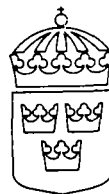


Regeringens proposition 1993/94:45

om uppskovsregler vid bostadsbyten, m.m.



Prop.
1993/94:45

Regeringen överlämnar denna proposition till riksdagen.

Stockholm den 7 oktober 1993

Carl Bildt

Bo Lundgren
(Finansdepartementet)

Propositionens huvudsakliga innehåll

I propositionen läggs fram förslag till ett nytt uppskovssystem vid bostadsbyten. De nya reglerna, som är uppbyggda kring ett uppskovsavdrag, innebär att den som säljer en villa eller en bostadsrätt (ursprungsbostad) kan skjuta upp beskattningen av reavinsten om han förvärvar en minst lika dyr bostad (ersättningsbostad) senast året efter försäljningen och bosätter sig där. Är den nya bostaden billigare skjuts beskattningen av en viss del av vinsten upp medan återstoden beskattas. Den obeskattade vinsten från ursprungsbostaden tas fram till beskattning när ersättningsbostaden säljs.

I anslutning till de nya uppskovsreglerna föreslås också vissa förändringar i reavinstreglerna för fastigheter och bostadsrätter. Det huvudsakliga skälet till detta är att det nya uppskovssystemet bygger på att vinstberäkningen sker enligt en konventionell metod.

De takregler för skatteuttaget som gäller för villor och bostadsrätter — 9- och 18-procentsreglerna — föreslås därför slopade. I stället föreslås att den skattepliktiga vinsten skall utgöra 50 % av den konventionellt beräknade vinsten. På motsvarande sätt föreslås för förlustfall att 50 % av en förlust hänförlig till en villa eller en bostadsrätt får dras av.

Takregeln för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter, 27-procentsregeln, föreslås också avskaffad och ersatt av en ny skattepliktsregel. Den innebär för fysiska personer och dödsbon att 90 % av den konventionellt beräknade vinsten är skattepliktig och att 63 % av en

förlust hänförlig till sådan egendom får dras av. För fastigheter och bostadsrätter som ägs av andra juridiska personer än dödsbon föreslås att 90 % av vinsten skall vara skattepliktig och att 90 % av en förlust får dras av.

Vidare föreslås nya regler för att beräkna ingångsvärden för fastigheter och bostadsrätter som förvärvats före år 1952 resp. 1974. Dessa regler — som väsentligen överensstämmer med vad som gällde före skattereformen — innebär att ingångsvärdet beräknas på grundval av fastighetens resp. föreningsfastighetens taxeringsvärde nämnda år om den skattskyldige inte kan visa att det verkliga anskaffningsvärdet är högre.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1994 och — med undantag för vad som föreslås i fråga om förlustkvotering — tillämpas på försäljningar från och med den 8 september 1993. Det föreslås vidare att de nuvarande reglerna på den skattskyldiges begäran skall kunna tillämpas på försäljningar fram till och med den 30 juni 1994. De nya förlustkvoteringsreglerna föreslås bli tillämpliga på försäljningar som sker den 1 juli 1994 och senare.

Regeringen har den 7 september 1993 i en skrivelse till riksdagen överlämnat ett meddelande enligt 2 kap. 10 § regeringsformen om förslaget att de nya reglerna, med undantag för förlustkvoteringsreglerna, skall tillämpas från och med den 8 september 1993.

1	Förslag till riksdagsbeslut	7
2	Lagtext	7
2.1	Förslag till lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad	7
2.2	Förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)	11
2.3	Förslag till lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	16
2.4	Förslag till lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)	27
2.5	Förslag till lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor	31
2.6	Förslag till lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	32
3	Ärendet och dess beredning	34
4	Uppskovsregler vid bostadsbyten, m.m	34
4.1	Inledning	34
4.2	Allmänna överväganden	35
5	Ett nytt uppskovssystem	39
5.1	Grunddragen i de nya reglerna	39
5.2	Förutsättningar för uppskovsavdrag	40
5.2.1	Den avyttrade bostaden (ursprungsbostaden)	40
	<i>Privatbostad</i>	40
	<i>Permanentbostad</i>	40
5.2.2	Den förvärvade bostaden	42
5.3	Uppskovstekniken	43
5.3.1	Förhållandena vid den taxering då vinsten redovisas	43
5.3.2	Förhållandena vid den därpå följande taxeringen	45
5.3.3	Beskattning av vinsten från ursprungsbostaden	46
5.4	Vissa övriga frågor	46
5.4.1	Ny-, till- och ombyggnadskostnader	46
5.4.2	Expropriation m.m	48
5.4.3	Det särskilda tillägget	49
5.4.4	Vinstens minsta storlek	50
	<i>Frivilligfallen</i>	50
	<i>Tvångsfallen</i>	51
5.4.5	Dödsfall	51
5.4.6	Bankgaranti	53
5.4.7	Avdrag för värdehöjande åtgärder	53
5.4.8	Ändringar i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt m.m. med anledning av de nya uppskovsreglerna	54

5.5	Uppgiftsskyldighet m.m.	54	Prop. 1993/94:45
6	Reavinstbeskattning av fastigheter och bostadsrätter	55	
6.1	Inledning	55	
6.2	Gällande rätt	56	
6.2.1	Huvudregeln	56	
6.2.2	De s.k. takreglerna	56	
6.2.3	Övergångsbestämmelserna	57	
6.2.4	Gamla uppskov	58	
6.2.5	Den skattemässiga behandlingen av förluster	58	
	<i>Fysiska personer och dödsbon</i>	58	
	<i>Andra juridiska personer än dödsbon</i>	58	
6.3	De nya reavinstreglerna	59	
6.3.1	Slopade 9- och 18-procentsregler och en ny skattepliktsregel för villor och bostadsrätter	59	
6.3.2	Slopade 27-procentsregel och en ny skattepliktsregel för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter	60	
6.3.3	Övergångsbestämmelserna och de nya skattepliktsreglerna	62	
6.3.4	Karensreglerna	63	
6.3.5	Alternativa anskaffningsvärden	64	
6.3.6	Slopade särregler för fåmansföretagare	66	
7	Ikraftträdande m.m.	67	
8	Statsfinansiella konsekvenser	68	
	<i>Privatbostäder</i>	68	
	<i>Näringsfastigheter</i>	69	
9	Specialmotivering	69	
9.1	Lagen om uppskovsavdrag vid byte av bostad	69	
9.2	Kommunalskattelagen (1928:370)	80	
9.3	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt	82	
9.4	Skatteregisterlagen (1980:343)	88	
9.5	Lagen (1987:813) om homosexuella sambor	88	
9.6	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter	89	
<i>Bilaga 1</i>	Regeringens skrivelse 1993/94:2 med meddelande om kommande förslag till lagstiftning om uppskovsregler vid bostadsbyten, m.m.	90	
<i>Bilaga 2</i>	Lagrådsremissens lagförslag	93	
<i>Bilaga 3</i>	Lagrådets yttrande	107	
	Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 7 oktober 1993	115	

1 Förslag till riksdagsbeslut

Prop. 1993/94:45

Regeringen föreslår att riksdagen antar regeringens förslag till

1. lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad,
2. lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370),
3. lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt,
4. lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)
5. lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor,
6. lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

2 Lagtext

Regeringen har följande förslag till lagtext.

2.1 Förslag till

Lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid taxering till statlig inkomstskatt kan skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad), på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, medges ett uppskovsavdrag om han förvärvat eller avser att förvärva en ny bostad (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där.

Dödsbo kan medges uppskovsavdrag under de förutsättningar som anges i 13 §.

2 § Med ursprungsbostad avses privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Bostad i utlandet kan inte vara ursprungsbostad.

3 § Med permanentbostad avses

1. sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller
2. sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

Avyttrades ursprungsbostaden senare än då ersättningsbostaden förvärvades skall, om den skattskyldige begär det, frågan om den avyttrade bostaden var den skattskyldiges permanentbostad avgöras med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då ersättningsbostaden förvärvades.

Bostad som vid avyttringen ägs av dödsbo kan inte vara permanentbostad.

4 § Med ursprungsbostad avses också privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) utan hinder av att den inte är permanentbostad om den skattskyldige är bosatt i bostaden men ännu inte bott där i ett år och

1. egendomen tas i anspråk genom expropriation eller liknande

förfarande eller annars avyttras under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat eller

2. egendomen avyttras till staten därför att den på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

5 § Uppskovsavdrag medges endast om realisationsvinsten uppgår till minst 50 000 kronor. Vid expropriation och andra liknande förfaranden som avses i 4 § medges dock uppskovsavdrag om vinsten uppgår till minst 10 000 kronor.

6 § Om den skattskyldige har förvärvat en ersättningsbostad det år under vilket ursprungsbostaden avyttrades eller året före det året och bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades, uppgår uppskovsavdraget

1. i det fall vederlaget för ersättningsbostaden uppgick till minst samma belopp som vederlaget vid avyttringen av ursprungsbostaden, till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga vinsten, och

2. i annat fall, till ett belopp som motsvarar så stor del av den skattepliktiga vinsten som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden.

7 § Om den skattskyldige inte har förvärvat en ersättningsbostad senast under samma år som han avyttrat ursprungsbostaden, uppgår uppskovsavdraget till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga vinsten. Detsamma gäller om han har förvärvat en ersättningsbostad senast under samma år som han avyttrat ursprungsbostaden men inte bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades.

8 § Har uppskovsavdrag medgetts enligt 7 § skall vid den närmast därefter följande taxeringen ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital, om inte annat följer av andra stycket.

Om den skattskyldige tidigast året före det år under vilket ursprungsbostaden avyttrades och senast under året efter det år då avyttringen skedde förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där senast den 15 februari andra året efter det år då avyttringen skedde, skall

1. i det fall vederlaget för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som vederlaget vid avyttringen av ursprungsbostaden, ingen del av ett belopp motsvarande uppskovsavdraget tas upp som intäkt av kapital, och

2. i annat fall, ett belopp motsvarande uppskovsavdraget minskat med så stor del av detta som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden tas upp som intäkt av kapital.

9 § Har belopp som avses i 8 § tagits upp som intäkt av kapital skall som sådan intäkt samtidigt tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 10 procent av beloppet.

10 § Uppgick vederlaget för ersättningsbostaden när den förvärvades till minst samma belopp som vederlaget vid avyttringen av ursprungsbostaden, skall omkostnadsbeloppet, när ersättningsbostaden avyttras, minskas med ett belopp som motsvarar vinsten när ursprungsbostaden avyttrades.

Uppgick vederlaget för ersättningsbostaden när den förvärvades till ett lägre belopp än vederlaget för ursprungsbostaden, skall omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras minskas med ett elopp som motsvarar så stor del av vinsten hänförlig till ursprungsbostaden som vederlaget för ersättningsbostaden utgjorde av vederlaget för ursprungsbostaden.

11 § Med ersättningsbostad avses egendom som vid förvärvet utgörs av småhus med mark som är småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet samt tomt under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus. Med ersättningsbostad avses också bostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Bostad i utlandet kan inte vara ersättningsbostad.

12 § Vid beräkning av vederlaget för en bostad skall hänsyn tas till försäljnings- och inköpsprovision, stämpelskatt och liknande kostnader.

Vid vederlagets beräkning får hänsyn tas till kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som lagts ned under tiden mellan förvärvet av en ersättningsbostad och den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 6 eller 8 §.

Har den skattskyldige på sätt som sägs i 6 § förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där, skall på hans begäran 7 § tillämpas under förutsättning att den skattskyldige har lagt ned eller avser att lägga ned kostnader för ny-, till- eller ombyggnad under tiden mellan den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 6 § och den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 8 §.

Bestämmelserna i andra och tredje styckena gäller endast ersättningsbostad som är fastighet.

13 § Om den skattskyldige har avyttrat en ursprungsbostad men avlider innan en ersättningsbostad förvärvats, skall bestämmelserna i denna lag gälla för dödsboet om efterlevande make eller sambo uppfyller de villkor i fråga om förvärv av ersättningsbostad och bosättning som eljest skulle ha gällt för den döde.

Bestämmelserna i första stycket gäller också om den skattskyldige avlider innan han bosatt sig i en av honom förvärvad bostad, om efterlevande make eller sambo bosätter sig i bostaden under förutsättning att bostaden då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes eller sambos död övergått till den efterlevande.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller endast om förhållandena är sådana att den efterlevande skulle ha uppfyllt bosättningskraven enligt 3 eller 4 § om denna i stället ägt bostaden vid avyttringen.

14 § Framställer dödsbo yrkande om uppskovsavdrag och har den efterlevande på sätt som anges i 13 § förvärvat ersättningsbostad, krävs för bifall till yrkandet att denne lämnar medgivande till att egendomen anses som ersättningsbostad.

Yrkande om uppskovsavdrag och medgivande enligt första stycket skall göras på blankett enligt fastställt formulär.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas på avyttringar som skett den 8 september 1993 och senare.

2. Bestämmelserna i denna lag är inte tillämpliga om vinsten beräknats enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller om omkostnadsbeloppet vid avyttring av en fastighet beräknats enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

2.2 Förslag till Lag om ändring i kommunalskattelagen (1928:370)

Prop. 1993/94:45

Härigenom föreskrivs att 33 § 3 mom., punkt 5 av anvisningarna till 22 § och punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

33 §

3 m o m.¹ Avdrag får göras för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet i den mån underskottet — sedan därifrån avräknats vad som i förekommande fall dragits av vid tillämpning av 25 § 11 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller 26 § 9 mom. nämnda lag — överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår.

3 m o m. Avdrag får göras för underskott av förvärvskälla som är hänförlig till aktiv näringsverksamhet avseende litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet i den mån underskottet — sedan därifrån avräknats vad som i förekommande fall dragits av vid tillämpning av 25 § 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller 26 § 9 mom. nämnda lag — överstiger avdrag för underskott från närmast föregående beskattningsår.

Ett villkor för avdrag är dock att den skattskyldige under den period som omfattas av beskattningsåret och de tre närmast föregående beskattningsåren redovisat intäkter från verksamheten av någon betydelse. Härvid beaktas även intäkter som hänförs till inkomstslaget tjänst.

Anvisningar

till 22 §

5.² Vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningsstillgång tas som intäkt upp medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning samt skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Som intäkt tas även upp belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e.d. Vidare tas som intäkt upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastigheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren.

5. Vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningsstillgång tas som intäkt upp medgivna avdrag för värdeminskning av byggnad eller av markanläggning samt skogsavdrag och avdrag för substansminskning. Som intäkt tas även upp belopp varmed byggnad eller markanläggning på fastigheten har skrivits av i samband med ianspråktagande av ersättningsfond e.d. Vidare tas som intäkt upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad eller markanläggning på fastigheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren. *Vad nu sagts gäller inte*

värdeminskningsavdrag m.m. som hänför sig till tiden före år 1952.

Vid avyttring av en sådan bostadsrätt eller aktie eller andel som avses i 26 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tas — om bostadsrättslägenheten eller den till aktien eller andelen knutna lägenheten inte utgör privatbostad eller omsättningstillgång — som intäkt upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av lägenheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren.

Vid avyttring av del av fastighet skall beräkning av belopp som skall tas upp som intäkt grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen.

Med avyttring jämställs sådan överföring av mark m.m. som avses i 25 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt och sådan allframtidsupplåtelse mot engångsersättning som avses i andra stycket det nämnda momentet om den innebär upplåtelse av mark, byggnad eller markanläggning.

Belopp som avses i första stycket första och andra meningarna tas inte upp som intäkt i den mån vederlaget för egendomen — efter avräkning för den del därav som belöper på tillgångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskningsavdrag — understiger det vid beräkning av realisationsvinst enligt lagen om statlig inkomstskatt tillämpliga omkostnadsbeloppet. Detta belopp beräknas vid tillämpning av bestämmelsen i första meningen med bortseende från bestämmelserna i 25 § 5 mom. och 8 mom. nämnda lag.

Reparation och underhåll anses som värdehöjande i den mån den avyttrade egendomen på grund av åtgärderna befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte året före beskattningsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare.

Har i fall som avses i punkt 1 andra stycket andra meningen avdrag erhållits för avsättning till ersättningsfond för byggnader och markanläggningar gäller följande vid avyttring av fastighet med byggnad eller markanläggning som har skrivits av vid ianspråktagande av ersättningsfonden. Av det belopp som ianspråktagandet avser tas endast den del upp som intäkt som motsvarar det belopp som tagits upp som intäkt med stöd av bestämmelserna i första och tredje-sjätte styckena vid avyttringen av ursprungsfastigheten.

Bestämmelserna i denna punkt tillämpas också när egendom som här avses övergår till ny ägare genom arv, testamente, bodelning eller gåva om egendomen i och med äganderättsövergången blir eller kan antas komma att bli privatbostadsfastighet eller privatbostad. Härvid skall anses att egendomen avyttras för en köpeskilling motsvarande dess värde. Vad nu sagts gäller också om egendomen är omsättningstillgång och äganderättsövergången sker genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes död.

till 32 §

14.³ Anskaffar ett fåmansföretag från annan än delägare eller delägare närstående person egendom, som uteslutande eller så gott som uteslutande är avsedd för privat bruk för företagsledare i företaget eller företagsledare närstående person, skall ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för egendomen tas upp som intäkt av tjänst hos företagsledaren. Vad nu sagts gäller inte anskaffning av bil som föranleder beskattning av bilförmån.

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst *samt att vid denna beräkning särskilda undantagsregler gäller för fastighet och bostadsrätt*. Avser avyttringen sådan egendom som avses i 31 § nämnda lag gäller dock, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, att hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, skall beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företaget.

