunde vara. För avyttringar som skett under 2008 eller senare finns ett tak för hur stort ett uppskovsbelopp maximalt får vara (47 kap. 7 och 9 §§ inkomstskattelagen). Taket gäller både preliminära och slutliga uppskov. Innebörden av taket är att ett uppskovsbelopp inte får överstiga ett takbelopp multiplicerat med den skattskyldiges andel av ursprungsbostaden. Detta gäller såväl preliminära som slutliga uppskovsbelopp. Takbeloppet var 1 600 000 kronor för avyttringar under 2008 och 2009. För avyttringar som skett under 2010 eller senare är taket 1 450 000 kronor. Att taket relateras till den egna andelen av ursprungsbostaden innebär att den som t.ex. ägt sin tidigare bostad till hälften som mest kan få ett uppskovsbelopp om 725 000 kronor.

Om de samlade medlen från kapitalvinsten från avyttringen av ursprungsbostaden och det eventuella tidigare uppskovsbelopp som belastat ursprungsbostaden överstiger det maximala beloppet ska den överskjutande delen tas upp till beskattning när avyttringen av bostaden redovisas. Begränsningen gäller inte för äldre uppskovsbelopp. Dessa kan alltså i förekommande fall uppgå till belopp över 1 600 000 kronor. För sådana uppskovsbelopp får taket betydelse först när uppskovsbeloppet återförs till beskattning på grund av avyttring av ersättningsbostaden och ett nytt avdrag för uppskovsbelopp ska göras med anledning av förvärv av ännu en ny bostad.

Enligt lagen (2016:1256) om beräkning av uppskovsbelopp i vissa fall gäller dock taket för uppskovsbelopp inte för avyttringar av privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter som sker under perioden 21 juni 2016–30 juni 2020. Syftet med det tidsbegränsade slopandet av taket är att det bidra till att rörligheten på bostads- och arbetsmarknaden ökar och att bostadsbeståndet kommer att utnyttjas effektivare (prop. 2016/17:25 s. 14).

Ränta på uppskovsbeloppet

Den som har ett uppskovsbelopp ska från och med 2009 års inkomsttaxering betala ränta för den latent skattecredit som uppskovsbeloppet innefattar. Räntebeläggningen sker lagtekniskt genom att den som har ett uppskovsbelopp tar upp en särskild schablonintäkt i inkomstslaget kapital. Skattebelastningen av denna schablonintäkt (genom ökning av överskott eller minskning av underskott i inkomstslaget) är det som i

praktiken är räntan. Av 47 kap. 11 b § inkomstskattelagen framgår att schablonintäkten beräknas till 1,67 procent av uppskovsbeloppets storlek vid beskattningsårets ingång. Det betyder att eventuella återföringar av uppskovsbeloppet, helt eller delvis, under beskattningsåret inte beaktas.

Återföring av uppskovsbeloppet till beskattning

Vid efterföljande avyttring av ersättningsbostaden ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Uppskovsbeloppet läggs då samman med kapitalvinsten eller kapitalförlusten för ersättningsbostaden till en samlad post att ta upp eller dra av. Avyttras endast en del av bostaden ska en kvoterad del av uppskovsbeloppet återföras (motsvarande den andel som ersättningen för den avyttrade delen utgör av marknadsvärdet på hela tillgången). Uppskovsbeloppet ska även återföras till beskattning om en ersättningsbostad övergår till någon annan genom arv, testamente, gåva eller bodelning. Även här gäller att en kvoterad del av uppskovsbeloppet ska återföras om det endast är fråga om en del av bostaden (motsvarande den andel som marknadsvärdet för den avyttrade delen utgör av marknadsvärdet på hela tillgången). Undantag görs för övergångar i form av arv eller testamente till make, sambo eller hemmavarande barn under 18 år, samt bodelning med anledning av att ett äktenskap eller ett samboförhållande upphör eller att maken eller sambon dör.

Det finns även en möjlighet till s.k. frivillig återföring av ett uppskovsbelopp. Frivillig återföring innebär att den skattskyldige har möjlighet att på begäran återföra hela eller del av ett uppskovsbelopp till beskattning även om de formella förutsättningarna för uppskov fortfarande föreligger. Delvis återföring av ett uppskovsbelopp kan begäras under förutsättning att återförd del uppgår till minst 20 000 kronor per år. En frivillig återföring kan t.ex. användas för kvittning mot kapitalförluster eller ränteutgifter.