Vad som i andra stycket sägs om bostadsrätt gäller endast sådan bostadsrätt som avses i 26 § 1 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt men tillämpas även i fråga om andel eller aktie som avses i andra stycket av samma moment.

Förvärvar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person gendom från företaget till lägre pris än egendomens marknadsvärde, skall ett belopp motsvarande skillnaden beskattas hos förvärvaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller också när delägare i fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person förvärvar egendom från handelsbolaget, om egendomen omfattar sådant hus eller avser sådan lägenhet som i och med förvärvet blir eller kan antas komma att bli privatbostad enligt 5 § andra eller fjärde stycket eller tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Första meningen tillämpas inte när det är företags-

Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget skall, om priset är högre än egendomens marknadsvärde, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst. Av 24 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt framgår att återstående del av vederlaget skall beaktas vid beräkning av realisationsvinst. Avser avyttringen sådan egendom som anges i 31 § nämnda lag skall, oavsett hur priset förhåller sig till marknadsvärdet, hela vederlaget, utan avdrag för något omkostnadsbelopp, beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst, såvida inte egendomen är eller kan väntas bli till nytta för företag.

ledaren som förvärvar egendomen och denne har beskattats enligt första stycket vid företagets förvärv av egendomen.

Har företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmansägt handelsbolag eller företagsledare närstående person uppburit hyra eller annan ersättning från företaget för lokal, som ägs eller disponeras av företagsledaren eller den honom närstående, skall ersättningen, såvida den inte skall beskattas såsom intäkt av näringsverksamhet, hos mottagaren beskattas som intäkt av tjänst. Mottagaren får dock åtnjuta skäligt avdrag för den kostnad som han fått vidkännas på grund av att företaget utnyttjat lokalen i fråga.

Har fåmansföretag lämnat företagsledare eller företagsledare närstående person förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsräntan, skall låntagaren beskattas för värdet av förmånen som intäkt av tjänst. Förmånens värde skall beräknas på sätt som anges i punkt 10 tredje-femte styckena.

Har fåmansföretag lämnat lån till företagsledare eller företagsledare närstående person och har lånet skrivits ned i företagets räkenskaper, skall det nedskrivna beloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. Vad nu sagts gäller dock inte lån som avses i punkt 15.

Som fåmansföretag räknas

a) aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget; samt

b) aktiebolag och ekonomisk förening vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar, som är oberoende av varandra, såvida en person genom aktie- eller andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Som fåmansföretag räknas dock inte aktiebolag vars aktier är noterade vid en svensk börs. Som fåmansföretag räknas inte heller bostadsföreningar och bostadsaktiebolag som avses i 2 § 7 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt.

Som fåmansägt handelsbolag räknas

a) handelsbolag, vari en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer genom sitt andelsinnehav eller på annat sätt har ett bestämmande inflytande; samt

b) handelsbolag, vars verksamhet är uppdelad på verksamhetsgrenar som är oberoende av varandra, såvida en person genom andelsinnehav, avtal eller på därmed jämförligt sätt har den reella bestämmanderätten över sådan verksamhetsgren.

Med ägare enligt åttonde och tionde styckena avses den som — direkt eller genom förmedling av juridisk person — äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Som företagsledare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag skall anses den eller de personer som till följd av eget eller närstående persons

aktie- eller andelsinnehav i företaget eller annan liknande grund har ett väsentligt inflytande i företaget eller — där fråga är om företag som avses i åttonde stycket b eller tionde stycket b — den som har den reella bestämmanderätten över viss verksamhetsgren och självständigt kan förfoga över dess resultat.

Vid tillämpning av denna anvisningspunkt skall såsom närstående person räknas föräldrar, far- och morföräldrar, make, avkomling eller avkomlings make, syskon eller syskons make eller avkomling samt dödsbo vari den skattskyldige eller någon av nämnda personer är delägare. Med avkomling avses jämväl styvbarn och fosterbarn.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas på avyttringar som skett den 8 september 1993 eller senare samt på sådan äganderättsövergång eller sådant karaktärsbyte som avses i punkt 5 åttonde stycket respektive punkt 6 av anvisningarna till 22 § om äganderättsövergången eller karaktärsbytet skett den 8 september 1993 eller senare.

2. Utan hinder av vad som stadgas i punkt 1 gäller där angivna bestämmelser i deras lydelse intill den 30 juni 1994 om punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillämpas vid avyttring av fastighet eller bostadsrätt.

¹Senaste lydelse 1990:1421.

²Senaste lydelse 1990:1421.

³Senaste lydelse 1992:1596.

2.3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹

dels att punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 1 mom., 3 § 1 och 2 mom., 24 § 6 mom., 25 § 6 mom. och 8-11 mom., 26 § 4 och 7-9 mom. samt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse,

dels att det i 26 § skall införas ett nytt moment, 10 mom., av följande lydelse,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

*1 mom.*² Bestämmelserna i 3-5, 18-27, 31-34, 41-44, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig gäller dock följande. Beskattningsåret får avse — utom kalenderår — räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj-den 30 april, den 1 juli-den 30 juni, den 1 september-den 31 augusti eller tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet. Har skattskyldig påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas — utöver vad som följer av första och andra styckena — löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesnässig avyttring av tillgångar och sådana

förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och — med den begränsning som anges i 14 mom. — förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas - utöver vad som följer av första stycket — 25 § 1-8 mom. och 26 § 1-6 mom.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas - utöver vad som följer av första stycket — 25 § 1-9 och 11 mom. samt 26 § 1-8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

3 §

1 mom.³ Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar,

vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen och 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen. Som utdelning anses även utbetalning från utländskt bolag om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses i första eller andra meningen.

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde

(avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att ett belopp helt eller delvis motsvarande ett medgivet uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:000) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

2 mom.⁴ Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret och svenskt dödsbo, för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i 31 § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. Avdrag för realisationsförlust får dock göras av annan fysisk person om skattskyldighet skulle ha förelegat för realisationsvinst på den avyttrade egendomen.

Till realisationsförlust hänförs även valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 § 5 och 6 mom. eller 29 § 2 mom.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 25 § 11 mom., 26 § 10 mom., 27 § 5 och 6 mom. eller 29 § 2 mom.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Från intäkt av kapital får avdrag också göras för avgift för pensionsförsäkring i den omfattning som anges i punkt 6 tredje och sjätte styckena av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen (1928:370) och för avdrag i motsvarande omfattning för inbetalning på pensionssparkonto enligt punkt 7 av nämnda anvisningar.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att uppskovsavdrag får göras i vissa fall.

Avdrag enligt detta moment får inte göras för omkostnader och förluster avseende tillgångar hänförliga till ett pensionssparkonto.

24 §

6 mom.⁵ Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget, skall vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde. Av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) framgår att överskjutande del av vederlaget skall beskattas som intäkt av tjänst.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt *det där angivna lagrummet* skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt *punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen* skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

Vid avyttring som avses i första stycket får vinsten inte beräknas enligt 25 § 9 mom. eller 26 § 7 mom. Vad nu sagts gäller dock inte om den avyttrade egendomen helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet.

Skattemyndigheten får om synnerliga skäl föreligger efter ansökan medge undantag från bestämmelserna i tredje stycket. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

25 §

6 mom.⁶ Vinstberäkning på grund av avyttring av en del av en fastighet skall grundas på förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen. Vid tillämpning av den beloppsgräns som anges i 4 mom. första stycket skall dock hänsyn tas till förhållandena på hela fastigheten. På den skattskyldiges begäran skall omkostnadsbeloppet för fastighetsdelen — i stället för att beräknas enligt första meningen — tas upp till ett belopp som motsvarar så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet som vederlaget för fastighetsdelen utgör av fastighetens hela värde vid avyttringstillfället. Om den avyttrade delen avser en eller ett fåtal tomter avsedda att bebyggas med bostadshus och vederlaget är mindre än 10 procent av fastighetens taxeringsvärde, får vidare ingångsvärdet på den avyttrade fastighetsdelen utan särskild utredning beräknas till 1 krona per kvadratmeter, dock ej till högre belopp än köpeskillingen.

Vad i de tre första meningarna av föregående stycke föreskrivits gäller i tillämpliga delar även vid marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988).

Har den skattskyldige erhållit sådan engångsersättning som avses i 2 mom. andra stycket, skall så stor del av det för hela fastigheten beräknade omkostnadsbeloppet anses belöpa på den del av fastigheten som ersättningen avser, som engångsersättningen utgör av fastighetens hela värde vid tiden för upplåtelsen eller inskränkningen i förfoganderätten. Den som enligt 2 mom. fjärde stycket erhåller avdrag från den eller de engångsersättningar han fått på grund av upplåtelse får inte tillgodoräkna sig något omkostnadsbelopp hänförligt till dessa ersättningar.

Har den skattskyldige under innehavstiden avyttrat en del av en fastighet, skall hänsyn tas till detta vid beräkning av omkostnadsbeloppet för återstoden av fastigheten. Kan utredning inte förebringas om den andel av omkostnadsbeloppet för fastigheten, som belöpt på den avyttrade fastighetsdelen, skall denna andel anses ha motsvarat hälften av erhållen ersättning för fastighetsdelen. Andelen skall dock i intet fall anses överstiga omkostnadsbeloppet för hela fastigheten omedelbart före avyttringen av fastighetsdelen.

Föreskrifterna i föregående stycke tillämpas också om den skattskyldige under innehavstiden erhållit sådan engångsersättning som avses i 2 mom. andra stycket. Har den skattskyldige under innehavstiden avstått från mark genom marköverföring enligt fastighetsbildningslagen (1970:988), skall omkostnadsbeloppet på återstoden av fastigheten anses ha minskat med så stor del av omkostnadsbeloppet för den tidigare avstådda marken som ersättningen i pengar utgjort av det totala vederlaget för marken.

Beräknas omkostnadsbeloppet vid avyttring av återstoden av fastigheten eller del därav med ledning av ett taxeringsvärde som åsatts efter det att delavyttringen, markupplåtelsen eller marköverföringen m.m. ägt rum, är bestämmelserna i de två föregående styckena icke tillämpliga.

8 m o m. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och medgavs uppskov med beskattningen av realisationsvinst som uppkom när denna fastighet avyttrades, skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån.

8 m o m. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och har uppskov medgett enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån.

Av lagen (1993:000) om uppskavsavdrag vid byte av bostad framgår att vid avyttring av en fastighet som är ersättningsbostad

9 m o m.⁸ Vinst när fysisk person avyttrar sådan privatbostadsfastighet som omfattar hans permanentbostad får beräknas till 30 procent av vederlaget för fastigheten. Som permanentbostad räknas sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen under förutsättning att han inte dessförinnan innehåft bostaden mer än ett år utan att vara bosatt där samt att han erlade ett marknadsmässigt vederlag vid förvärvet. Som permanentbostad räknas dock alltid sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

Vinst när fysisk person och dödsbo avyttrar annan privatbostadsfastighet än nu sagts får beräknas till 60 procent av vederlaget för den avyttrade egendomen.

Vinst vid avyttring av näringsfastighet får beräknas genom att ett belopp motsvarande 90 procent av vederlaget för fastigheten minskas med värdeminskningsskatt m.m. som tagits upp till beskattning enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

För privatbostadsfastighet som under den skattskyldiges innehav varit näringsfastighet under något av de tre närmaste åren före avyttringstillfället skall i stället för vad som stadgas i första och tredje styckena gälla att vinsten får beräknas med tillämpning av fjärde stycket.

10 m o m.⁹ Vinst vid avyttring av privatbostadsfastighet får alltid beräknas till 30 procent av vederlaget för den avyttrade fastigheten om

1) fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande

omkostnadsbeloppet skall minskas på sätt som där anges.

9 m o m. Har en fastighet förvärvats före år 1952 skall den anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten får dock användas som ingångsvärde om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstigit 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde inte åsatt för år 1952 får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för den fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet. Hänsyn skall vid vinstberäkningen inte tas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952.

förfarande eller annars avyttrats under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte föreläggat,

2) avyttringen av en fastighet utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering samt om

3) fastigheten avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Detsamma gäller om den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

11 mom.¹⁰ Från vinst vid avyttring av en näringsfastighet, beräknad enligt bestämmelserna i 1-10 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år fastigheten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill fastigheten varit att hänföra. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

10 m o m. Från vinst vid avyttring av en näringsfastighet, beräknad enligt bestämmelserna i 1-9 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år fastigheten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill fastigheten varit att hänföra. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

11 m o m. Vid avyttring av privatbostadsfastighet är 50 procent av vinsten skattepliktig. Är den avyttrade egendomen näringsfastighet är 90 procent av vinsten skattepliktig. Uppkommer förlust är i förra fallet 50 procent och i det senare 63 procent av förlusten avdragsgill.

26 §

4 mom.¹¹ Har bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från bostadsrättsföreningen, skall den i upplåtelseavtalet angivna insatsen anses som köpeskilling. Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärv av en bostadsrätt (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i ingångsvärdet. Har insatsen för lägenheten satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats på grund av nedsättningen.

Kapitaltillskott — utöver insats enligt första stycket — som under innehavet har lämnats till bostadsrättsföreningen får räknas in i omkostnadsbeloppet endast om tillskotten har varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten. Tillskotten för amorteringar skall anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen har gjort under innehavet. Om föreningen har finansierat amortering av ett lån genom upptagande av ett nytt lån medräknas inte den amorteringen vid beräkningen av kapitaltillskott som skall ingå i omkostnadsbeloppet. Beräkningen av tillskotten för amorteringar som belöper på bostadsrätten sker med tillämpning av andelsförhållandena vid avyttringstidpunkten. För att ett tillskott för finansiering av förbättringsarbeten skall få beaktas fordras att tillskottet har använts för ett bestämt förbättringsarbete och att tillskott som bostadsrättshavarna har lämnat för arbetet i fråga sammanlagt har uppgått till minst 3 000 kronor multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter. Vid vinstberäkningen får hänsyn inte tas till kapitaltillskott som skett före år 1974.

7 m o m.¹² Vinst när fysisk person avyttrar sådan bostadsrätt som med tillämpning av 25 § 9 mom. andra stycket skall anses avse hans permanentbostad får beräknas till 30 procent av vederlaget för bostadsrätten. Vinst när fysisk

Kapitaltillskott — utöver insats enligt första stycket — som under innehavet har lämnats till bostadsrättsföreningen får räknas in i omkostnadsbeloppet endast om tillskotten har varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten. Tillskotten för amorteringar skall anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen har gjort under innehavet. Om föreningen har finansierat amortering av ett lån genom upptagande av ett nytt lån medräknas inte den amorteringen vid beräkningen av kapitaltillskott som skall ingå i omkostnadsbeloppet. Beräkningen av tillskotten för amorteringar som belöper på bostadsrätten sker med tillämpning av andelsförhållandena vid avyttringstidpunkten. För att ett tillskott för finansiering av förbättringsarbeten skall få beaktas fordras att tillskottet har använts för ett bestämt förbättringsarbete och att tillskott som bostadsrättshavarna har lämnat för arbetet i fråga sammanlagt har uppgått till minst 3 000 kronor multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter.

7 m o m. Har en bostadsrätt förvärvats före år 1974 skall den anses förvärvad den 1 januari 1974. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av bostadsrättens andel av bostadsrättsföreningens behållna förmögenhet

person eller dödsbo avyttrar bostadsrätt avseende annan privatbostad får beräknas till 60 procent av vederlaget för bostadsrätten.

nämnda dag, beräknad med utgångspunkt i taxeringsvärdet för år 1974 på föreningens fastighet och med hänsyn till föreningens övriga tillgångar och skulderna enligt bokslutet för det räkenskapsår som har avslutats närmast före ingången av år 1974. Det vid förvärvet erlagda vederlaget får dock tas upp som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att det överstiger 150 procent av andelen i föreningens behållna förmögenhet den 1 januari 1974. Vid bestämningen av vederlaget skall i detta fall bortses från om medel vid förvärvet av lägenheten fanns innestående på inre reparationsfond eller någon annan inom föreningen bildad fond, som var avsedd för reparation och underhåll av upplåtta lägenheter. Fanns taxeringsvärde inte åsatt för år 1974 får motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet. Hänsyn får vid vinstberäkningen inte tas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1974.

Vinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad får beräknas till 90 procent av vederlaget för bostadsrätten.

För privatbostad som under den skattskyldiges innehav varit att hänföra till näringsverksamhet under något av de tre närmaste åren före avyttringstillfället skall i stället för vad som stadgas i första stycket gälla att vinsten får beräknas med tillämpning av andra stycket.

8 m o m.¹³ Vinst vid avyttring av privatbostad under sådana omständigheter som avses i 25 § 10 mom. får alltid beräknas till 30 procent av vederlaget för den avyttrade bostadsrätten.

9 m o m.¹⁴ Från vinst vid avyttring av en bostadsrätt som inte är privatbostad, beräknad enligt be-

8 m o m. Av lagen (1993:000) om uppskovsavgift vid byte av bostad framgår att vid avyttring av en bostadsrätt som är ersättningsbostad omkostnadsbeloppet skall minskas på sätt som där anges.

9 m o m. Från vinst vid avyttring av en bostadsrätt som inte är privatbostad, beräknad enligt be-

stämmelserna i 1-8 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år bostadsrätten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill bostadsrätten varit att hänföra. Vad nu sagts gäller inte i den mån underskottet tagits i anspråk för sådant avdrag som avses i 25 § 11 mom. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

stämmelserna i 1-8 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år bostadsrätten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill bostadsrätten varit att hänföra. Vad nu sagts gäller inte i den mån underskottet tagits i anspråk för sådant avdrag som avses i 25 § 10 mom. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

1 0 m o m. Vid avyttring av bostadsrätt som är privatbostad är 50 procent av vinsten skattepliktig. Är bostadsrätten inte privatbostad är 90 procent av vinsten skattepliktig. Uppkommer förlust är i förra fallet 50 procent och i det senare 63 procent av förlusten avdragsgill.

4.¹⁵ Avyttras fastighet före utgången av år 1999 får - i andra fall än när delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person avyttrar fastighet till företaget - omkostnadsbeloppet beräknas genom att det omkostnadsbelopp som hade kunnat användas om avyttringen skett den 31 december 1990 ökas med i 25 § 4 mom. avsedda förbättringskostnader m.m. som lagts ned på fastigheten under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället. Vid tillämpning av punkterna 6 a och 6 b av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 juli 1990 skall dock följande gälla.

a) Ingångsvärde samt förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år då fastigheten förvärvades respektive kostnaden lades ned.

b) Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärdet visst år skall omräkningen ske med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter sistnämnda år.

c) Värdeminskningsavdrag som belöper på det år som den kostnad vartill avdraget hänförs sig lades ned eller på något av de sju följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år kostnaden lades ned.

d) Tidigareläggning får inte ske med mer än åtta år.

e) Tidigareläggning får ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet under det år då fastigheten avyttrades eller under något av de sju närmast föregående åren. Sådant minskning med hänsyn till förbättringskostnader på den

ursprungliga fastigheten skall dock ske endast för år då de nedlagda kostnaderna har överstigit tio procent av vederlaget vid avyttringen av denna fastighet.

f) Tidigareläggning får — om ersättningsfastigheten förvärvats före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än åtta år före avyttringen av den ursprungliga fastigheten — inte leda till att ersättningsfastigheten anses förvärvad före avyttringen av nämnda fastighet.

Beräknas omkostnadsbeloppet enligt bestämmelserna i första stycket skall sådan kvotering av vinsten som avses i 25 § 11 mom. ej ske.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas — med undantag för bestämmelserna om avdrag för förluster i 2 § 1 mom. sista stycket, 25 § 11 mom. och 26 § 10 mom. — på avyttringar som skett den 8 september 1993 och senare. Reglerna om avdrag för förluster i nämnda lagrum tillämpas på avyttringar som sker den 1 juli 1994 och senare.

2. Avyttras fastighet eller bostadsrätt under tiden den 8 september 1993 — den 30 juni 1994 skall, i stället för vad som stadgas i punkt 1, bestämmelserna i deras lydelse intill den 1 januari 1994 tillämpas om den skattskyldige yrkar det.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

²Senaste lydelse 1990:651.

³Senaste lydelse 1993:939.

⁴Senaste lydelse 1993:939.

⁵Senaste lydelse 1991:181.

⁶Senaste lydelse 1990:651.

⁷Senaste lydelse 1990:651.

⁸Senaste lydelse 1990:651.

⁹Senaste lydelse 1990:651.

¹⁰Senaste lydelse 1990:1422.

¹¹Senaste lydelse 1991:1855.

¹²Senaste lydelse 1991:1855.

¹³Senaste lydelse 1991:1855.

¹⁴Senaste lydelse 1990:1422.

¹⁵Senaste lydelse 1990:651.

2.4 Förslag till Lag om ändring i skatteregisterlagen (1980:343)

Härigenom föreskrivs att 7, 10 och 13 §§ skatteregisterlagen (1980:343)¹ skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Förslagen lydelse

7 §²

För fysisk och juridisk person får, utöver de uppgifter som anges i 5 och 6 §§, det centrala skatteregistret innehålla följande uppgifter.

1. Sådana uppgifter om ägarförhållandena i fåmansföretag, företag som enligt 3 § 12 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall behandlas som fåmansföretag, fåmansägt handelsbolag och dotterföretag som avses i 2 kap. 16 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

2. Uppgifter angående avslutad revision, verkställt taxerings- eller mervärdeskattebesök eller annat sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324) eller 26 a § lagen (1968:430) om mervärdeskatt. För varje sådan åtgärd får anges tid, art, beskattningsperiod, skatteslag, myndighets beslut om beloppsmässiga ändringar av skatt eller underlag för skatt med anledning av åtgärden samt uppgift huruvida bokföringsskyldighet har fullgjorts.

3. Uppgift om registrering av skyldighet att betala skatt, uppgift om innehav av skattsedel på preliminär skatt, uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt med angivande av skälen för beslutet, uppgifter som behövs för att bestämma skatt eller avgift enligt uppborrdslagen (1953:272), lagen om mervärdeskatt, lagen (1984:668) om uppboord av socialavgifter från arbetsgivare, lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster, lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter och lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst samt uppgifter om redovisning, inbetalning och återbetalning av sådana skatter eller avgifter.

4. Uppgift om maskinellt framställt förslag till beslut om beskattning.

5. Uppgift om beslut om anstånd med avgivande av deklaration och med betalning av skatt, dock ej skälen för besluten, samt uppgift om att laga förfall föreligger för underlåtenhet att fullgöra deklarationskyldighet.

6. Administrativa och tekniska uppgifter som behövs för beskattningen.

7. Uppgifter som skall lämnas i förenklad självdeklaration, allmän självdeklaration enligt 2 kap. 13 § första stycket punkterna 2-4 och andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgifter som skall lämnas enligt 2 kap. 25 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

7. Uppgifter som skall lämnas i förenklad självdeklaration, allmän självdeklaration enligt 2 kap. 10 § första stycket punkterna 2-4 och andra stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgifter som skall lämnas enligt 2 kap. 25 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter.

8. Uppgift om beslut om beskattning, dock ej skälen för beslutet, uppgift om utmätning enligt 68 § 6 mom. upp-
bördslagen samt uppgift om anledning till att överskjutande skatt inte helt
betalas ut med återbetalningskort.

9. Uppgift om att fordran mot personen registrerats hos kronofog-
demyndighet, uppgift om indrivningsresultat, uppgift om beslut om
ackord, likvidation eller konkurs samt uppgift om betalningsinställelse.

10. Uppgift om antal anställda och de anställdas personnummer.

11. Uppgift om telefonnummer, särskild adress för skattsedelsförsän-
delse samt namn, adress och telefonnummer för ombud.

12. Uppgift från kontrolluppgift som enligt 3 kap. lagen om självdekla-
ration och kontrolluppgifter skall lämnas utan föreläggande samt från
sådan särskild uppgift som avses i 3 § lagen (1959:551) om beräkning av
pensionsgrundande inkomst enligt lagen (1962:381) om allmän försäk-
ring.

13. Uppgift om beteckning, köpeskilling, taxeringsvärde, delvärde,
beskattningsnatur, typ av fång och tidpunkt för fångat för fastighet som
ägs eller innehas av personen, andelens storlek om fastigheten har flera
ägare och övriga uppgifter som behövs för beräkning av statlig fas-
tighetsskatt samt uppgift som behövs för värdering av bostad på fastighet.

14. Uppgift om tid och art för planerad eller pågående revision samt
beskattningsperiod och skatteslag som denna avser samt uppgift om tid
för planerat taxerings- eller mervärdeskattebesök eller annat
sammanträffande enligt 3 kap. 7 § taxeringslagen eller 26 a § lagen om
mervärdeskatt.

15. Uppgift om postgiro- och bankgironummer, om personen är
näringsidkare samt, om fullmakt lämnats för bank- eller postgiro att ta
emot skatteåterbetalning på ett konto, datum för fullmakten samt kontots
nummer och typ.

16. Uppgift om antal perioder om trettio dagar för vilka den skatt-
skyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen (1958:295) om sjö-
mansskatt.

17. Uppgift om omsättning i näringsverksamhet.

18. Uppgifter angående resultat av bruttovinstberäkning, annan
beräkning av relationstal eller liknande, skönsmässig beräkning och
belopp som under beskattningsåret stått till förfogande för levnadskost-
nader.

19. Uppgift från centrala bilregistret om innehav av fordon samt om
fordonets registreringsnummer, märke, typ och årsmodell.

20. Uppgift för beräkning av skattereduktion för fackföreningsavgift
och uppgifter enligt 6 § första och andra styckena lagen (1993:672) om
skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus för
bestämmande av skattereduktion enligt samma lag samt uppgift om beslut
om sådan skattereduktion.

21. Uppgift om bosättningsland och tidpunkt för
byte av bosättningsland.

22. Uppgifter om antal årsanställda i en koncern i fall som avses i
2 kap. 16 § sista stycket lagen om självdeklaration och kontrolluppgif-
ter, totalt respektive i Sverige, koncernomsättning och koncernbalan-
somslutning för koncernmoderföretag.

23. Uppgift som skall lämnas
enligt 2 kap. 17 § andra stycket

lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter samt uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

10 §³

Terminalåtkomst till uppgifter i register enligt denna lag får finnas endast för de ändamål som anges i 1 § och i den utsträckning i övrigt som anges i andra-femte styckena.

Skattemyndigheten i länet får ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i 5 och 6 §§, 7 § 1-6, 8, 9, 13, 15, 17 och 22 samt de uppgifter därutöver som behövs för utfärdande av skattsedel och dubbeltskattsedel.

Skattemyndigheten får vidare ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i 7 § 7, 10-12, 14, 16, 18, 20 och 21 och som hänför sig till länet eller gäller skattskyldig som beskattas i länet.

Riksskatteverket får ha terminalåtkomst till uppgifter som avses i 5 och 6 §§ samt 7 § 1-18, 20-22.

Kronofogdemyndighet får ha terminalåtkomst till det centrala skatterregistret i fråga om uppgifter enligt 5 och 6 §§ samt 7 § 1, 3 och 4. Kronofogdemyndighet i det län där ett mål är registrerat för exekutiva åtgärder får vidare ha sådan terminalåtkomst i fråga om uppgifter enligt 7 § 7, 8, 12 och 13. Terminalåtkomsten får avse den som är registrerad som gäldenär hos kronofogdemyndighet eller make till gäldenären eller annan som sambeskattas med gäldenären. I fråga om uppgifter enligt 7 § 1 får terminalåtkomsten avse också den som är delägare i fåmansföretag där någon som avses i tredje meningen är delägare.

13 §⁴

Om inte annat sägs i andra eller tredje stycket skall sådana uppgifter i register enligt denna lag som hänför sig till viss beskattningsperiod gallras när sju år gått från utgången av det kalenderår under vilket perioden gick ut.

Uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, 6 § och 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt, får bevaras även efter utgången av den tid som anges i första stycket. Detsamma gäller uppgifter om uppgifter som avses i 5 §, med undantag av de i första stycket 5, 6 §, 7 § 3, med undantag av uppgifter om beslut om återkallelse av skattsedel på preliminär F-skatt och 7 § 23, med undantag av uppgift om uppskovsavdrag enligt lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, får bevaras även efter utgången av den tid

som anges i första stycket. Dessamma gäller uppgifter om

1. personnummer för make och, om samtaxering sker med annan person, personnummer för denne,
 2. beslut om beskattning, dock inte skälen för beslutet,
 3. huruvida taxering grundas på förenklad självdeklaration eller enbart på kontrolluppgift om inkomst av kapital,
 4. antal perioder om trettio dagar för vilka den skattskyldige uppburit inkomst som beskattas enligt lagen (1958:295) om sjömansskatt,
 5. ingående och utgående mervärdeskatt samt särskilt investeringsavdrag och redovisningsperiodens längd vid redovisning av mervärdeskatt.
- Uppgift om revision får bevaras under högst tio år efter utgången av det år under vilket revisionen avslutades.

Regeringen får meddela föreskrifter om förlängd bevaringstid för uppgifter som avses i första eller tredje stycket.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1995 års taxering såvitt avser 7 § 7 och i övrigt vid 1994 års taxering.

¹Lagen omtryckt 1983:143.

²Senaste lydelse 1993:673.

³Senaste lydelse 1993:469.

⁴Senaste lydelse 1992:1190.

2.5 Förslag till Lag om ändring i lagen (1987:813) om homosexuella sambor

Härigenom föreskrivs att det i lagen (1987:813) om homosexuella sambor¹ skall införas en ny punkt, 14, av följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

Om två personer bor tillsammans i ett homosexuellt förhållande, skall vad som gäller i fråga om sambor enligt följande lagar och bestämmelser tillämpas även på de homosexuella samborna:

- | | |
|--|---|
| 1. lagen (1987:232) om sambors gemensamma hem, | |
| 2. ärvdabalken, | |
| 3. jordabalken, | |
| 4. 10 kap. 9 § rättegångsbalken, | |
| 5. 4 kap. 19 § första stycket utsökningsbalken, | |
| 6. 19 § första stycket, punkt 1 nionde stycket och punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 31 § samt punkt 3 a av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370), | |
| 7. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt, | |
| 8. 6 § lagen (1946:807) om handläggning av domstolsärenden, | |
| 9. bostadsrättslagen (1991:614), | |
| 10. 9 § rättshjälpslagen (1972:429), | |
| 11. lagen (1981:131) om kallelse på okända borgenärer, | |
| 12. 5 kap. 18 § tredje stycket fastighetsbildningslagen (1970:988), <i>samt</i> | 12. 5 kap. 18 § tredje stycket fastighetsbildningslagen (1970:988), |
| 13. 10 § insiderlagen (1990:1342). | 13. 10 § insiderlagen (1990:1342), <i>samt</i> |
| | 14. lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad. |

Förutsätter dessa lagar eller bestämmelser att samborna skall vara ogifta, gäller det också de homosexuella samborna.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas på avyttringar av sådana bostäder som omfattas av bestämmelserna i lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

¹Senaste lydelse 1993:935.

2.6 Förslag till Lag om ändring i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

Härigenom föreskrivs att 2 kap. 17 § och 3 kap. 45 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter skall ha följande lydelse.

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 kap.

17 §¹

Om den skattskyldige under beskattningsåret har avyttrat fast eller lös egendom eller betalat eller överlåtit lån i utländsk valuta, skall han i självdeklarationen lämna de uppgifter som behövs för att beräkna skattepliktig realisationsvinst. Detsamma gäller, om den skattskyldige under beskattningsåret överfört eller upplåtit egendom under sådana förhållanden att överföringen eller upplåtelsen enligt 25 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall jämföras med avyttring av fastighet. Kan intäktens totala belopp inte fastställas på grund av att den är beroende av viss framtida händelse, skall uppgift lämnas om detta i självdeklarationen.

Den som vid beskattningsårets utgång äger en sådan ersättningsbostad som avses i lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad skall i självdeklarationen lämna uppgift om

1. storleken på det belopp som enligt 10 § nämnda lag skall dras ifrån omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras och

2. ersättningsbostadens beteckning samt, om ersättningsbostaden utgörs av bostad som avses i 11 § andra meningen lagen om uppskovsavdrag vid byte av bostad, öreningens eller bolagets organisationsnummer och namn.

Har äganderätten till en ersättningsbostad under beskattningsåret övergått till annan genom arv, testamente, bodelning med anledning av makes eller sambos död eller gåva skall självdeklarationen lämnas sådan uppgift som avses i andra stycket 1 samt uppgift om den nye ägarens namn, adress och personnummer.

3 kap.
45 §²

Kontrolluppgift om överlåten bostadsrätt skall lämnas av en bostadsrättsförening som vid ingången av det aktuella beskattningsåret var av det slag som anges i 2 § 7 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Kontrolluppgiften skall avse sådan överlåtelse som har anmälts till föreningen och innehålla uppgift om

a) lägenhetens beteckning,
b) överlåtarens och förvärvarens namn samt personnummer, organisationsnummer eller adress.

c) tidpunkten för överlåtelsen och köpeskillingens storlek samt tidpunkten för överlåtarens förvärv och köpeskillingen vid det förvärvet,

d) storleken av sådana kapitaltillskott som överlåtaren enligt 26 § 4 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt får räkna in i omkostnadsbeloppet *samt*

e) bostadsrättens andel av in- nestående medel på inre reparationsfond eller liknande fond vid förvärvs — respektive avyttringstidpunkten.

d) storleken av sådana kapitaltillskott som överlåtaren enligt 26 § 4 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt får räkna in i omkostnadsbeloppet,

e) bostadsrättens andel av in- nestående medel på inre reparationsfond eller liknande fond vid förvärvs — respektive avyttringstidpunkten *samt*

f) bostadsrättens andel av föreningens behållna förmögenhet den 1 januari 1974 beräknad enligt 26 § 7 mom. lagen om statlig inkomstskatt, om överlåtarens örvärv skett före år 1974.

Om överlåtelsen avser en bostadsrätt som har förvärvats före år 1974 behöver någon uppgift enligt första stycket e avseende förhållandena vid förvärvstidpunkten inte lämnas. Har förvärvet skett före den 1 juli 1982 behöver någon uppgift om köpeskillingen vid förvärvet inte lämnas.

Efter föreläggande av skattemyndigheten skall föreningen lämna ytterligare upplysningar som är av betydelse för beräkning av realisationsvinsten vid en medlems avyttring av sin bostadsrätt.

Föreningen skall, utöver vad som följer av 4 kap. 1 §, bevara det underlag som behövs för uppgiftslämnande enligt denna paragraf.

Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas första gången vid 1994 års taxering.

¹Senaste lydelse 1990:1424.

²Senaste lydelse 1991:1856.

Regeringens förslag om nya uppskavsregler för bostäder och ändringarna av reavinstreglerna för fastigheter och bostadsrätter och annan anslutande lagstiftning bygger på ett beredningsarbete som utförts inom Finansdepartementet. Samråd har skett med Riksskatteverket.

Regeringens skrivelse 1993/94:2

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1994 och — med undantag för vad som föreslås i fråga om förlustavdrag — tillämpas på avyttringar från och med den 8 september 1993.

Regeringen beslöt den 2 september 1993 i enlighet med 2 kap. 10 § regeringsformen att till riksdagen överlämna en skrivelse med meddelande om kommande förslag till lagstiftning om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m. Skrivelsen, som finns återgiven i *bilaga 1*, överlämnades till riksdagen den 7 september 1993.