Det återförda uppskovsbeloppet läggs samman med den nya kapitalvinsten eller kapitalförlusten. Om det resulterar i ett överskott ska det tas upp till beskattning men det är möjligt att erhålla ett nytt uppskov med beskattningen, om förutsättningar för nytt uppskov finns efter den aktuella avyttringen.

3 Ändrade uppskavsregler

3.1 Förlängd tid för förvärv av och bosättning i en ersättningsbostad

Förslag: Det införs en särskild reglering för uppskov vid avyttring av privatbostäder under åren 2017–2027 på grund av betydande samhällsflyttning.

Som ersättningsbostad får räknas även en bostad som förvärvas senare än året efter det år då ursprungsbostaden avyttras, dock inte senare än sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttras.

Ett preliminärt uppskov ska återföras till beskattning senast sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades. Om den skattskyldige senast det året förvärvar en ersättningsbostad och bosätter sig där senast den 2 maj året därefter har den skattskyldige rätt till ett slutligt uppskovsbelopp beräknat enligt de vanliga reglerna.

Den som gör avdrag för uppskovsbelopp vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller en privatbostadsrätt ska lämna uppgift i inkomstdeklarationen om uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den särskilda regleringen om uppskov vid betydande samhällsflyttning.

Skälen för förslaget

Utgångspunkter

I Kiruna kommun och Gällivare kommun pågår samhällsomvandlingar där stora delar av Kiruna respektive större delen av Malmberget flyttas till andra platser. Detta sker på grund av deformationer i marken orsakade av den gruvdrift som sker i anslutning till dessa orter. Ett antal personer avyttrar i samband med detta sina bostäder till ett gruvföretag i syfte att därefter förvärva och flytta till nya bostäder. Dessa processer pågår i olika etapper under loppet av flera år och kompliceras bl.a. av att det krävs en relativt omfattande nybyggnation för att möta det behov av bostäder som uppstår.

Gruvföretaget har lång framförhållning i förvärvandet av bostäder. Det tar dessutom tid att uppföra nya bostäder. På grund av dessa omständigheter uppkommer för åtskilliga personer långa tidsintervall mellan avyttring av tidigare bostad och förvärv av samt bosättning i en ny bostad. Detta omöjliggör tillämpning av uppskavsreglerna, eftersom dessa förutsätter ett tidsmässigt nära samband mellan avyttring, förvärv och ny bosättning, där förvärv inte får ske senare än året efter avyttringen och bosättningen inte får ske senare än den 2 maj andra året efter avyttringen (se avsnitt 2).

Det kan finnas olika orsaker till att en person som avyttrar en bostad inte förmår uppfylla de tidsmässiga kraven på förvärv av och bosättning i en ny bostad. Det finns dock oavsett orsak i det enskilda fallet ingen möjlighet enligt nuvarande uppskavsregler till förlängning av tidsfristerna för förvärv och bosättning.

I de tidigare uppskavsbestämmelserna för fastigheter som upphävdes i samband med 1991 års skattereform fanns en längre tidsfrist.¹ Enligt dessa gällde att ersättningsfastigheten måste förvärvas inom fyra år från den dag då den tidigare fastigheten avyttrades. Om särskilda skäl förelåg fick Riksskatteverket dessutom medge att tidsfristen förlängdes högst tre år. De nuvarande tidsfristerna för förvärv av och bosättning i en ny bostad tillkom när nya uppskavsregler infördes 1994. Anledningen till att de nya fristerna var snävare var att det ansågs att de nya reglerna endast borde omfatta vad som i egentlig mening är ett bostadsbyte (prop. 1994/95:45 s. 39).

Den aktuella situationen i Kiruna kommun och Gällivare kommun är exceptionell i sitt slag. Det framstår som angeläget att kapitalvinstbeskattningen inte i onödan hindrar eller försvårar dessa samhällsomvandlingar. Det finns därför anledning att göra undantag från uppskavsreglernas bestämmelser om tidsfrister för förvärv av och bosättning i en ersättningsbostad.

Den närmare utformningen av ett undantag

Enligt de skattepolitiska riktlinjer som antogs av riksdagen våren 2015 (prop. 2014/15:100, avsnitt 5.5, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254) bör en vägledande princip för skattepolitiken vara att beskattning i möjligaste mån ska ske i nära anslutning till inkomstens förvärvande. Ett undantag från bestämmelser om tidsfrister för förvärv av och bosättning i en ersättningsbostad bör med hänsyn härtill vara så begränsat som möjligt.