Lagrådet, m.m.

Regeringen beslöt den 2 september 1993 att inhämta Lagrådets yttrande över de lagförslag som finns i *bilaga 2*. I bilagan har endast tagits med lagrådsremissens förslag till lag om uppskavsavdrag vid byte av bostad och förslaget till lag om ändringar i lagen (1947:571) om statlig inkomstskatt. Övriga lagförslag i lagrådsremissen överensstämmer med propositionens förslag.

Lagrådets yttrande finns i *bilaga 3*. Lagrådet föreslår vissa ändringar av i huvudsak formell natur. Regeringen har i propositionen följt Lagrådets förslag. Dessutom har vissa redaktionella ändringar gjorts i lagtexten. Vi återkommer till Lagrådets synpunkter i specialmotiveringen till ändringarna i de berörda lagarna.

Frågan om behovet av vissa ändringar i skatteregisterlagen (1980:343) berördes i lagrådsremissen utan att något förslag presenterades. De förslag till sådana ändringar som regeringen nu lägger fram har därför av tidsskäl inte kunnat granskas av Lagrådet. Datainspektionen har yttrat sig över förslaget (dnr 3832/93) och har förklarat sig inte ha några erinringar.

4 Uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m.

4.1 Inledning

Det har i den allmänna debatten framförts stark kritik mot reglerna om reavinstbeskattnings av villor och bostadsrätter. Kritiken har särskilt tagit sikte på den situationen att beskattning skall ske även när en ny bostad förvärfvas.

Frågan om reavinstbeskattningen av bostäder har berörts av Utredningen om statens stöd för bostadsfinansieringen. I betänkandet Avreglerad bostadsmarknad, del II, (SOU 1992:47), anförs att den nuvarande reavinstbeskattningen av bostäder är skadlig och så snart som möjligt bör förändras. Utredningen konstaterar vidare att starka skäl, såväl samhällsekonomiska som sociala, talar för att reavinstbeskattning av villor och bostadsrätter inte bör ske om försäljningen sker för att skaffa en annan bostad. Härigenom skulle ett av hindren för rörligheten på bostadsmarknaden undanröjas. Det samhällsekonomiska värdet av att utnyttja det befintliga bostadsbeståndet på ett effektivare sätt och värdet för de enskilda hushållen att kunna anpassa sitt boende efter förändrade förhållanden skulle enligt utredningens uppfattning uppväga ett eventuellt skattebortfall.

Mot bakgrund av att frågan om nya regler för reavinstbeskattning av villor och bostadsrätter bereddes i Finansdepartementet avstod utredningen från att lägga fram ett eget förslag i frågan.

Enligt regeringens mening är kritiken mot de nuvarande reglerna befogad. Den s.k. flyttskatten bör därför slopas. Vi kommer i det följande att lägga fram förslag till ett nytt uppskovssystem för villor och bostadsrätter. Samtidigt redovisas förslag till vissa förändringar av reavinstreglerna avseende fastigheter och bostadsrätter som betingas av det nya uppskovssystemet.

Regeringens förslag om nya uppskovsregler omfattar inte s.k. andelslägenheter. Anledningen är följande. Andelslägenheter hänförs i skattemässig mening — till skillnad från villor och bostadsrätter — alltid ill kategorin näringsfastigheter. Reavinstbeskattningen av näringsfastigheter, villor och bostadsrätter sker dock i ett och samma inkomstslag, inkomstslaget kapital.

Utredningen om beskattning av inkomster hos enskilda näringsidkare och handelsbolag har i betänkandet Neutral företagsbeskattning (SOU 1991:100) föreslagit att reavinsterna hänförliga till näringsfastigheter skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Om utredningens förslag genomförs skulle uppskovsregler omfattande såväl villor och bostadsrätter som andelslägenheter bli förhållandevis komplicerade. Betänkandet har remissbehandlats och frågan om den framtida reavinstbeskattningen av näringsfastigheter övervägs nu inom Finansdepartementet.

Vi gör den bedömningen att det är angeläget att de nya uppskovsreglerna kan börja tillämpas så snart som möjligt. Frågan om hur andelslägenheterna skall behandlas i uppskovshänseende måste därför anstå tills vidare.

4.2 Allmänna överväganden

När skattereformen genomfördes vid årsskiftet 1990/91 (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:650 - 696) infördes för fastigheter och bostadsrätter särskilda schablonregler för vinstberäkningen, de s.k. takreglerna. Syftet var bl.a. att begränsa skatteuttaget

beräknat enligt den konventionella metoden. Den mest förmånliga takregeln — avsedd att användas vid avyttring av permanentbostäder — tillkom bl.a. för att ersätta de samtidigt avskaffade äldre uppskovsreglerna som dock endast gällde fastigheter. Takregeln för permanentbostäder innebär att skattens andel av vederlaget uppgår till 9 %. När skattesatsen i inkomstslaget kapital sänks till 25 % fr.o.m. inkomståret 1995 (prop. 1992/93:50, bet. 1992/93:SkU18, SFS 1992:1486) blir skatteandelen 7,5 %.

Reglerna om reavinstbeskattning av villor och bostadsrätter har utsatts för kritik och det har hävdats att den s.k. flyttskatten bör slopas. Regeringen instämmer väsentligen i denna kritik. Det är enligt vår uppfattning ett problem att reavinstbeskattning aktualiseras när en bostad avyttras även om en ny förvärvas. I den allmänna debatten har det förts fram exempel på bostadsrättsinnehavare som bytt identiska lägenheter i samma fastighet med varandra och som enligt gällande regler har betalat skatt på den reavinst som uppkommit genom bytena. På motsvarande sätt skall en villaägare som säljer en villa och flyttar till annan ort, kanske på grund av arbetsmarknadsskäl eller på grund av förändrade familjeförhållanden, betala reavinstskatt även om han på den nya orten förvärvar en ny och kanske dyrare bostad.

Det kan alltså på goda grunder göras gällande att vinster som uppkommer när man säljer sin bostad och samtidigt köper en ny inte är jämförbara med andra vinster. Ett bostadsbyte bör inte uppfattas som en vinstrealisation i vanlig mening. I stället handlar det endast om att de egna tillgångarna i form av en bostad flyttas till en annan bostad. Skattereglerna bör utformas med denna utgångspunkt.

Det finns också andra aspekter på den s.k. flyttskatten. Reavinstskatten betalas normalt med medel som frigörs vid avyttringen. Beskattningen innebär att en del av de medel som eljest skulle ingått i den kontanta finansieringen av den nya bostaden inte är tillgängliga för detta ändamål. Detta leder till att en högre del av förvärvskostnaden måste finansieras genom lån, vilket innebär en ytterligare ekonomisk belastning för köparen och dessutom att en del bostadsbyten inte går att genomföra.

De nuvarande reglerna innebär således en hämmande faktor när det gäller försäljningar av villor och bostadsrätter. Det finns anledning att tro att många välmotiverade bostadsbyten inte genomförs på grund av skattereglernas utformning. Reglerna hindrar därmed en från bl.a. arbetsmarknadspolitiska utgångspunkter önskvärd rörlighet på bostadsmarknaden. Vidare leder reglerna till ett ineffektivt utnyttjande av det befintliga bostadsbeståndet. Det är också angeläget att de enskilda hushållen kan anpassa sitt boende till ändrade skatteregler och till ändrade bestämmelser om statens stöd till boendet.

Mot bakgrund av det sagda instämmer vi i de inledningsvis redovisade synpunkter som framförts av Utredningen om statens stöd för bostadsfinansieringen. Reavinstbeskattningen kan i nu avsedda fall, enligt vår uppfattning, betecknas som en mindre ändamålsenlig skatt och det framstår som angeläget att förändra reglerna.

En sådan förändring kan i princip ske på två olika sätt. Det ena är att slopa reavinstbeskattningen av bostäder. Det andra är att införa ett uppskovssystem. Av i första hand rättviseskäl, men även av statsfinansiella skäl, är det inte lämpligt att slopa reavinstbeskattningen av bostäder.

Utgångspunkten för 1990 års skattereform var att alla slags kapitalvinster skall beskattas. En annan sak är att det i vissa fall — t.ex. i fråga om bostäder — kan finnas anledning att inte låta beskattningen slå igenom fullt ut. Med denna utgångspunkt bör flyttskatteproblematiken därför lösas genom ett nytt uppskovssystem. Ett sådant system bör innebära att beskattningen av en vinst som uppkommit vid ett bostadsbyte skjuts upp till dess att en permanentbostad säljs utan att någon ny bostad av det slaget förvärvas.

Mot bakgrund av vårt ställningstagande är det uppenbart att utformningen av de uppskavsregler som fanns före skattereformen är av intresse. Det kan till och med göras gällande att den enklaste åtgärden vore att återinföra de äldre uppskavsreglerna sedan dessa kompletterats med bestämmelser avseende bostadsrätterna. De äldre uppskavsreglerna — som alltså inte omfattade bostadsrätter — fanns i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, UppskovsL. Dessa slopades i samband med skattereformen (SFS 1990:680). Ett förslag till en ny uppskovslag hade dessförinnan lämnats i betänkandet Reavinstuppskov - Fastigheter (SOU 1985:38) av Kommittén för reavinstuppskov. Förslaget har inte lett till lagstiftning.

Reglerna i UppskovsL innebar sammanfattningsvis följande.

Vid avyttring av ursprungsfastigheten redovisades en vinst och — på den skattskyldiges yrkande — medgavs ett preliminärt uppskov med beskattningen av denna vinst. Inom fyra år från avyttringen av ursprungsfastigheten skulle den skattskyldige redovisa ett nytt förvärv och han medgavs då ett definitivt uppskov. Fyraårsfristen kunde under vissa förutsättningar förlängas. Förvärvades ingen ersättningsfastighet inom den föreskrivna tiden beskattades reavinsten genom ett särskilt förfarande som motsvarade eftertaxering. Den skattskyldige skulle i samband med att det preliminära uppskovet medgavs ge in en bankgaranti till skattemyndigheten.

Det definitiva uppskovet omfattade hela vinsten om den förvärvade fastigheten kostade minst lika mycket som den skattskyldige fått för den avyttrade. Var ersättningsfastigheten billigare gällde särskilda regler. Vid avyttring av ersättningsfastigheten skulle omkostnadsbeloppet minskas med det indexuppräknade uppskovsbeloppet.

Uppskavsreglerna var tillämpliga i två olika situationer. Den ena var vid expropriation och andra liknande förfaranden. Under sådana förutsättningar fanns inget bosättningskrav och reglerna kunde tillämpas för alla slags fastigheter. Enligt nuvarande terminologi omfattades såväl näringsfastigheter som privatbostadsfastigheter. Den andra situationen avsåg frivilliga avyttringar av jordbruksfastigheter och schablontaxerade

villor. En av förutsättningarna för uppskov i frivilligfallen var att den skattskyldige var bosatt på den avyttrade fastigheten.

De äldre uppskavsreglerna var i lagteknisk mening och i administrativt hänseende tämligen invecklade. Det var för övrigt ett av de skäl som åberopades för att uppskavsreglerna avskaffades och ersattes av 9-procentsregeln (jfr prop. 1989/90:110 s. 410 ff). Enligt regeringens uppfattning bör därför skatteproblemen i samband med bostadsbyten inte lösas genom att de äldre reglerna återinförs. Ett ytterligare argument för detta är att nya uppskavsregler utformade med de äldre som förebild i väsentliga hänseenden skulle avvika från skattesystemets nuvarande systematik. Härtill kommer att den lagstiftning som nu är aktuell uteslutande tar sikte på den s.k. flyttskatten och inte den mer omfattande reglering som fanns i UppskovsL.

En enklare och mer systemenlig lösning för uppskov bör således väljas. Reglerna bör så långt det är möjligt utformas med den grundläggande inriktningen att innehav av flera bostäder efter varandra skall behandlas som ett enda innehav. Detta innebär bl.a. att den vinst som på grund av uppskavsreglerna inte beskattas vid ett bostadsbyte får samma karaktär som realiserad värdestegring. En annan utgångspunkt för den nya uppskovslagstiftningen bör vara att reglerna skall gälla för bostadsbyten i ordets verkliga mening. Med detta avses att den skattskyldige inom förhållandevis kort tid sedan han avyttrat en bostad skaffar en annan och bosätter sig där. Tidsgränserna för nyanskaffning och bosättning bör således vara snävare än enligt UppskovsL. Hänsyn måste också tas till den inte alldeles ovanliga situationen att en ny bostad köps innan den gamla hunnit säljas. Reglerna bör också vara så utformade att kostnader för ny-, till- och ombyggnad på en fastighet skall kunna räknas in i vederlaget för ersättningsbostaden. Uppskov bör också kunna medges när den skattskyldige förvärvar en obebyggd tomt och där bygger ett småhus.

Regeringens förslag avseende de nya uppskavsreglerna och de därav betingade justeringarna i reavinstreglerna för fastigheter och bostadsrätter kommer att redovisas i det följande. Som en utgångspunkt för den fortsatta diskussionen bör emellertid redan här nämnas att vi i det följande bl.a. kommer att föreslå att de s.k. takreglerna för villor och bostadsrätter, 9- och 18-procentsreglerna, slopas och ersätts av en regel som innebär att 50 % av den konventionellt beräknade vinsten skall utgöra skattepliktig vinst.

De nya uppskavsreglerna bör placeras i en särskild lag, kallad Lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad, UAL.

5.1 Grunddragen i de nya reglerna

Regeringens förslag: Uppskovsreglerna byggs upp kring ett särskilt avdrag, kallat uppskovsavdrag, som medges vid den taxering då vinsten från den avyttrade bostaden, ursprungsbostaden, redovisas. Reglerna gäller fysiska personer och — under vissa förutsättningar — dödsbon. Frågan om tillämpning av uppskovsreglerna aktualiseras vid högst två på varandra följande taxeringar. Den obeskattade vinsten beaktas när ersättningsbostaden avyttras. Vid den försäljningen kan ett förnyat uppskov erhållas om förutsättningar för det föreligger.

Skälen för regeringens förslag: Det är angeläget att de nya reglerna utformas i så nära anslutning som möjligt till de befintliga reavinstreglerna och till inkomstskattesystemet i stort. De nya bestämmelserna bör således vara en integrerad del av kapitalbeskattningsreglerna och inte utgöra ett undantag från dem. Uppskovet bör därför åstadkommas genom ett särskilt avdrag, kallat uppskovsavdrag.

Uppskovsavdrag medges, på den skattskyldiges begäran, vid den taxering då vinsten från ursprungsbostaden redovisas. Allt efter omständigheterna när det gäller tidpunkten för ersättningsförvärv och bosättning aktualiseras uppskovsfrågan antingen enbart vid denna taxering eller också vid denna och den därpå följande taxeringen. Hur stor del av vinsten från ursprungsbostaden som omfattas av uppskovet kopplas till frågan huruvida den nya bostaden kostade mer eller mindre än vad den skattskyldige fick för den gamla. Obeskattad vinst från ursprungsbostaden beaktas vid vinstberäkningen när ersättningsbostaden avyttras.

När det gäller de tidsmässiga villkoren innebär vårt förslag följande. Om en bostad avyttras ett visst år kan ersättningsförvärv ha skett tidigast under året före avyttringsåret och senast under året därpå. Bosättning i den nyförvärvade bostaden skall ha skett senast den 15 februari det andra året efter avyttringen.

Tidsfristerna för att skaffa en ersättningsbostad och bosätta sig där är således snävare än enligt UppskovsL. Anledningen till detta är att de nya uppskovsreglerna endast bör omfatta vad som i egentlig mening är ett bostadsbyte.

Reglerna bör gälla fysiska personer och — under vissa förutsättningar — dödsbon.

De grundläggande reglerna om det nya uppskovsavdraget finns i 1 § UAL.

5.2.1 Den avyttrade bostaden (ursprungsbostaden)

Privatbostad

Regeringens förslag: Den grundläggande förutsättningen för att en villa eller en bostadsrätt skall kunna vara en ursprungsbostad är att egendomen vid avyttringen utgjorde en privatbostad i skatterättslig mening. Endast en bostad i Sverige kan vara ursprungsbostad.

Skälen för regeringens förslag: De nya uppskovsreglerna för bostäder utgör en del av skattereglerna inom ramen för inkomstslaget kapital. Bestämmelserna rör reavinstbeskattningen vid bostadsbyten och bör i princip gälla sådana villor eller bostadsrätter som enligt nuvarande regler omfattas av 9-procentsregeln. De bostäder som kan vara ursprungsbostäder utgörs alltså av sådana villor eller bostadsrätter som enligt bestämmelserna i 5 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, utgör privatbostäder. Utgångspunkten är således att den avyttrade egendomen utgör en privatbostadsfastighet eller en motsvarande bostadsrätt.

Av bl.a. administrativa skäl bör en bostad i utlandet inte kunna vara ursprungsbostad. Motsvarande gällde enligt UppskovsL.

För att ett uppskovsavdrag skall kunna medges bör vidare fordras att den avyttrade bostaden var den skattskyldiges på visst sätt definierade permanentbostad eller — om villkoren för detta inte är uppfyllda — varit föremål för expropriation eller liknande. Dessa två frågor behandlas i det följande.

Att reglerna om uppskovsavdrag endast kan komma i fråga för ursprungsbostäder som är privatbostadsfastigheter eller motsvarande bostadsrätter framgår, liksom att egendomen måste finnas i Sverige, av 2 § UAL.

Permanentbostad

Regeringens förslag: För att en bostad skall vara ursprungsbostad krävs att den vid avyttringen utgjorde den skattskyldiges permanentbostad. Bostad som ägs av dödsbo kan inte vara permanentbostad.

Skälen för regeringens förslag: Enligt de äldre uppskovsreglerna fanns i de s.k. frivilligfallen ett krav på att den avyttrade egendomen skulle omfatta den skattskyldiges permanenta bostad. Uppskov medgavs endast om den skattskyldige varit bosatt på den avyttrade fastigheten

minst tre år i följd under den femårsperiod som inföll närmast före den dag då avyttringen skedde (3 § första stycket UppskovsL). Vidare gällde att den skattskyldige skulle anses bosatt på den fastighet där han rätteligen skulle vara kyrkobokförd (3 § fjärde stycket UppskovsL).

Den nuvarande 9-procentsregeln — som ersatte UppskovsL — innehåller också ett bosättningskrav. Har bosättningen varit endast en viss kortare tid är dock denna bestämmelse tillämplig endast om den skattskyldige uppfyller vissa ytterligare villkor som inte direkt har med bosättningen att göra. Uppfyller den skattskyldige bosättningsvillkoret och — om bosättningen varit en kortare tid — de andra villkoren utgör bostaden en "permanentbostad" och 9-procentsregeln är tillämplig.

De nuvarande reglerna i 25 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, innebär följande. En villa eller en bostadsrätt som är privatbostad blir permanentbostad redan efter ett års boende under förutsättning att den skattskyldige förvärvat egendomen till ett marknadsmässigt pris ("prisvillkoret") och att den tid som han ägt fastigheten utan att ha varit bosatt där inte överstiger ett år ("sommarstugevillkoret"). I annat fall gäller att en privatbostad alltid är en permanentbostad om den skattskyldige varit bosatt där i minst tre av de senaste fem åren. Det finns ingen särskild definition av begreppet "bosatt".

Den inledningsvis förutskickade ändringen av reavinstreglerna — att 9- och 18-procentsreglerna tas bort — innebär bl.a. att frågan om en bostad är permanentbostad eller ej kommer att sakna betydelse vid reavinstbeskattningen. Däremot bör uppskavsreglerna endast omfatta permanentbostäder varför bestämmelserna i frivilligfallen endast bör vara tillämpliga på sådan egendom som enligt gällande rätt faller under begreppet permanentbostad.

Att utan justering flytta villkoren för 9-procentsregelns tillämpning från reavinstreglerna till de nya uppskavsreglerna torde emellertid inte vara principiellt riktigt. När det gäller de villkor som aktualiseras utöver kravet på viss tids bosättning — "prisvillkoret" och "sommarstugevillkoret" — kan konstateras att dessa tillkom mot bakgrund av att 9-procentsregeln innebär en definitiv skattelättnad. När det gäller möjligheten till uppskov är utgångspunkten emellertid en annan. Ett uppskov innebär endast att beskattningen skjuts framåt i tiden samtidigt som det inom ramen för reavinstbeskattningen inte längre är någon skillnad på permanentbostäder och andra bostäder. Slutsatsen blir därför att den nya bestämmelsen inte skall innehålla villkor motsvarande "prisvillkoret" eller "sommarstugevillkoret".

Regeringens förslag är alltså att uppskavsreglerna skall vara tillämpliga om den skattskyldige har bott i bostaden minst ett år närmast före avyttringen eller minst tre av de senaste fem åren. En bostad där dessa villkor uppfylls är den skattskyldiges uppskovsgilla permanentbostad.

Inledningsvis har regeringen angett att reglerna också skall omfatta den situationen att ursprungsbostaden avyttras först efter det att en ersättningsbostad anskaffats. Denna fråga kommer att beröras ytterligare i det följande. Frågeställningen har emellertid betydelse för permanentbo-

stadsbegreppet. Bakgrunden är denna. Om den skattskyldige förvärvar en ny bostad och flyttar dit innan han sålt den gamla kan det hända att den senare inte längre uppfyller de nyss nämnda villkoren för att vara en uppskovsgill permanentbostad när den avyttras. Det är alltså nödvändigt att komplettera permanentbostadsregeln med tanke på sådana fall.

Vårt förslag innebär att om ersättningsbostaden skaffas innan ursprungsbostaden har avyttrats får frågan om ursprungsbostaden är permanentbostad eller ej avgöras med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då ersättningsbostaden köptes. Denna regel gör inte avkall på kravet att ursprungsbostaden måste vara en privatbostadsfastighet eller motsvarande bostadsrätt enligt 5 § KL vid tidpunkten för avyttringen.

Bostad som avyttrats av dödsbo bör — på samma sätt som nu gäller vid tillämpning av 9-procentsregeln — inte kunna vara permanentbostad.

Kravet på att den avyttrade bostaden skall vara den skattskyldiges permanentbostad och definitionen av detta begrepp återfinns i 2 resp. 3 § UAL.

5.2.2 Den förvärvade bostaden

Regeringens förslag: Ersättningsbostaden skall vara en villa, en mangårdsbyggnad på ett lantbruk eller en bostadsrätt. Som ersättningsbostad räknas också tomt under förutsättning att där uppförs en villa. Ersättningsbostaden kan förvärvas tidigast året före avyttringen, samma år som avyttringen eller senast under det därpå följande året. Egendom i utlandet kan inte vara ersättningsbostad.

Skälen för regeringens förslag: Ersättningsbostaden skall vara en villa, en mangårdsbyggnad på ett lantbruk eller bostadsrätt av det slag som räknas upp i 5 § KL. Däremot bör det inte uppställas något krav på att den förvärvade egendomen i rättslig mening skall utgöra privatbostad. Bakgrunden till detta är följande.

Reglerna om gränsdragningen mellan näringsfastigheter och privatbostadsfastigheter i 5 § KL är så konstruerade att även om den skattskyldige bor i ett småhus kan detta vara en näringsfastighet. Så är t.ex. fallet om mer än hälften av ett småhus används som kontor. Motsvarande gäller bostadsrätter.

Ett småhus eller en bostadsrätt kan alltså under ett och samma innehav byta skattemässig karaktär. Att en ersättningsbostad byter karaktär under innehavet bör inte tillmätas någon särskild betydelse i uppskovshänseende. Detta talar för att det inte heller är nödvändigt att uppställa något krav på att egendomen skall ha en viss rättslig karaktär just vid förvärvet. Avgörande bör i stället vara att egendomen är av det slag som i och för sig kan hänföras till privatbostadsfastighet eller privatbostad enligt 5 § KL samt att förvärvaren faktiskt bosätter sig där.

Det bör inte vara någon skillnad på att förvärva t.ex. en villa med tillhörande tomtmark och att förvärva en tomt och där uppföra en villa. De två slagen av ersättningsförvärv bör därför behandlas lika och båda bör kunna utgöra "ersättningsbostad". Vid den prisjämförelse som skall ske mellan ursprungsbostad och ersättningsbostad är det i tomtfallet nödvändigt att beakta kostnader för att uppföra villan. Denna fråga — liksom spørsmålet om hur kostnader för till- och ombyggnadskostnader på en befintlig villa skall beaktas vid prisjämförelsen — återkommer vi till i ett följande avsnitt (5.4.1).

Egendom i utlandet bör — på samma sätt som enligt 3 § UppskovsL — inte kunna användas som ersättningsbostad.

Bestämmelser om ersättningsbostaden finns i 11 § UAL.

5.3 Uppskovstekniken

5.3.1 Förhållandena vid den taxering då vinsten redovisas

Regeringens förslag: Har den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad senast samma år som ursprungsbostaden avyttrades och har han bosatt sig där senast den 15 februari året därefter är uppskovsavdraget lika stort som den skattepliktiga vinsten om den nya bostaden är minst lika dyr som den avyttrade. Är den billigare utgör uppskovsavdraget en viss kvotdel av den skattepliktiga vinsten. Har den skattskyldige inte förvärvat någon ny bostad eller, om så skett, inte bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades uppgår uppskovsavdraget till samma belopp som den skattepliktiga vinsten.

Skälen för regeringens förslag: De frågor som aktualiseras vid den taxering då vinsten från ursprungsbostaden redovisas är huruvida den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad och — i så fall — bosatt sig där. Ersättningsförvärvet kan tidigast ha skett året före avyttringen eller — för att vara relevant vid den nu aktuella taxeringen — senast samma år. På motsvarande sätt gäller att bosättningen skall ha skett senast den 15 februari året efter avyttringsåret. Uppfylls båda dessa villkor aktualiseras frågan om ersättningsbostadens pris i förhållande till vad den skattskyldige erhöll för ursprungsbostaden.

Vårt förslag innebär — på i princip samma sätt som enligt de äldre reglerna i 6 § UppskovsL — att beskattningen av vinsten från ursprungsbostaden i sin helhet skall kunna skjutas upp om ersättningsbostaden är minst lika dyr som ursprungsbostaden. Innebörden av detta är att om den skattskyldige inom ovan angivna tidsramar förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där och om ersättningsbostaden är minst lika dyr som ursprungsbostaden skall uppskovsavdraget uppgå till ett belopp som mot-

svarar den skattepliktiga vinsten. Härigenom undantas hela vinsten från omedelbar beskattning.

Om däremot ersättningsbostaden är billigare bör en del av vinsten beskattas och en del därav undantas från omedelbar beskattning. Enligt äldre regler — 6 § UppskovsL — gällde att den uppskovsgilla vinsten reducerades med ett belopp motsvarande skillnaden mellan vederlaget för ursprungsfastigheten och det för ersättningsfastigheten.

Också enligt de nya reglerna bör i nu avsedda fall endast en viss del av vinsten undantas från omedelbar beskattning. Detta bör dock ske på ett annat sätt än enligt UppskovsL. Om ersättningsbostaden kostar t.ex. hälften eller en tredjedel av vad den skattskyldige får för ursprungsbostaden skall endast hälften resp. en tredjedel av den skattepliktiga vinsten omfattas av uppskovet. Skälet till detta är att reglerna också i detta hänseende bör utformas med ledning av principen om att flera bostadsinnehav skall behandlas som ett enda innehav. Om ersättningsbostaden är billigare kan detta sägas innebära att en motsvarande andel av ursprungsbostaden avyttrats. Det betyder att uppskovsavdrag i sådana fall skall medges med ett belopp motsvarande så stor del av den skattepliktiga vinsten som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden.

Vid den nu aktuella taxeringen kan förhållandena också vara sådana att någon ersättningsbostad över huvud taget inte skaffats eller — om så skett — att den skattskyldige inte hunnit bosätta sig där i rätt tid.

Också i sådana fall bör den skattskyldige kunna medges ett uppskovsavdrag under förutsättning att han avser att skaffa en bostad och bosätta sig där eller att han avser att bosätta sig i en redan anskaffad bostad. Uppskovsbeloppet skall i så fall uppgå till samma belopp som den skattepliktiga vinsten. Något krav på att den skattskyldige i ett sådant fall skall ge in en bankgaranti bör inte finnas (jfr avsnitt 5.4.6).

Om bostadsbytet inte fullföljts därför att den skattskyldige avlidit bör dödsboet kunna medges ett uppskovsavdrag endast under förutsättning att efterlevande maka eller sambo fullgör vad den döde inte kunnat. Denna och anslutande frågor tar vi upp i det följande (avsnitt 5.4.5).

Att ersättningsbostaden vid 1994 och 1995 års taxeringar kan vara förvärvad före den 8 september 1993 återkommer vi till vid diskussionen om ikraftträdandet (avsnitt 7).

Det bör inte finnas någon möjlighet för den skattskyldige att yrka ett lägre uppskovsavdrag än det han har rätt till. Ett lägre avdragsbelopp ligger inte i linje med tanken att flera bostadsinnehav skall betraktas som ett enda och skulle dessutom kunna leda till administrativa komplikationer. En annan sak är att den skattskyldige givetvis kan avstå från att framställa ett yrkande om uppskovsavdrag.

Reglerna om hur uppskovsavdraget beräknas när en ersättningsbostad har anskaffats och bosättning skett finns i 6 § UAL. Bestämmelser om hur uppskovsavdraget beräknas när någon ersättningsbostad inte förvärvats eller om bosättning inte skett finns i 7 § UAL.

Regeringens förslag: Om den skattskyldige inte uppfyller uppskovsvillkoren vid taxeringen för det år som följer efter det år ursprungsbostaden avyttrades skall uppskovsavdraget återföras till beskattning tillsammans med ett särskilt tillägg. Har han förvärvat en ersättningsbostad som är minst lika dyr och bosatt sig där skall ingen återföring ske. Är den billigare, återförs en viss kvotdel av uppskovsavdraget till beskattning.

Skälen för regeringens förslag: Utgångspunkten för diskussionen om förfarandet vid den nu aktuella taxeringen är att den skattskyldige vid taxeringen för avyttringsåret inte uppfyllde uppskovsvillkoren. Det betyder att han antingen inte förvärvat någon ersättningsbostad eller, om så skett, inte bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då avyttringen skedde. Han har i så fall medgetts ett uppskovsavdrag som var lika stort som den skattepliktiga vinsten.

Om han inte heller vid den därpå följande taxeringen uppfyller uppskovsvillkoren skall ett belopp motsvarande uppskovsavdraget återföras till beskattning. Vidare skall ett särskilt tillägg enligt 9 § UAL tas upp. Frågan om det särskilda tillägget berörs i det följande (avsnitt 5.4.3).

Om den skattskyldige däremot förvärvat en ersättningsbostad som är minst lika dyr som ursprungsbostaden och om han uppfyller bosättningsvillkoret skall uppskovsavdraget inte återföras. Bosättningsvillkoret är uppfyllt om den skattskyldige bosatt sig i bostaden senast den 15 februari det andra året efter avyttringen.

Är ersättningsbostaden billigare än ursprungsbostaden skall en del av uppskovsavdraget och ett därtill avpassat tilläggsbelopp tillsammans återföras till beskattning. Beloppsmässigt är förhållandena i princip desamma som om en billigare ersättningsbostad förvärvats redan samma år som ursprungsbostaden avyttrades. Samma vinstandel skall bli beskattad oavsett om villkoren i fråga om ersättningsbostaden är uppfyllda vid den första eller andra taxeringen. I teknisk mening är skillnaden dock den att i det förra fallet har den skattskyldige medgetts ett uppskovsavdrag som på visst sätt är mindre än den skattepliktiga vinsten. I det senare har han medgetts ett uppskovsavdrag som är lika stort som den skattepliktiga vinsten. Beräkningen av det belopp som skall återföras måste utgå från detta förhållande.

Bestämmelserna om uppskovsavdraget i nu diskuterade fall finns i 8 § UAL.

Regeringens förslag: Vid avyttring av ersättningsbostaden skall omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen minskas med det vinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades.

Skälen för regeringens förslag: När ersättningsbostaden avyttras skall den uppskjutna vinsten tas fram och beskattas. Det betyder att uppskovet följer bostaden vid familjerättsliga äganderättsövergångar och vid gåva. Det betyder också att om en bostad byter skattemässig karaktär, t.ex. genom ändrad användning, och den därigenom blir näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt kommer dess karaktär av ersättningsbostad inte att påverkas.

En särskild fråga är på vilket sätt den obeskattade vinsten skall tas fram till beskattning när ersättningsbostaden avyttras. Det finns olika metoder för detta. Som tidigare nämnts bör en utgångspunkt vara att den obeskattade vinsten skall behandlas på samma sätt som en realiserad vinst. Detta betyder att vinstbeloppet inte skall ökas med ränta e.d.

Den närmast till hands liggande lösningen är enligt vår uppfattning att omkostnadsbeloppet vid avyttring av ersättningsbostaden skall minskas med ett belopp som motsvarar den obeskattade vinsten. Motsvarande princip gällde, och gäller alltjämt, för uppskov enligt UppskovsL. Av 25 § 8 mom. SIL framgår således att om en ersättningsfastighet enligt UppskovsL avyttras och vinsten beräknas enligt den konventionella metoden skall omkostnadsbeloppet minskas med uppskovsbeloppet. Regeringens förslag är att motsvarande skall gälla när en ersättningsbostad avyttras.

När vinsten från ersättningsbostaden tas upp till beskattning kan ett nytt uppskovsavdrag medges om villkoren för detta är uppfyllt.

Bestämmelser om hur omkostnadsbeloppet påverkas vid avyttring av ersättningsbostaden finns i 10 § UAL.

5.4 Vissa övriga frågor

5.4.1 Ny-, till- och ombyggnadskostnader

Regeringens förslag: Om ersättningsbostaden är en fastighet får kostnader för ny-, till- och ombyggnad som lagts ned på fastigheten räknas in vid den prisjämförelse som skall ske mellan ursprungs- och ersättningsbostaden. Detta innebär bl.a. att förvärv av en obebyggd tomt där ett småhus uppförs skall behandlas på samma sätt som förvärv av ersättningsbostad.

Skälen för regeringens förslag: De äldre uppskavsreglerna innebar att kostnader för ny-, till- och ombyggnad kunde räknas in i priset för en

ersättningsfastighet under förutsättning att den skattskyldige avyttrat en bebyggd fastighet. I 4 § UppskovsL stadgades att ny-, till- och ombyggnad i den omfattning som behövdes för att ersättningsfastigheten skulle anses likvärdig med den avyttrade kunde anses som förvärv av en ersättningsfastighet. Förvärvet skulle anses ha skett när ny-, till- eller ombyggnaden var slutförd. Detta gällde också om den skattskyldige avsåg att utföra ny-, till- eller ombyggnad på mark som han vid avyttringstillfället ägde eller eljest förfogade över. I det senare fallet skulle, om den skattskyldige så begärde, beräkningen av uppskovsbeloppet grundas endast på den del av reavinsten som belöpte på den avyttrade byggnaden.