Ett undantag från uppskavsreglernas tidsfrister bör för det första vara tidsbegränsat. Tidsperioden bör inte heller vara överdrivet lång. De aktuella omvandlingarna beräknas för närvarande pågå till i vart fall mitten av 2030-talet. Behovet av särskilda, förlängda tidsfrister måste dock antas vara som störst i inledningsskedet, innan nybyggnationen hunnit komma bättre i paritet med den hastigt ökade efterfrågan av nya bostäder. En lämplig avvägning kan vara att låta reglerna gälla för avyttringar som sker under åren 2017–2027 (se även avsnitt 3.2 om ikraftträdande).

Undantaget föranleds av situationen i Kiruna kommun och Gällivare kommun och det angelägna i att underlätta de aktuella samhällsomvandlingarna där. Det kan mot denna bakgrund tyckas vara en ändamålsenlig lösning att låta undantaget vara avgränsat till att endast omfatta ursprungsbostäder och ersättningsbostäder i dessa kommuner. Frågan är dock om en sådan lösning är möjlig.

Enligt förarbetena till regeringsformen ska lagregler vara generellt utformade (prop. 1973:90 s. 203 f). För att en lag ska anses utformad på det sättet ska den

1. avse situationer av ett visst slag,
2. avse vissa typer av handlingsätt, eller
3. rikta sig till eller på annat sätt beröra en i allmänna termer bestämd krets av personer.

¹ Se 5 § lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst.

Beträffande skatt har dock vissa särregleringar som medfört en förmånligare behandling av enskilda ansetts utgöra uttryck för ett i konstitutionell praxis etablerat undantag från kravet på generalitet. Det har mot den bakgrunden förekommit vissa geografiskt avgränsade skatteregler som inneburit lättnader i skattebördan. Exempel på sådana lättnader är det numera upphävda förhöjda grundavdraget för bosatta i stödområde A (se prop. 2005/06:163) och olika nedsättningar av socialavgifter för vissa geografiska områden (se t.ex. prop. 2001/02:45). Ur ett konstitutionellt perspektiv bör det således i och för sig vara möjligt med en avgränsning som innebär att de förlängda tidsfristerna endast tillämpas på bostäder i vissa kommuner.

Eventuella geografiska avgränsningar av skatteregler får dock inte innebära att EU:s regler om bl.a. fri rörlighet för personer och kapital träds för när. Ett exempel är uppskovssystemet som sådant, som före den 1 februari 2007 uppställde krav på att både ersättningsbostaden och ursprungsbostaden skulle ligga i Sverige. Detta ansågs av EU-domstolen strida mot den fria rörligheten för personer (domstolens dom den 18 januari 2007 i mål C-104/06 Kommissionen mot Sverige).² Det kan i detta sammanhang framhållas att det enligt de ovan nämnda skattepolitiska riktlinjerna är en viktig princip för skattepolitiken att regelverket ska vara förenligt med EU-rätten, däribland bestämmelserna i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt om fri rörlighet.

Bestämmelserna om fri rörlighet är inte tillämpliga på rent interna förhållanden i en medlemsstat, där det saknas egentliga externa beröringspunkter till andra medlemsstater. Uppskovssystemet är emellertid inte bundet till rent interna förhållanden eftersom såväl ursprungsbostad och ersättningsbostad kan finnas i andra länder. Till detta kommer att uppskovssystemet i sig självt tillämpas just i situationer som kännetecknas av rörlighet.

Förlängning av de aktuella tidsfristerna i uppskovssystemet för just bostäder i Kiruna och Gällivare kommuner skulle därmed i vissa fall kunna innebära en diskriminering av personer som försöker utnyttja den fria rörligheten för personer och kapital och röra sig inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) i övrigt genom att dessa inte får motsvarande förmånliga skattebehandling.

Det avgörande är om det föreligger någon objektiv skillnad mellan de olika kategorierna av skattskyldiga. Även om det kan anföras att samhällsomvandlingarna i Kiruna och Gällivare kommuner är en speciell omständighet som skiljer just dessa flyttar från andra kan det inte uteslutas att en liknande situation förekommer på något annat ställe inom EES. Med en avgränsning till kommun kommer specialregleringen dessutom formellt att omfatta även sådana bostäder i de båda kommunerna som inte berörs av omvandlingarna medan det inte blir fallet för bostäder på andra ställen inom EES som inte heller berörs av omvandlingarna.

² Eftersom domstolen fann att systemet stred mot den fria rörligheten för personer gick domstolen inte vidare och prövade om det också, som Kommissionen gjort gällande, stred mot den fria rörligheten för kapital.

Mot bakgrund av det ovan anförda bedöms det inte vara förenligt med EU-rättens krav på fri rörlighet att avgränsa ett undantag till att omfatta endast bostäder i Kiruna och Gällivare kommuner.

Ett möjligt alternativ för avgränsning av ett undantag skulle kunna vara att inte knyta avgränsningen till ett geografiskt område utan till en viss omständighet som utlöst själva avyttringen, i detta fall en samhällsomflyttning på grund av gruvdrift. Uppskovssystemet innehåller exempelvis redan en undantagsbestämmelse när det gäller vilket minsta kapitalvinstbelopp som krävs för att över huvud taget få uppskov, vilken gäller bl.a. i situationer när bostaden avyttras till en stat inom EES för att det på grund av flygbuller inte går att bo i den utan påtaglig olägenhet (47 kap. 4 § inkomstskattelagen [1999:1229]).

Eftersom uppskovssystemet gäller för EES innebär det att en specialreglering knuten till viss omständighet kommer att gälla inte enbart för flytt inom Kiruna kommun eller Gällivare kommun utan även för flytt från dessa kommuner samt för flytt till och från andra stater inom EES eller andra områden i Sverige om avyttringen beror på en sådan omständighet som lagstiftningen föreskriver. Andelen uppskov som avser flytt där antingen ursprungsbostaden eller ersättningsbostaden eller båda ligger i en annan stat inom EES torde dock vara förhållandevis få i förhållande till det totala antalet uppskov. Det ska också framhållas att om den som avyttrat en bostad i utlandet är begränsat skattskyldig föreligger ingen skattskyldighet för kapitalvinst på bostaden och därmed inte heller någon rätt till uppskov.

En förutsättning för förlängning av tidsfristerna för förvärv av och bosättning i en ersättningsbostad bör vara att bostaden avyttras på grund av betydande samhällsförflyttning. Med samhällsförflyttning avses en geografisk förflyttning av bostäder och infrastruktur. Med infrastruktur bör i detta sammanhang förstås sådana anläggningar som många gånger, men inte alltid, tillhandahålls av det allmänna och som behövs för samhällets funktion, t.ex. vägar och järnvägsspår, vatten- och avloppsledningar men även andra samhällseliga funktioner som t.ex. skolor.

Det kan både vara fråga om fysisk flytt av byggnader men även om att byggnader rivs, lämnas tomma eller ges en annan användning än boende och att nya bostäder i stället uppförs på annan plats där ny infrastruktur anläggs. Det ianspråktagande av mark och byggnader som föranleder förflyttningen ska vara betingat av planerade yttre omständigheter som omöjliggör fortsatt boende på platsen. Det kan t.ex. handla om expansion av gruvdrift eller en industriell anläggning eller utbyggnad av en flygplats. Att samhällsförflyttningen ska vara betydande innebär att den ska vara av större omfattning. Det räcker inte med några enstaka byggnader och andra anläggningar. Det väsentliga är inte storleken på de ytor som tas i anspråk utan antalet bostäder och den infrastruktur som är föremål för förflyttning. Det ska dock vara fråga om en geografiskt sammanhållen bebyggelse. Det ställs däremot inget krav på att ett visst antal boende i det berörda området begär uppskov.

Ett undantag bör som sagt vara så begränsat som möjligt. Det föreslås därför att tidsfristen för att förvärva en ersättningsbostad förlängs så att en sådan bostad kan förvärfvas senast under sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttrats. Att förlänga tidsfristen för förvärv av ny bostad till och med sjunde året efter avyttringsåret överensstämmer

relativt väl med de ovan beskrivna uppskovsreglerna som gällde före skattereformen.

Tiden för preliminärt uppskov förlängs i enlighet med detta så att uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning senast sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades. Rätt till slutligt uppskov, helt eller delvis, föreligger om den skattskyldige senast sjunde året efter det år då denne avyttrade ursprungsbostaden förvärvar en ersättningsbostad och bosätter sig där senast den 2 maj året efter det år då ersättningsbostaden förvärvades. Rätten till slutligt uppskov beräknas på samma sätt som i dag enligt inkomstskattelagen och lagen (2016:1256) om beräkning av uppskovsbelopp i vissa fall och prövas vid beskattningen för det år då ersättningsbostaden förvärvats.