När det gäller frågan om hur kostnader för ny-, till- och ombyggnad skall behandlas kan följande konstateras. Om en förvärvad bostad är minst lika dyr som ursprungsbostaden har kostnader av detta slag ingen betydelse eftersom uppskovsavdraget ändå uppgår till samma belopp som den skattepliktiga vinsten. Det är alltså endast när den nyförvärvade bostaden är billigare som sådana kostnader får betydelse.

I princip är det alltså två situationer där den nu aktuella frågan får betydelse. Den ena är att den skattskyldige förvärvar en villa där han lägger ned kostnader för ny-, till- och ombyggnad och den andra är att han förvärvar en tomt och där bygger en villa. Vårt förslag innebär att dessa två situationer behandlas på samma sätt och att kostnader för ny-, till- och ombyggnad får räknas in i vederlaget för ersättningsbostaden. De yttre tidsramarna för de kostnader som kan komma i fråga sätts av de två taxeringar där uppskovsfrågan aktualiseras. Någon utsträckning av tiden bör alltså inte komma i fråga.

Vårt förslag innebär för det första att alla kostnader av nu avsett slag som lagts ned under tiden mellan förvärv och senaste dagen för bosättning vid prövning enligt 6 eller 8 § UAL i princip bör omfattas. Det tidsmässigt mest generösa fallet innebär alltså — om förvärvet antas ske i början av året före det år som ersättningsbostaden avyttras — att kostnader som lagts ned under tiden mellan förvärvet och den senaste dagen för bosättning det tredje året efter förvärvsåret kan beaktas. Den närmare utformningen av reglerna och hur de skall tillämpas vid olika kombinationer av förvärv och bosättning inom ramen för de tre år reglerna omfattar framgår av specialmotiveringen.

Regeringens förslag innebär att en vid försäljningen av ursprungsbostaden redan ägd bostad eller tomt endast kan vara ersättningsbostad om den förvärvats samma år som försäljningen sker eller under året dessförinnan.

Reglerna om hur kostnader för ny-, till- och ombyggnad skall beaktas i vissa fall finns i 12 § UAL.

Regeringens förslag: Vid expropriation och andra liknande förfaranden skall uppskovsavdrag kunna medges även om bostaden inte är en permanentbostad. En förutsättning är dock att den skattskyldige bor i bostaden men ännu inte hunnit bo där i ett år.

Skälen för regeringens förslag: I 2 § UppskovsL fanns bestämmelser om att uppskov kunde medges om en fastighet togs i anspråk genom expropriation eller genom andra liknande åtgärder. Enligt dagens terminologi omfattade reglerna både privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter. Med expropriation jämställdes vissa andra liknande ianspråktaganden. För uppskovsrätten uppställdes inget annat villkor än att den skattskyldige förvärvat eller avsåg att förvärva en ersättningsfastighet samt att vinsten uppgick till minst 3 000 kr. Det fanns alltså inget krav på bosättning vilket betydde att både fritidsfastigheter och jordbruksfastigheter utan bostadshus omfattades av reglerna.

När UppskovsL avskaffades ersattes expropriationsreglerna för näringsfastigheter av bestämmelser i lagen (1990:663) om ersättningsfonder. Också för privatbostadsfastigheternas del tog man vid utformandet av de nya reglerna hänsyn till att uppskov tidigare kunde medges även om bosättningskraven m.m. i UppskovsL inte var uppfyllda. Enligt 25 § 10 mom. SIL är 9-procentsregeln alltid tillämplig om en privatbostadsfastighet görs till föremål för expropriation eller liknande. Motsvarande gäller enligt 26 § 8 mom. SIL för bostadsrätter som är privatbostäder. Det sagda innebär t.ex. att sommarbostäder och uthyrda bostäder som inte är permanentbostäder omfattas av 9-procentsregeln vid expropriation o.d.

Det kan inledningsvis konstateras att frågan om särskilda regler för expropriation o.d. endast gäller den situationen att den skattskyldiges egendom inte är permanentbostad enligt 3 § UAL och att avyttringen redan av det skälet omfattas av uppskovsreglerna. Det handlar alltså om andra bostäder än sådana där den skattskyldige varit bosatt i minst ett år omedelbart före avyttringen eller där han varit bosatt minst tre av de senaste fem åren.

Detta innebär att den krets av bostäder som skulle kunna komma i fråga utgörs av bostäder där den skattskyldige bor men där han ännu inte hunnit bo i ett år, bostäder som tidigare utnyttjats för fast boende men där den skattskyldige inte längre uppfyller kravet på bosättning i minst tre av de senaste fem åren — t.ex. uthyrda villor — samt bostäder där det aldrig varit fråga om fast boende, dvs. fritidsbostäder. Hit hör också bostäder som är uthyrda till vissa anhöriga.

Den nu aktuella lagstiftningen syftar till att det inte skall ske någon omedelbar beskattning i samband med byte av den skattskyldiges permanenta bostad. Mot den bakgrunden är det endast i en av de

ovannämnda situationerna som ett uppskovsavdrag bör komma i fråga, nämligen då ianspråktagandet avser en bostad där den skattskyldige är bosatt men ännu inte hunnit bo i ett år. Vårt förslag innebär att expropriationsregeln endast skall omfatta detta fall.

Regeringens förslag innebär således en skillnad i förhållande till vad som gäller enligt 9-procentsregeln och vad som gällde enligt UppskovsL. Bostäder för fritidsändamål och uthyrda bostäder där den skattskyldige inte längre uppfyller kraven på att ha bott i minst tre av de senaste fem åren omfattas inte av vårt förslag. Dessa bostäder kan därför relativt sett sägas komma i ett sämre läge än enligt gällande rätt. Detta har emellertid inte med flyttskatteproblematiken att göra. Vi återkommer till denna fråga när det gäller den nya skattepliktsregeln (avsnitt 6.3.1).

En ytterligare fråga är i vilka fall av expropriation o.d. bestämmelserna skall vara tillämpliga. De fall som omfattades av reglerna i 2 § UppskovsL överensstämde väsentligen med de situationer som anges i 25 § 10 mom. SIL. Vårt förslag är att möjligheten till uppskov begränsas i förhållande till uppräkningsreglerna i nuvarande 25 § 10 mom. SIL. Skälet till detta ställningstagande är följande.

Enligt nuvarande regler gäller att 9-procentsregeln kan tillämpas om den skattskyldige fått en engångsersättning för en inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller enligt vissa andra författningar. Regeln avser alltså beskattningen av en ersättning för en rådighetsinskränkning men är inte relevant för rätten till uppskovsavdrag i samband med ett bostadsbyte. Detsamma gäller vid rationaliseringsavyttringar inom jord- och skogsbruket. En annan sak är att uppskovsfrågan kan aktualiseras om en fastighet blir inlöst enligt bestämmelser i naturvårdslagen eller andra liknande författningar. Att uppskovsavdrag i så fall kan medges följer av huvudregeln som omfattar "expropriation och annat liknande förfarande".

Reglerna om expropriation m.m. finns i 4 § UAL.

5.4.3 Det särskilda tillägget

Regeringens förslag: Om uppskovsavdraget helt eller delvis skall återföras till beskattning skall ett särskilt tillägg tas upp som intäkt. Tillägget skall utgöra 10 % av det återförda beloppet.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 10 § lagen (1990:663) om ersättningsfonder gäller att om ett fonderat belopp återförs till beskattning skall den skattskyldige ta upp ett särskilt tillägg motsvarande 30 % av det återförda beloppet. Enligt 9 § punkt 6 ersättningsfondslagen gäller detta bl.a. om fonden inte tagits i anspråk inom en treårsperiod från avsättningen.

Resonemanget gäller också uppskovsavdraget. Tilläggsbeloppet betingas av den skattecredit som ligger i att vinsten från ursprungsbostaden

beskattas senare än vad som eljest skulle varit fallet. Att tilläggsbeloppet satts till 30 % bygger på en schematisk årsränta om 10 %. Vårt förslag är därför att om ett uppskovsavdrag helt eller delvis skall återföras skall detta kombineras med ett särskilt tillägg. Tilläggets storlek bör sättas i nivå med den som gäller enligt ersättningsfondslagen och beloppsmässigt bör det bestämmas med hänsyn till att skattekrediten omfattar ett år. Tillägget bör därför utgöra 10 % av det belopp som skall återföras.

Reglerna om det särskilda tillägget finns i 9 § UAL.

5.4.4 Vinstens minsta storlek

Frivilligfallen

Regeringens förslag: I frivilligfallen måste vinsten uppgå till minst 50 000 kr per delägare för att uppskovsavdrag skall kunna medges.

Skälen för regeringens förslag: Enligt 3 § UppskovsL gällde att uppskov i frivilligfallen kunde komma i fråga om vinsten uppgick till minst 15 000 kr per delägare. Om man antar att den genomsnittliga marginals-katten var 65 % under den tid då UppskovsL gällde betyder det att skatten uppgick till minst 9 750 kr när uppskov medgavs.

I mått av skattebelastning motsvarar en minsta vinst om 15 000 kr en vinst på $(9750 / (0,5 \times 0,3) =) 65\ 000$ kr under förutsättning att skattesatsen är 30 % och att 50 % av den nominellt beräknade vinsten är skattepliktig. Kommittén för reavinstuppskov föreslog att vinsten måste uppgå till minst 25 000 kr för att uppskov skulle kunna ifrågakomma. Under de förutsättningar som angetts ovan motsvarar det en vinst på 108 333 kr ($0,65 \times 25\ 000 = 108\ 333 \times 0,5 \times 0,3$).

Reglerna i UppskovsL innebar att uppskov inte medgavs om den skatt som skulle betalas uppgick till ett lägre belopp än ca 10 000 kr. Frågan är om detta minsta belopp bör höjas, sänkas eller vara oförändrat. Ett argument för att beloppet borde vara lägre är att principen om ett enda innehav egentligen innebär att det inte borde finnas något minsta belopp över huvud taget. Av praktiska och administrativa skäl är vårt förslag emellertid att uppskovsavdrag endast skall kunna medges om vinsten uppgår till minst 50 000 kr i frivilligfallen. Om skattesatsen är 30 % och den skattepliktiga vinsten utgör 50 % av vinsten uppgår skatten i sådana fall till $(50\ 000 \times 0,5 \times 0,3 =) 7\ 500$ kr.

Reglerna om den skattepliktiga vinstens minsta storlek i frivilligfallen finns i 5 § UAL.

Regeringens förslag: I tvångsfallen måste vinsten uppgå till minst 10 000 kr per delägare för att ett uppskovsavdrag skall kunna medges.

Skälen för regeringens förslag: Enligt UppskovsL gällde för tvångsfallen en lägre minimigräns för att uppskov skulle kunna medges än i frivilligfallen. I 2 § UppskovsL stadgades att vinsten måste uppgå till minst 3 000 kr per delägare. Med tillämpning av de resonemang som förts i föregående avsnitt motsvarar det en vinst på ca 13 000 kr ($0,65 \times 3\,000 = 13\,000 \times 0,5 \times 0,3$). En vinst på 13 000 kr motsvarar en skattepliktig vinst på 6 500 kr enligt vårt förslag.

Den principiella frågan är om det för tvångsfallens del skall sättas en lägre gräns eller om gränsen skall vara densamma som i frivilligfallen. Den valda gränsen i frivilligfallen innebär att de omedelbara skatteeffekterna vid bostadsbyten undanröjs om den skatt som skall betalas uppgår till ett högre belopp än 7 500 kr. Detta är ett förhållandevis lågt belopp och det kan hävdas — framför allt av förenklings-skäl — att samma belopp bör gälla i båda situationerna. Mot detta står den princip som kommit till uttryck i UppskovsL, nämligen att den vars bostad tagits i anspråk genom expropriation eller något annat liknande förfarande bör kunna medges ett uppskovsavdrag vid en lägre vinst än vad som gäller i frivilligfallen. Regeringen förordar att denna princip skall upprätthållas även i det nya uppskovssystemet och att gränsen sätts till 10 000 kr. Detta motsvarar en skatt på ($10\,000 \times 0,5 \times 0,3 =$) 1 500 kr.

Reglerna om den skattepliktiga vinstens minsta storlek i tvångsfallen finns i 5 § UAL.

5.4.5 Dödsfall

Regeringens förslag: Har den skattskyldige avyttrat en bostad men avlider innan han förvärvat en ny får reglerna om uppskovsavdrag ändå tillämpas av dödsboet om efterlevande make eller sambo fullföljer vad den döde inte kunnat. Detsamma gäller om den skattskyldige avlider innan han hunnit bosätta sig i en nyförvärvad bostad. En förutsättning i båda dessa fall är att den efterlevande skulle ha uppfyllt bosättningsvillkoren om denne i stället ägt och avyttrat bostaden.

Skälen till regeringens förslag: Om den skattskyldige avyttrar en bostad och därefter avlider eller om han förvärvar en ny bostad men avlider innan han hunnit bosätta sig där skulle detta — om det inte fanns

särskilda regler för dödsfallssituationer — innebära att tillämpning av uppskovsreglerna inte skulle kunna komma i fråga.

Enligt vår uppfattning bör ett dödsfall inte leda till att dödsboet i alla situationer skall förlora den uppskovsmöjlighet som eljest skulle tillkommit den döde. Därför bör det vara möjligt att tillämpa uppskovsreglerna även om den skattskyldige avlidit under förutsättning att en efterlevande make eller sambo fullföljer vad den döde inte hunnit göra. Våra förslag när det gäller de två aktuella situationerna innebär således följande. Har den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad men avlidit innan han hunnit bosätta sig där skall uppskovsreglerna ändå få tillämpas under förutsättning att den efterlevande bosätter sig i bostaden. Vid tidpunkten för bosättningen skall bostaden ägas av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes eller sambos död ha tillskiftats den efterlevande.

I det förra fallet — att bostaden vid inflyttningen ägs av dödsboet — kan det hända att bostaden tillskiftas någon annan än den efterlevande. Att dödsboet även i sådana fall skall medges uppskovsavdrag ligger i linje med att den efterlevandes bosättning får samma verkan som om den utförts av den avlidne. Situationen skiljer sig i princip inte från den att den skattskyldige bosätter sig i den fastighet han förvärvat och sedan kort tid därefter avlider och bostaden genom arv eller testamente övergår till någon annan än den efterlevande.

Den andra situationen då uppskovsreglerna bör kunna tillämpas trots att den skattskyldige avlidit är när den efterlevande själv förvärvat bostad och bosätter sig där.

I denna situation måste emellertid ytterligare en omständighet beaktas. Bakgrunden är att uppskovsavdraget medges dödsboet medan den efterlevandes nyförvärvade bostad belastas med den obeskattade vinsten vid en framtida försäljning. Därför är frågan om uppskovsavdraget inte enbart dödsboets angelägenhet. Det räcker därför inte med att dödsboet framställer ett yrkande om uppskovsavdrag. Härutöver bör krävas att den efterlevande lämnar sitt medgivande till att den bostad han förvärvat skall behandlas som ersättningsbostad. Vårt förslag är utformat i enlighet med detta.

En förutsättning för att den efterlevandes åtgärder skall räknas dödsboet till godo bör vara att den efterlevande vid tidpunkten för avyttringen skulle ha uppfyllt bosättningskraven enligt 3 eller 4 § UAL om han eller hon i stället ägt och försålt den bostad som den döde avyttrade. Vårt förslag bör även gälla för homosexuella sambor. Det innebär att lagen (1987:813) om homosexuella sambor måste kompletteras med en hänvisning till den nya uppskovslagen.

Att ett dödsbo under vissa förutsättningar kan medges uppskovsavdrag framgår av 1 § andra stycket UAL. De materiella bestämmelserna om den efterlevandes möjligheter att förvärva en ersättningsbostad och att bosätta sig där eller att bosätta sig på en redan förvärvad ersättningsbostad finns i 13 § UAL. Regeln om att den efterlevande i vissa fall måste godkänna ett yrkande från ett dödsbo finns i 14 § UAL.

5.4.6 Bankgaranti

Frågan om säkerhet skall ställas för skattebeloppet uppkommer om den skattskyldige medges ett uppskovsavdrag utan att ha förvärvat någon ersättningsbostad eller, om så skett, utan att ha bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år ursprungsbostaden avyttrades. Enligt UppskovsL gällde i motsvarande situation att den skattskyldige skulle ge in en bankgaranti.

Det är emellertid uppenbart att en bankgaranti innebär administrativa komplikationer för skattemyndigheterna samtidigt som det leder till kostnader för de skattskyldiga. Det kan vidare noteras att lagen om ersättningsfonder — som i väsentliga delar liknar UAL — inte innehåller regler om bankgaranti. Den redan nämnda Kommittén för reavinstuppskov föreslog i betänkandet Reavinstuppskov Fastigheter (SOU 1985:38) att reglerna om garantiförbindelse skulle slopas (s. 205 ff). Ett av de skäl som åberopades var att det praktiska behovet av bankgarantier hade visat sig vara mycket begränsat. Till bilden hör också att regeringens förslag till uppskovsregler i förhållande till vad som förut gällde enligt UppskovsL innebär att frågan om säkerhet aktualiseras under en betydligt kortare tid.

Mot bakgrund av det sagda avstår regeringen från att föreslå särskilda regler om bankgaranti.

5.4.7 Avdrag för värdehöjande åtgärder

Regeringens i det tidigare framförda förslag till nya uppskovsregler är uppbyggda kring principen om att ett upprepat bostadsinnehav skall behandlas på samma sätt som ett enda innehav. I ett hänseende skulle emellertid ett konsekvent upprätthållande av denna princip leda till onödigt komplicerade regler. Vi tänker på den avdragsrätt för värdehöjande reparationer och underhåll som föreligger vid vinstberäkningen.

Reavinstreglerna innebär att den skattskyldige vid vinstberäkningen har rätt till avdrag för kostnader för värdehöjande åtgärder som lagts ned på egendomen under avyttringsåret och fem år dessförinnan. Bestämmelserna gäller både villor och bostadsrätter (25 § 4 mom. resp. 26 § 5 mom. SIL).