För en bostad som avyttrats år 1 kommer prövningen av rätten till slutligt uppskov efter ett initialt preliminärt uppskov således att, i stället för som i dag ske vid beskattningen år 3, ske senast vid beskattningen år 9. En skattskyldig kommer givetvis att ha möjlighet att återföra sitt preliminära uppskov tidigare än så om vederbörande inte längre avser att förvärva en ny bostad eller av någon annan anledning inte längre vill ha uppskov.

Den föreslagna regleringen bör lämpligen placeras i en särskild lag. Bestämmelsen innebär att den enskilde som ersättningsbostad får räkna en bostad som förvärvas senare än vad som är möjligt enligt de vanliga uppskovsreglerna. Att bostaden *får* räknas som ersättningsbostad innebär att regleringen, för den period och i de situationer som den är tillämplig, utgör en möjlighet för berörda skattskyldiga. Det finns inte ett tvång att tillämpa den tillfälliga lagstiftningen när en bostad avyttras på grund av betydande samhällsflyttning. Det finns således inget som hindrar att de vanliga uppskovsreglerna med dess tidsfrister tillämpas. Skattskyldiga skulle annars komma i en sämre situation när ersättningsbostaden har förvärvats samma år som ursprungsbostaden avyttrats. Detta eftersom prövningen av rätten till slutligt uppskov enligt den föreslagna särskilda regleringen ska ske vid beskattningen för det år då ersättningsbostaden förvärvades medan denna rätt enligt de vanliga reglerna om preliminärt uppskov kan prövas ett år senare än så om bosättning inte skett senast den 2 maj följande år.

Förfarandefrågor

För att Skatteverket ska ha möjlighet att pröva om ett avdrag för uppskovsbelopp görs på grund av betydande samhällsflyttning bör den som gör avdrag lämna uppgift i sin inkomstdeklaration om uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning.

Enligt 31 kap. 17 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska den som gör avdrag för uppskovsbelopp lämna uppgift om beteckningen på ersättningsbostaden och, om ersättningsbostaden är en bostad i ett privatbostadsföretag (eller en sådan juridisk person som ännu inte hunnit uppfylla kraven för att vara ett privatbostadsföretag), även nödvändiga identifikationsuppgifter för företaget. Om ersättningsbostaden förvärvas först året efter det då ursprungsbostaden avyttrades, ska uppgifterna lämnas i inkomstdeklarationen för det senare året, dvs. den inkomst-

deklaration där rätten till slutligt uppskov prövas enligt de vanliga uppskavsreglerna.

Tidpunkten när uppgift ska lämnas behöver justeras för uppskov vid avyttring på grund av betydande samhällsflyttning eftersom uppgiften behövs först när förvärv har skett och ersättningsbostaden i sådana situationer kan förvärvas flera år senare än enligt de vanliga reglerna. För sådana uppskov behöver uppgiften lämnas när rätten till slutligt uppskov ska prövas, dvs. i inkomstdeklarationen för det år då ersättningsbostaden förvärvats, i enlighet med vad som beskrivits ovan.

Det föreslås därför att bestämmelsen formuleras om så att om ersättningsbostaden förvärvas efter det år då ursprungsbostaden avyttrades, ska uppgifterna lämnas i inkomstdeklarationen för det år då ersättningsbostaden förvärvades. En sådan lydelse fungerar både för uppskov enligt de vanliga reglerna och för uppskov vid avyttring på grund av betydande samhällsflyttning.

Lagförslag

Förslaget föranleder en ny lag om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning, en ny paragraf, 31 kap. 16 a §, i skatteförfarandelagen samt en ändring i 31 kap. 17 § samma lag.

3.2 Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Förslag: Lagändringarna träder i kraft den 1 augusti 2018.

Bestämmelsen om skyldighet att lämna uppgift om uppskavsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018.

Den som gör avdrag för uppskavsbelopp för kalenderåret 2017 ska lämna uppgift om uppskavsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning i inkomstdeklarationen som lämnas 2019.

Bestämmelsen om skyldighet att lämna uppgift om uppskavsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning upphör att gälla vid utgången av 2028.

Skälen för förslaget: Lagen bör träda i kraft så snart som möjligt. Samtidigt måste Skatteverket hinna anpassa sina system och ta fram information till skattskyldiga. Förslaget bör därför träda i kraft den 1 augusti 2018.

Avyttringar som har skett under 2017 ska redovisas i inkomstdeklarationen under 2018. Inkomstdeklaration ska emellertid enligt 32 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244) lämnas senast den 2 maj, dvs. innan ikraftträdandet. Bestämmelsen om skyldighet att lämna uppgift om uppskavsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning bör därför tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018. Den som gör avdrag för uppskavsbelopp för kalenderåret 2017 bör lämna

uppgift om att uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning i inkomstdeklarationen som lämnas 2019, när rätten till slutligt uppskov ska prövas enligt de vanliga reglerna.

Eftersom den särskilda regleringen föreslås gälla för avyttringar som sker 2017–2027 kommer avdrag för uppskovsbelopp med tillämpning av denna reglering således att göras senast i inkomstdeklarationen 2028. Bestämmelsen om skyldighet att i inkomstdeklarationen lämna uppgift om avdraget görs med tillämpning av den nya lagen om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning föreslås därför upphöra att gälla vid utgången av 2028.

4 Konsekvensanalys

Offentligfinansiella effekter

Den offentligfinansiella effekten av förslaget är fördelad över en elvaårsperiod. Huvuddelen av de ytterligare uppskov som kommer att få göras bedöms avse avyttringar under åren 2017–2022 (75 procent av totala effekten). Effekten av schablonintäkten på den sammanlagda offentligfinansiella effekten blir också större för varje år men förväntas få effekt på skatteintäkterna först 2018. Allt detta sammantaget gör att förslaget bedöms minska skatteintäkterna med ca 10 miljoner kronor per år 2018–2022, och med ca 2 miljoner kronor per år 2023–2027. Den varaktiga effekten av förslaget är försumbar eftersom kapitalvinsterna så småningom tas upp till beskattning.

Kostnaden för förslaget uppkommer då vinst från bostadsförsäljningar inte beskattas vid året för försäljningen utan den skatteskyldige får uppskov med beskattning av vinsten till ett senare tillfälle. Ett enskilt år får uppskovet en offentligfinansiell effekt då det påverkar statens nettolånehov. På längre sikt och varaktigt så är effekten av förslaget endast ränteeffekten av uppborädsförskjutningen. Med dagens låga räntor är den effekten mycket liten.

Tabell 1 Offentligfinansiella effekter av förslaget om ändrade uppskavsregler vid betydande samhällsomvandling

Bruttoeffekt 2018, periodiserad nettoeffekt år 2018–2020 samt varaktig effekt. Miljarder kronor

	Bruttoeffekt	Nettoeffekt			Varaktig effekt
	2018	2018	2019	2020	
Ändrade uppskavsregler vid betydande samhällsflyttning	-0,01	-0,01	-0,01	-0,01	0

Syfte och alternativa lösningar

Som beskrivits i avsnitt 3 pågår i Kiruna kommun och Gällivare kommun flytt av stora delar av Kiruna respektive större delen av MalMBERGET till andra platser på grund av deformationer i marken orsakade av gruvsdrift. Flyttprocesserna kompliceras bl.a. av att det krävs en relativt omfattande nybyggnation för att möta det behov av bostäder som uppstår. Den aktuella situationen är exceptionell i sitt slag. Det framstår som angeläget att kapitalvinstbeskattningen, i detta fall uppskavsreglernas bestämmelser om tidsfrister för förvärv av och bosättning i en ersättningsbostad, inte i onödan hindrar eller försvårar dessa samhällsomvandlingar. Förslaget om förlängning av tidsfristerna bedöms lämpligast lösa det beskrivna problemet. Därtill bedöms det inte finnas några alternativa lösningar av problemet som förslaget avser att lösa. Kommer ingen förändring till stånd försvåras den skattemässiga situationen för privatpersoner som säljer sin bostad med vinst på grund av samhällsomvandlingen. Det bedöms inte att särskild hänsyn behöver tas när det gäller tidpunkten för ikraftträdandet. Förslaget innebär ingen förändring av redovisningen av skatteutgifter på området.

Effekter för skattskyldiga

År 2015 hade ca 1 000 personer i Kiruna kommun och Gällivare kommun kapitalvinst eller ansökt om uppskov för kapitalvinst från bostadsförsäljning. Av dessa hade ca 10 procent ansökt om uppskov för hela eller delar av vinsten. Det är därmed få som använder sig av uppskov i de påverkade kommunerna. Den genomsnittliga kapitalvinsten vid försäljning av fastighet och bostadsrätt uppgick 2015 till ca 250 000 kronor per person med kapitalvinst i Kiruna och till 300 000 kronor per person i Gällivare.