Detta innebär — inom ramen för ett sådant uppskovssystem som regeringen i det föregående har föreslagit — att den som byter bostad vart femte år gynnas framför den som bor i samma bostad hela tiden. Att komma till rätta med detta skulle kräva att vinstberäkningsreglerna byggdes ut med ytterligare en bestämmelse. En sådan regel skulle vara tillämplig vid vinstberäkningen efter det att en ersättningsbostad avyttrats och ta sikte på det förhållandet att det uppskjutna vinstbeloppet beräknats med hänsyn till avdrag för värdehöjande åtgärder som vid tidpunkten då ersättningsbostaden avyttras är äldre än fem år. I så fall skulle vinsten ökas med ett belopp motsvarande dessa avdragsbelopp. Det är uppenbart

att en sådan regel skulle bli svår att förstå och tillämpa. Vi avstår därför från att lägga fram ett förslag med detta innehåll.

5.4.8 Ändringar i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt m.m. med anledning av de nya uppskavsreglerna

Regeringen har tidigare föreslagit att de nya uppskavsreglerna skall placeras i en särskild lag om uppskavsavdrag vid byte av bostad, UAL. För att en sådan lag skall harmonisera med övriga kapitalbeskattningsregler är det nödvändigt med vissa justeringar i SIL.

De bestämmelser som berörs av de nya uppskavsreglerna är 3 § 1 och 2 mom. SIL. Här finns de allmänna reglerna om vilka intäkter som hänförs till inkomst av kapital och vilka avdrag som får göras i detta inkomstslag. De två bestämmelserna bör kompletteras med anledning av det nya avdraget, uppskavsavdraget, och den nya intäkt som ett återfört uppskavsavdrag, jämte det särskilda tillägget, utgör.

I 25 § 8 mom. SIL finns bestämmelsen om hur uppskavsbelopp enligt UppskovsL skall behandlas vid en konventionell vinstberäkning. Denna bestämmelse måste kompletteras med en motsvarande bestämmelse avseende den nya uppskovslagstiftningen. En motsvarande ny bestämmelse för bostadsrätterna måste införas i 26 § SIL.

Den närmare utformningen av dessa bestämmelser tas upp i specialmotiveringen.

5.5. Uppgiftsskyldighet m.m.

Regeringens förslag: Uppgifter om ersättningsbostaden och den obeskattade vinstens storlek samt de övriga uppgifter som den skattskyldige lämnat och som behövs för tillämpningen av bestämmelserna om uppskavsavdrag skall registreras i skatterregistret.

Skälen för regeringens förslag: Har den skattskyldige medgett uppskavsavdrag och avser han att först året efter försäljningen av ursprungsbostaden förvärva en ersättningsbostad, måste skattemyndigheten efterföljande taxeringsår kontrollera att förutsättningarna för uppskavsavdrag blivit uppfyllda. Vid reavinstberäkningen när ersättningsfastigheten sedermera avyttras måste vidare bevakas att den obeskattade vinsten återförs till beskattning. En nödvändig förutsättning för att skattemyndigheten effektivt skall kunna fullgöra sina uppgifter är att en skattskyldig som vid årets utgång äger eller under året har ägt en ersättningsbostad lämnar vissa uppgifter om bostaden och att bevakningen kan ske med ADB-stöd. Vi föreslår därför att den skattskyldige i självdeklarationen skall lämna uppgift om ersättningsbostadens beteckning, den obeskattade vinstens storlek samt, om ersättningsbostaden

utgörs av bostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag, föreningens eller bolagets organisationsnummer och namn. I 7 § skatteregisterlagen (1980:343) förs in en ny punkt 23 som möjliggör registrering av de uppgifter som den skattskyldige skall lämna samt uppgift om uppskovsavdraget.

Uppgift om ersättningsbostadens beteckning är nödvändig för att identifiera bostaden. För villor är detta inte något problem eftersom det för alla fastigheter finns en särskild fastighetsbeteckning. Någon motsvarande beteckning finns emellertid inte för bostadsrätter. Enligt bostadsrättslagen (1991:614) skall en bostadsrättsförenings styrelse föra förteckning över föreningens medlemmar och de lägenheter som är upplåtna med bostadsrätt. I lägenhetsförteckningen skall anges bl.a. lägenhetens beteckning. Enbart uppgiften om lägenhetens beteckning kan inte anses vara tillräcklig för en säker identifiering av ersättningsbostaden. I de fall ersättningsbostaden utgörs av en bostadsrätt måste även bostadsrättsföreningens namn och organisationsnummer anges och uppgifterna tas in i skatteregistret. Motsvarande bör gälla även i fråga om bostad som innehas av medlem i bostadsförening eller delägare i bostadsaktiebolag. Uppgift om vinstens storlek är nödvändig vid framtida reavinstberäkning vid försäljning av ersättningsbostaden. Uppgift om uppskovsavdragets storlek behövs om det blir aktuellt att återföra medgett avdrag till beskattning.

I 13 § skatteregisterlagen föreskrivs att uppgifter som hänför sig till viss beskattningsperiod får bevaras under högst sju år efter utgången av det kalenderår under vilket perioden gått ut. Uppgifterna om ersättningsbostaden och den obesattade vinstens storlek kommer i många fall att behöva lagras under en längre tid än sju år. Skatteregisterlagen måste därför ändras så att bevarande av dessa uppgifter blir möjligt.

Datainspektionen har i yttrande förklarat sig inte ha något att erinra mot förslagen till ändringar i skatteregisterlagen (1980:343).

Reglerna om den skattskyldiges uppgiftsskyldighet finns i ett nytt andra stycke i 2 kap. 17 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

6 Reavinstbeskattning av fastigheter och bostadsrätter

6.1 Inledning

Regeringens förslag om ett nytt uppskovssystem för villor och bostadsrätter gör det nödvändigt att i vissa hänseenden ändra reglerna för reavinstbeskattningen. Vi har redan nämnt att de nya uppskovsreglerna inte är lämpliga att kombinera med de s.k. takreglerna. Dessa och anslutande frågor tar vi upp i det följande.

6.2.1 Huvudregeln

Både för fastigheter och bostadsrätter innebär huvudregeln vid reavinstbeskattningen att vinsten beräknas enligt en konventionell metod. Detta innebär i princip att vinsten beräknas som skillnaden mellan försäljningspriset och anskaffningspriset. Avdrag medges också för förbättringskostnader, mäklararvode o.d. För bostadsrätternas del är den s.k. genomsynen i praktiken slopad från och med 1993 års taxering (prop. 1991/92:54, bet. 1991/92:SkU9, SFS 1991:1855).

6.2.2 De s.k. takreglerna

För både privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter gäller att vinsten kan beräknas enligt särskilda schablonregler, de s.k. takreglerna. Dessa bestämmelser skall tillämpas om de leder till en lägre skatt än den som beräknats enligt den konventionella metoden, de sätter med andra ord ett "tak" på skatteuttaget. Takreglerna för privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter finns i 25 § 9 mom. första, andra och tredje styckena resp. 26 § 7 mom. första stycket SIL.

För en permanentbostad innebär takregeln att vinsten får beräknas till 30 % av vederlaget. Detta betyder att skattens andel av vederlaget uppgår till 9 %.

En villa eller en bostadsrätt blir permanentbostad redan efter ett års boende om vissa villkor är uppfyllda. Den skattskyldige skall ha förvärvat bostaden till ett marknadsmässigt pris och den tid under vilken han ägt bostaden utan att ha varit bosatt där får inte överstiga ett år. Har den skattskyldige varit bosatt minst tre av de senaste fem åren i en viss bostad räknas dock denna alltid som en permanentbostad. För andra privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter som inte är permanentbostäder — t.ex. fritidsbostäder — gäller att vinsten får beräknas till 60 % av vederlaget. Skatteandelen blir i så fall 18 % av vederlaget. Takreglerna som gäller för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter är mer restriktivt utformade. Vinsten skall i de fallen anses utgöra 90 % av vederlaget.

Den mest förmånliga takregeln, 9-procentsregeln, tillkom bl.a. mot bakgrund av att uppskovsrätten för villor samtidigt avskaffades. Att endast vederlaget är av intresse vid tillämpning av takreglerna innebar också att det var möjligt att samtidigt avskaffa de alternativregler där ingångsvärdena beräknades schablonmässigt med ledning av ett visst års taxeringsvärde. För fastigheterna gällde dessa regler bl.a. förvärv före år 1952 och för bostadsrätterna förvärv före år 1974.

Vidare gäller att 9-procentsregeln alltid får användas om bostaden exproprieras eller eljest avyttras under liknande förhållanden. Bestämmelser om detta finns i 25 § 10 mom. resp. 26 § 8 mom. SIL.

Det finns också vissa inskränkningar i rätten att använda takreglerna. I 25 § 9 mom. femte stycket och 26 § 7 mom. andra stycket SIL stadgas

att 9- eller 18-procentsregeln inte får användas vid avyttring av en privatbostadsfastighet eller motsvarande bostadsrätt om egendomen varit näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt inom tre år före avyttringstidpunkten (den s.k. karensregeln). Bakgrunden till regeln är att det annars skulle kunna vara omotiverat fördelaktigt att inför en försäljning av en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt se till att det sker ett karaktärsbyte varefter 9- eller 18-procentsregeln kan användas.

Även när det gäller beskattningen av fåmansföretagare finns det regler som inskränker rätten att använda schablonreglerna i 25 § 9 mom. och 26 § 7 mom. SIL. Enligt 24 § 6 mom. tredje stycket SIL gäller att om en delägare i ett fåmansföretag eller en delägaren närstående person avyttrar en fastighet eller en bostadsrätt till företaget får vinsten inte beräknas enligt någon av takreglerna. Detta gäller dock inte om egendomen helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet. Enligt 24 § 6 mom. fjärde stycket SIL kan skattemyndigheten medge undantag från förbudet att beräkna vinsten enligt någon av schablonreglerna. Bestämmelsen innebär att vinsten i dessa dispensfall alltid beräknas enligt den konventionella metoden.

6.2.3 Övergångsbestämmelserna

Både för fastigheter och bostadsrätter finns särskilda övergångsregler som infördes i samband med skattereformen. Dessa regler är endast tillämpliga när vinsten beräknas enligt huvudregeln.

Den övergångsregel som gäller fastigheter — punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL (SFS 1990:651) — får tillämpas vid avyttringar som sker den 1 januari 1991 — den 31 december 1999. Bestämmelsen innebär att omkostnadsbeloppet (anskaffningspriset, förbättringskostnader o.d.) får — med ett undantag — beräknas som om fastigheten avyttrades den 31 december 1990, dvs. enligt äldre regler. Undantaget innebär att indexeringen av omkostnadsbeloppet börjar först från det åttonde - och inte det fjärde - året efter förvärvet.

Övergångsregeln för bostadsrätter omfattar förvärv som skett före den 1 januari 1987. Om en sådan bostadsrätt avyttras under något av åren 1991, 1992 eller 1993 är endast 60, 75 resp. 90 % av vinsten skattepliktig. Bestämmelsen finns i punkt 5 av övergångsreglerna till SIL (SFS 1990:651) och gäller alla slags bostadsrätter under förutsättning att vinsten inte beräknas enligt någon av de s.k. takreglerna.

UppskovsL upphörde som tidigare nämnts att gälla vid utgången av år 1990 (SFS 1990:680). Avyttras en fastighet efter den tidpunkten och beräknas vinsten enligt den konventionella metoden gäller emellertid att ett uppskov som medgetts enligt den upphävda lagen skall tas fram till beskattning. Detta framgår av 25 § 8 mom. SIL. Ett uppskov enligt UppskovsL beaktas däremot inte om vinsten beräknas enligt någon av takreglerna. Den schabloniserade vinsten är alltid densamma oavsett om den avyttrade fastigheten är en ersättningsfastighet enligt UppskovsL eller ej.

6.2.5 Den skattemässiga behandlingen av förluster

Fysiska personer och dödsbon

Avyttras en fastighet eller en bostadsrätt och uppkommer en förlust gäller att 70 % av förlusten är avdragsgill i inkomstslaget kapital. Bestämmelser om detta finns i 3 § 2 mom. tredje stycket SIL. Därutöver finns i 24 § 3 mom. SIL vissa särskilda bestämmelser om avdrag för förluster.

Andra juridiska personer än dödsbon

För andra juridiska personer än dödsbon gäller enligt 2 § 1 mom. sjätte stycket SIL att vinst hänförlig till en fastighet eller bostadsrätt utgör intäkt av näringsverksamhet. Av åttonde stycket i det nämnda lagrummet framgår dock att vinsten — med ett visst undantag — skall beräknas enligt bestämmelserna i 25 resp. 26 § SIL. Undantaget innebär att 27-procentsregeln inte kan användas. Dessa skattskyldiga måste alltså som ingångsvärde använda det verkliga anskaffningsvärdet.

Förluster hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet får fullt ut dras av. Någon kvotering motsvarande den 70-procentsregel som gäller för inkomstslaget kapital enligt 3 § 1 mom. SIL finns inte.

6.3.1 Slopade 9- och 18-procentsregler och en ny skattepliktsregel för villor och bostadsrätter

Regeringens förslag: De s.k. takreglerna för privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter, 9- och 18-procentsreglerna, tas bort. För sådan egendom skall i stället gälla att 50 % av den konventionellt beräknade vinsten skall utgöra den skattepliktiga vinsten. Vid förlust på sådan egendom får 50 % av förlusten dras av.

Skälen för regeringens förslag: De s.k. takreglerna är inte lämpliga att kombinera med ett nytt uppskovssystem. Det finns flera skäl för denna slutsats. Som vi tidigare nämnt (avsnitt 6.2.2) är ett av skälen att 9-procentsregeln infördes som ersättning för de gamla uppskovsreglerna. Det betyder att om det införs nya uppskovsregler bör dessutom inte takreglerna finnas kvar. Ett annat skäl att avskaffa takreglerna är att vårt förslag avseende nya uppskovsregler bygger på att vinsten beräknas enligt en konventionell metod. Vinsten förs över till ersättningsbostaden genom att omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen minskas med ett belopp motsvarande den obeskattade vinsten från ursprungsbostaden. En sådan teknik kan inte utan betydande svårigheter förenas med schablonreglerna.

Till detta kommer att takreglerna bygger på en kraftig schablonisering som i de enskilda fallen kan innebära orättvisor.

Regeringens förslag är mot bakgrund härav att 9- och 18-procentsreglerna tas bort. Detta betyder att reavinstbeskattningen av privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter alltid kommer att ske enligt en och samma konventionella metod.

Om takreglerna tas bort och vinsten på grund därav alltid kommer att beräknas enligt en konventionell metod är det — särskilt med tanke på långa innehav — emellertid nödvändigt att på något annat sätt begränsa skatteuttaget när det gäller privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter i de fall uppskov inte är aktuellt. Den närmast till hands liggande lösningen är att endast en viss del av den på vanligt sätt beräknade vinsten skall vara skattepliktig. Olika nivåer är tänkbara. Vårt förslag är att 50 % av den konventionellt beräknade vinsten skall utgöra den skattepliktiga vinsten. Detta betyder att skatteandelen av en vinst är (50 x 30 =) 15 %. Efter det att kapitalskattesatsen sänkts till 25 % utgör motsvarande skatteandel 12,5 %.

Vad häfter gäller förluster vid avyttring av privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter kan följande konstateras. Om den skattepliktiga vinsten utgör en viss kvotdel av vinsten bör i princip en motsvarande kvotering ske i förlustfall. Eftersom det finns en generell förlustkvotering i inkomstlaget kapital, 70 %-regeln, borde således 35 % av en förlust (70 % av 50 %) få dras av. Med hänsyn till förhållandena

på bostadsmarknaden under de senaste åren framstår emellertid en sådan begränsning som alltför långtgående. Regeringen föreslår därför att 50 % av en förlust skall vara avdragsgill.

Vad regeringen nu föreslagit innebär bl.a. att den nuvarande skillnaden mellan permanentbostäder (9 %) och "fritidsbostäder" (18 %) slopas vid reavinstberäkningen. Skillnaden mellan permanentbostäder och andra bostäder får i stället betydelse för möjligheten till uppskov.

Att vinsten enligt de nya reglerna alltid kommer att beräknas enligt en i princip konventionell metod innebär bl.a. att alla "gamla" uppskov kommer fram till beskattning genom att omkostnadsbeloppet påverkas (jfr 25 § 8 mom. SIL). Vid avyttring av en ersättningsfastighet enligt UppskovsL kommer den skatt som hänför sig till uppskovsbeloppet att vara 30 % -efter 1994 års utgång 25 % — av halva uppskovsbeloppet.

Förslagen avseende nya vinst- och förlustregler innebär i lagteknisk mening följande. Bestämmelserna i 25 § 9 mom. första - tredje styckena SIL — som handlar om 9- och 18-procentsreglerna för fastigheter — kan tas bort. Motsvarande lagrum för bostadsrätternas del är 26 § 7 mom. första stycket SIL. Likaså kan bestämmelserna i 25 § 10 mom. och 26 § 8 mom. SIL om expropriation o.d. tas bort. De nya reglerna om skattepliktig vinst och avdragsgill förlust har placerats i 25 § 11 mom. resp. 26 § 10 mom. SIL. En justering har gjorts i 3 § 2 mom. SIL som innehåller den allmänna förlustavdragsregeln.