Enligt uppgifter påverkas ca 6 000 personer i Kiruna kommun och 3 200 personer i Gällivare kommun av samhällsomvandlingen. Av dessa bedöms ca 30 procent äga sitt boende. Kapitalvinsterna vid försäljningar på grund av samhällsomvandlingen kan antas vara högre än tidigare försäljningar i båda kommunerna eftersom ersättningen ska spegla kostnaden för att köpa ett nytt, likvärdigt men nyproducerat boende.

För skattskyldiga som avyttrar en privatbostad på grund av betydande samhällsflyttning medför förslaget en ökad möjlighet att skjuta upp

beskattningen av kapitalvinsten till en senare tidpunkt. För den som väljer att göra ett avdrag för uppskovsbelopp tillkommer samtidigt en viss kostnad i form av uppskovsränta för uppskovsbelopp. De kostnads- mässiga effekterna för den skattskyldige är därmed dels en senare- läggning av beskattningen av vinsten vid försäljning av bostad, dels uppskovsränta för uppskovsbelopp.

Effekter för den ekonomiska jämlikheten och den ekonomiska jämställdheten

Generellt sett är den genomsnittliga kapitalvinsten något högre för män jämfört med kvinnor. Sannolikt förhåller det sig på det sättet också för de som avyttrar privatbostad på grund av betydande samhällsförflyttning. I det avseendet är förslaget något mer gynnsamt för män än för kvinnor. Personer som äger sitt boende har också i genomsnitt högre inkomster än de som inte äger sitt boende, vilket innebär att förslaget kan förväntas gynna personer med högre inkomster i högre grad än de med lägre i det aktuella området. Sett till inkomstfördelningen för befolkningen i hela landet bedöms dock de som skulle gynnas av förslaget i de aktuella områdena inte vara tydligt överrepresenterade i den övre delen av fördelningen. Förslaget är dessutom begränsat till en liten andel av befolkningen. Därför bedöms effekterna på den ekonomiska jämlikheten och den ekonomiska jämställdheten i samhället i stort vara försumbara.

Effekter för bostadsmarknaden

Bostadsmarknadens funktionssätt kan underlättas på grund av förslaget då hushåll får ökade möjligheter att skjuta på beskattningen av en kapitalvinst vid köp av ny bostad.

Effekter för Skatteverket och de allmänna förvaltningsdomstolarna

Skatteverket kommer att få vissa engångskostnader för information om de nya reglerna och för att anpassa systemstödet. Skatteverket uppskattar dessa kostnader till ca 800 000 kronor samt tillkommande löpande kostnader till ca 350 000 kronor årligen. Tillkommande kostnader för Skatteverket ska hanteras inom befintliga ekonomiska ramar. Det bedöms inte finnas något behov av särskilda informationsinsatser utöver den information om de nya reglerna som Skatteverket förväntas tillhandahålla.

De föreslagna förändringarna innebär att ett preliminärt uppskov kan innehas under en betydligt längre tid än i dag men innebär inte i övrigt någon ändring av den grundläggande systematiken för uppskovs- systemet. Förslagen bedöms därför inte påverka måltillströmningen och arbetsbelastningen hos de allmänna förvaltningsdomstolarna.

Förslagets förenlighet med EU-rätten

Riksdagen antog våren 2015 riktlinjer för skattepolitiken (prop. 2014/15:100, avsnitt 5.5, bet. 2014/15:FiU20, rskr. 2014/15:254). Av riktlinjerna framgår att en viktig princip för skattepolitiken är att regel- verket ska vara förenligt med EU-rätten. Förslaget bedöms vara förenligt med det EU-rättsliga regelverket (se avsnitt 3.1).

Övriga effekter av förslaget

Förslaget omfattar endast fysiska personer och bedöms inte ha några effekter för företags arbetsförutsättningar, konkurrensförmåga eller villkor i övrigt. Förslaget bedöms heller inte ha några miljöeffekter.

5 Författningskommentar

5.1 Förslaget till lag om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning

1 §

Paragrafen anger att lagen gäller vid tillämpning av bestämmelserna om uppskovsbelopp i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) om en privatbostadsfastighet eller privatbostadsrätt avyttras under åren 2017–2027 på grund av betydande samhällsflyttning.

Med samhällsflyttning avses en geografisk förflyttning av bostäder och infrastruktur som t.ex. vägar och järnvägsspår och vatten- och avloppsledningar eller samhällseliga funktioner som t.ex. skolor.

Det kan både vara fråga om fysisk flytt av byggnader men även om att byggnader rivs, lämnas tomma eller ges en annan användning än boende och att nya bostäder i stället uppförs på annan plats där ny infrastruktur anläggs. Det ianspråktagande av mark och byggnader som föranleder förflyttningen ska vara betingat av planerade yttre omständigheter som omöjliggör fortsatt boende på platsen. Det kan t.ex. handla om expansion av gruvdrift eller en industriell anläggning eller utbyggnad av en flygplats. Att samhällsflyttningen ska vara betydande innebär att den ska vara av större omfattning. Det väsentliga är inte storleken på de ytor som tas i anspråk utan antalet bostäder och den infrastruktur som är föremål för förflyttning. Det ska dock vara fråga om en geografiskt sammanhållen bebyggelse. Det ställs däremot inget krav på att ett visst antal boende i det berörda området begär uppskov.

2 §

Paragrafen innebär en möjlighet till förlängning av tidsfristen för förvärv av en ersättningsbostad i förhållande till vad som annars följer av 47 kap. 5 a § inkomstskattelagen. Som ersättningsbostad får även räknas bostad som förvärvas senare än året efter det år då ursprungsbostaden avyttras, dock inte senare än sjunde året efter avyttringsåret. Vilka typer av egendom som kan utgöra ersättningsbostad framgår av 47 kap. 5 och 5 b §§ inkomstskattelagen.

3 §

Av paragrafen framgår att om den skattskyldige har fått ett preliminärt uppskov enligt 47 kap. 8 § inkomstskattelagen ska uppskovsbeloppet i stället för att enligt 47 kap. 9 § samma lag återföras till beskattning nästa år återföras senast sjunde året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades. Om den skattskyldige senast sjunde året efter det år då han

eller hon avyttrade ursprungsbostaden förvärvar en ersättningsbostad och bosätter sig där senast den 2 maj året efter det år då ersättningsbostaden förvärvades tillämpas beräkningsbestämmelserna i 47 kap. 9 § andra stycket 1 och 2 samt tredje stycket inkomstskattelagen för beräkning av slutligt uppskov för det år då ersättningsbostaden förvärvades. Vad som sägs i 47 kap. 9 § andra stycket 2 inkomstskattelagen om föregående års kapitalvinst ska i stället avse kapitalvinsten från avyttringen. Detta beror på att kapitalvinsten vid tillämpning av den aktuella lagen inte kommer att vara hänförlig till närmast föregående år.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 augusti 2018.

5.2 Förslaget till lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244)

31 kap.

16 a §

Paragrafen, som är ny, innebär att den som gör avdrag för uppskovsbelopp enligt 47 kap. inkomstskattelagen ska lämna uppgift i inkomstdeklarationen om uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning. Med återföras avses den prövning av rätten till slutligt uppskov som görs enligt 47 kap. 9 § inkomstskattelagen, dvs. även den situationen när ersättningen för ersättningsbostaden är minst lika stor som ersättningen för ursprungsbostaden och ingen del av uppskovet behöver återföras till beskattning. Som framgår av 47 kap. 9 a § samma lag får ett uppskovsbelopp uppgå till ett lägre belopp och återföring således ske med ett större belopp än vad som följer av 47 kap. 9 §.

17 §

Ändringen i *tredje stycket* innebär att bestämmelsen om uppgiftslämnande när ersättningsbostaden förvärvas senare än det år då ursprungsbostaden avyttrades inte längre talar om vilket år förvärv sker utan endast att förvärv sker efter avyttringsåret. Ändringen möjliggör att uppgifterna vid tillämpning av den nya lagen om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning kan lämnas i en senare inkomstdeklaration än vad som annars är fallet.

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

Lagen träder i kraft den 1 augusti 2018 (*första punkten*). Skyldigheten för den som gör avdrag för uppskovsbelopp att lämna uppgift om uppskovsbeloppet avses att återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskovsbelopp vid betydande samhällsflyttning tillämpas första gången på uppgifter som avser kalenderåret 2018 (*andra punkten*). För den som gör avdrag för uppskovsbelopp för kalenderåret 2017 gäller en motsvarande skyldighet att lämna uppgift om uppskovsbeloppet avses att

återföras med tillämpning av den nya lagen om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning, vilken ska fullgöras i inkomstdeklarationen som ska lämnas 2019 (*tredje punkten*). Bestämmelserna i 31 kap. 16 a § upphör att gälla vid utgången av 2028 (*fjärde punkten*).