6.3.2 Slopad 27-procentsregel och en ny skattepliktsregel för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter

Regeringens förslag: Den s.k. takregeln för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter, 27-procentsregeln, tas bort. För sådan egendom skall — oavsett om ägaren är en fysisk eller juridisk person — gälla att 90 % av den konventionellt beräknade vinsten utgör skattepliktig vinst. För fysiska personer och dödsbon innebär motsvarande kvoterings vid förlust att 63 % av förlusten är avdragsgill. För andra juridiska personer än dödsbon är 90 % av en förlust avdragsgill.

Skälen för regeringens förslag: Slopas takreglerna för privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter betyder detta att alternativa regler för att beräkna ingångsvärden för egendom av detta slag måste införas. Om det mot bakgrund av de föreslagna uppskavsreglerna ändå är nödvändigt med nya alternativregler för bostäder kan 27-procentsregeln för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter slopas och alternativreglerna utvidgas till att också omfatta sådan egendom. När 27-procentsregeln infördes var motivet att den skulle fungera som en ersätt-

ning för de borttagna alternativreglerna avsedda för att beräkna ingångsvärden (prop. 1989/90:110 s. 422).

Emellertid kan 27-procentsregeln, oavsett skälen för dess tillkomst, i vissa fall innebära en skattelindring i förhållande till skatteutfallet vid en konventionell vinstberäkning. Eftersom syftet med att slopa 27-procentsregeln inte är att höja beskattningsnivån finns det anledning att på något annat sätt begränsa skatteuttaget vid tillämpning av den konventionella vinstberäkningsmetoden. Enligt vår uppfattning bör detta ske på i princip det sätt som nyss föreslagits för privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter. Regeringens förslag innebär att den skattepliktiga vinsten i nu avsedda fall skall utgöra 90 % av den konventionellt beräknade vinsten. Uppkommer förlust bör denna på vanligt sätt kvoterats enligt 70-procentsregeln. För fysiska personer och dödsbon betyder detta att $(70 \times 90 =) 63$ % av en förlust skall vara avdragsgill.

En särskild fråga är hur skatteplikts- och förlustavdragsreglerna skall utformas för andra juridiska personer än dödsbon. Enligt gällande rätt är hela vinsten skattepliktig och hela förlusten avdragsgill. Eftersom 27-procentsregeln inte kunnat användas av dessa skattskyldiga får det för dem ingen särskild betydelse om regeln slopas. Enligt vår uppfattning bör emellertid 90-procentsregeln gälla oavsett om det är fråga om fysiska eller juridiska personer. När det gäller andra juridiska personer än dödsbon är därför vårt förslag att 90 % av den konventionellt beräknade vinsten skall utgöra skattepliktig vinst.

I princip kan samma resonemang föras när det gäller avdrag för förluster. Utgångspunkten är emellertid en annan. Den i det föregående föreslagna 63-procentsregeln bygger på tanken att om 90 % av vinsten är skattepliktig skall en lika stor förlustandel göras till föremål för 70-procentskvotering. Ett motsvarande resonemang när det gäller andra juridiska personer än dödsbon leder till att 90 % av en förlust skall få dras av. Regeringens förslag är utformat i enlighet med detta.

Att slopa takreglerna för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter innebär att 25 § 9 mom. fjärde stycket och 26 § 7 mom. andra stycket SIL kan tas bort. De nya skattepliktsreglerna för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter finns i 25 § 11 mom. resp. 26 § 10 mom. SIL. Hänvisningen i 2 § 1 mom. åttonde stycket SIL till vissa moment i 25 och 26 §§ SIL som gäller andra juridiska personer än dödsbon måste justeras med hänsyn till ändringarna i 25 och 26 §§ SIL.

Regeringens förslag: För fastigheter skall kvoteringsreglerna — 50- och 90-procentsreglerna — inte gälla om vinsten beräknas enligt den övergångsregel som innebär att äldre regler skall tillämpas vid beräkning av omkostnadsbeloppet. I så fall skall det heller inte vara möjligt att erhålla ett uppskovsavdrag. Övergångsregeln för bostadsrätter tas bort.

Skälen för regeringens förslag: Den övergångsregel som finns för fastigheter — punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL (SFS 1990:651) — tillkom mot bakgrund av att indexuppräkningsreglerna avskaffades i samband med skattereformen. Anledningen var att de nya vinstberäkningsreglerna i vissa fall kunde medföra omotiverade skatteskärpningar vid en jämförelse mellan försäljningar före och efter årsskiftet 1990/91.

Vad vi föreslagit i det föregående när det gäller att slopa de s.k. takreglerna och att ersätta dem med nya regler om den skattepliktiga vinstens storlek rubbar inte de principiella argumenten för den aktuella övergångsregeln. Regeln syftar ju till att den skattskyldige skall bibehållas rätten att bli beskattad för den vinst som skulle framkommit om avyttringen skett den 31 december 1990. Regeringens förslag är därför att övergångsregeln skall finnas kvar. Resonemanget leder också till den slutsatsen att om omkostnadsbeloppet och därmed vinsten beräknats på grundval av de äldre reglerna bör det inte komma ifråga att vinsten skall kvoteras enligt de nya reglerna eller att ett uppskovsavdrag skall kunna medges.

När det däremot gäller den övergångsbestämmelse — punkt 5 av övergångsbestämmelserna till SIL (SFS 1990:651) — som avser bostadsrätter är förhållandena annorlunda. Bestämmelsen tillkom med tanke på bostadsrätter där den skattepliktiga vinsten — om de avyttrats under 1990 — enligt då gällande regler skulle utgjort 25 % av den nominella vinsten. På i princip samma sätt som beträffande fastigheterna var avsikten att försäljningar under åren 1991 - 1993 inte skulle innebära väsentliga skatteskärpningar i förhållande till en försäljning under år 1990.

För det år som ännu är aktuellt — 1993 — innebär övergångsregeln att den skattepliktiga andelen av vinst hänförlig till en bostadsrätt förvärvad före den 1 januari 1987 skall utgöra 90 %. Detta är högre än vad regeringen föreslagit för bostadsrätter som är privatbostäder (50%) och lika högt som förslaget avseende andra bostadsrätter. Det finns mot den bakgrunden ingen anledning att behålla övergångsregeln. Vårt förslag är därför att regeln skall slopas.

Våra förslag innebär att det är nödvändigt att göra vissa justeringar i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL (1990:651). Bestämmelsen

om att UAL inte är tillämplig om ett omkostnadsbelopp beräknats enligt den nyssnämnda övergångsbestämmelsen finns i punkt 2 av övergångsbestämmelserna till UAL.

6.3.4 Karensreglerna

Regeringens förslag: Den nya vinstberäkningsregeln för privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter skall tillämpas även om egendomen inom en treårsperiod före avyttringen varit näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt. Det skall alltså inte finnas någon motsvarighet till de s.k. karensreglerna.

Skälen för regeringens förslag: De nya regler för reavinstbeskattning av privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter som nu föreslås gynnar på samma sätt som tidigare sådan egendom framför näringsfastigheter och med dem jämställda bostadsrätter. Den skillnad i beskattningen som motiverade den s.k. karensregeln finns alltså kvar.

Frågan blir därför om det även inom ramen för ett nytt system bör finnas en karensregel för bostäder som inom en viss tid före en avyttring bytt skattemässig karaktär. En sådan regel skulle kunna innebära att den som avyttrar en privatbostadsfastighet eller motsvarande bostadsrätt inte skulle få använda 50-procentsregeln om det gått kortare tid än tre år från det att ett karaktärsbyte skett.

Det råder inget tvivel om att det från flera synpunkter vore bäst om det nya systemet inte innehöll någon karensregel. Inte enbart önskemålet om en så enkel lagstiftning som möjligt talar för det. Den nuvarande karensregeln är — i vart fall delvis — betingad av att 9-procentsregeln är en i förhållande till den nominellt beräknade vinsten många gånger mycket förmånlig regel. Det kan nämligen också göras gällande att behovet av en karensregel minskar när den förmånligare beskattningen för privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter bygger på en konventionellt beräknad vinst. Vårt förslag är därför att det inte skall finnas några karensregler. Detta innebär att bestämmelserna i 25 § 9 mom. femte stycket och 26 § 7 mom. andra stycket SIL kan upphävas.

Regeringens förslag: Särskilda regler införs för att beräkna ingångsvärden för fastigheter och bostadsrätter som förvärvats före år 1952 resp. år 1974.

Skälen för regeringens förslag: Reavinstreglerna för både fastigheter och bostadsrätter innehöll före 1990 års skattereform alternativa metoder för att beräkna ingångsvärden. En av dem (alternativregel I) kunde användas om en fastighet förvärvats före år 1952. De andra två reglerna (alternativreglerna II och III) kunde användas om en avyttrad fastighet innehafts i mer än 20 år eller om den förvärvats genom arv, testamente eller bodelning vid makes död. För bostadsrätternas del fanns särskilda regler om förvärvet skett före år 1974.

Bestämmelserna avskaffades när skattereformen genomfördes eftersom takreglerna gjorde dem obehövligen. Det bör dock nämnas att bestämmelserna kan användas om omkostnadsbeloppet vid en avyttring beräknas enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till SIL (1990:651), dvs. enligt de äldre regler som skulle ha tillämpats om avyttringen hade skett den 31 december 1990.

Regeringen har i det föregående föreslagit att takreglerna skall avskaffas. Härigenom är man i princip tillbaka till den situation som rådde före skattereformen. Det uppkommer således ett praktiskt behov av att ha regler för att beräkna ingångsvärden när de är okända eller eljest ligger långt tillbaka i tiden. Den möjlighet som står närmast till buds är att återvända till en något modifierad form av de regler som tidigare gällde för fastigheter resp. bostadsrätter. Det finns i så fall skäl för att endast ha en alternativregel för resp. egendomsslag och det är också lämpligt att reglerna har samma principiella utformning. Vårt förslag är att alternativreglerna skall avse fastigheter resp. bostadsrätter anskaffade före år 1952 resp. 1974. Detta innebär att alternativregel I resp. den tidigare bostadsrättsregeln återinförs. Reglerna bör gälla alla slags fastigheter och bostadsrätter.

För fastigheternas del innebar alternativregel I i punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 § KL följande.

Om en fastighet hade förvärvats före år 1952 skulle fastigheten anses förvärvad den 1 januari 1952. Det fanns två sätt att beräkna ingångsvärdet. Det ena var att 150 % av fastighetens taxeringsvärde år 1952 skulle utgöra ingångsvärdet. Det andra sättet avsåg den situationen att den skattskyldige kunde visa att den verkliga köpeskillingen var högre än 150 % av det aktuella taxeringsvärdet. I så fall fick det verkliga beloppet användas. Särskilda regler gällde om den avyttrade fastigheten ingick i en annan taxeringsenhet år 1952 eller om det inte fanns något taxeringsvärde det året.

Av att fastigheten i båda dessa fall skulle anses förvärvad den 1 januari 1952 följde, vilket uttryckligen angavs, att vid vinstberäkningen hänsyn inte kunde tas till avdrag eller kostnader som hänförde sig till tiden före år 1952.

För bostadsrätter som förvärvats före år 1974 gällde enligt punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL i princip samma regler som för fastigheter anskaffade före år 1952. En sådan bostadsrätt skulle alltid anses förvärvad den 1 januari 1974, den s.k. stickdagen. Också för bostadsrätternas del fanns det två metoder för att beräkna ett ingångsvärde.

Den ena var att ingångsvärdet skulle anses utgöra 150 % av bostadsrättens andel av bostadsrättsföreningens behållna förmögenhet den 1 januari 1974. Föreningsförmögenheten beräknades med ledning av föreningsfastighetens taxeringsvärde år 1974. Hänsyn togs också till föreningens övriga tillgångar och skulder enligt bokslutet för det räkenskapsår som hade avslutats närmast före ingången av år 1974.

Den andra metoden innebar att det verkliga vederlaget fick användas som ingångsvärde om den skattskyldige kunde visa att vederlaget översteg 150 % av bostadsrättens andel av föreningsförmögenheten på stickdagen. Vid beräkning av vederlaget skulle man bortse från eventuella fonder som fanns vid förvärvet.

Oavsett om ingångsvärdet beräknades enligt den förra eller den senare metoden gällde att vid vinstberäkningen hänsyn inte kunde tas till kostnader och avdrag som belöpte på tiden före år 1974. Om det inte fanns något taxeringsvärde för år 1974 fick detta uppskattas med ledning av det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet.

De nya reglerna om ingångsvärden för fastigheter och bostadsrätter som förvärvats före år 1952 resp. 1974 placeras lämpligen i 25 § 9 mom. och 26 § 7 mom. SIL. Med vissa mindre skillnader kan lagtexten utformas på samma sätt som i motsvarande äldre, numera upphävda lagrum.

Att återinföra en regel motsvarande alternativregel I för fastigheter innebär också att det är nödvändigt att göra vissa justeringar av återläggningsreglerna i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL. För bostadsrätternas del är det nödvändigt med vissa ändringar av de bestämmelser i 26 § 4 mom. SIL som rör avdragsrätten för kapitaltillskott. Ändringarna berör värdeminskningsskatt m.m. och kapitaltillskott från tiden före år 1952 resp. 1974. De två frågorna berörs ytterligare i specialmotiveringen.

Det är också nödvändigt med vissa justeringar i reglerna avseende föreningens kontrolluppgiftsskyldighet. I 3 kap. 45 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter regleras frågan om vilken kontrolluppgiftsskyldighet som åligger en bostadsrättsförening. Också i detta hänseende handlar det om att återinföra en äldre regel. Föreningen bör åläggas en skyldighet att lämna uppgift om det förmögenhetsvärde som gällde för lägenheten på stickdagen om den överlåtna bostadsrätten förvärvats före år 1974.

Ytterligare en fråga bör tas upp i sammanhanget. I 25 § 6 mom. sjätte stycket SIL finns en bestämmelse som tar sikte på den situationen att ett omkostnadsbelopp i vissa fall beräknas med ledning av ett taxeringsvärde. Bestämmelsen hade ett sakligt samband med de nyss berörda alternativreglerna II och III där ju omkostnadsbeloppet under vissa förutsättningar kunde beräknas utifrån ett taxeringsvärde. Bestämmelsen i 26 § SIL borde ha tagits bort när alternativreglerna togs bort vid skattereformen. Att vi nu föreslagit att en bestämmelse motsvarande alternativregel I skall införas påverkar inte detta ställningstagande. Vi föreslår därför att bestämmelsen i 25 § 6 mom. sjätte stycket SIL skall tas bort eftersom den saknar betydelse.

6.3.6 Slopade särregler för fåmansföretagare

Regeringens förslag: Det skall inte finnas några särskilda regler för beräkning av reavinst när bl.a. delägare i fåmansföretag säljer en fastighet eller bostadsrätt till företaget.

Skälen för regeringens förslag: Bestämmelserna i 24 § 6 mom. SIL och i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL kan aktualiseras om en delägare i ett fåmansföretag eller någon honom närstående avyttrar egendom till företaget. Reglerna avser det fallet att vederlaget för den avyttrade egendomen överstiger marknadsvärdet. I så fall skall den del av vederlaget som motsvarar marknadsvärdet beaktas vid vinstberäkningen och den överskjutande delen av vederlaget tas upp som intäkt av tjänst.

Av förarbetena framgår att regeln syftar till att förhindra att den skattskyldige tar ut medel från företaget på ett från skattesynpunkt fördelaktigt sätt samtidigt som han genom företaget har samma tillgång till egendomen som före avyttringen (prop. 1989/90:110 s. 601).

Regleringen omfattar all slags egendom, däribland fastigheter och bostadsrätter. Det kanske mest praktiska fallet när det gäller bostäder är att en fåmansföretagare avyttrar sin villa till det egna företaget och sedan bor kvar. Det är också den situationen som omnämns i förarbetena.

Enligt 24 § 6 mom. tredje stycket SIL gäller att om en fastighet eller en bostadsrätt inte skall användas i företagets näringsverksamhet får vinsten vid en sådan försäljning inte beräknas enligt någon av de s.k. takreglerna. Enligt 24 § 6 mom. fjärde stycket SIL kan skattemyndigheten medge undantag från bestämmelserna i tredje stycket om det föreligger synnerliga skäl.

Skälet till att de s.k. takreglerna inte får användas i dessa fall är att dessa regler — i första hand 9-procentsregeln — i många fall kan vara betydligt förmånligare än om beskattningen sker på grundval av en konventionellt beräknad vinst.

Vi har i det föregående föreslagit att de s.k. takreglerna för både fastigheter och bostadsrätter skall tas bort. Motivet för en specialreglering när en fåmansföretagare avyttrar egendom till det egna företaget bortfaller därigenom. Vårt förslag om uppskovsregler ändrar inte denna slutsats. Det kan för övrigt noteras att den som efter en införsäljning av en bostad till det egna företaget inte skaffar eller avser att skaffa någon ersättningsbostad utan bor kvar i den sålda bostaden inte heller kan medges något uppskovsavgdrag.

Vårt förslag är alltså att förbudet för delägare i fåmansföretag att använda takreglerna i vissa fall tas bort utan att ersättas av andra motsvarande regler. Detta innebär också att den särskilda dispensmöjligheten kan upphävas. Vad vi nu föreslagit påverkar inte de bestämmelser som i vissa fall innebär att en del av ett vederlag skall tas upp som inkomst av tjänst medan återstoden skall ingå i en vinstberäkning. Dessa bestämmelser bör således kvarstå oförändrade.

Regeringens förslag innebär att det är nödvändigt med vissa justeringar av bestämmelserna i 24 § 6 mom. SIL och i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL.

7 Ikraftträdande m.m.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1994 och — med undantag för vad vi föreslagit i fråga om förlustavgdrag — tillämpas på avyttringar från och med den 8 september 1993. Förlustavgdragsreglerna föreslås tillämpliga på avyttringar som sker från och med den 1 juli 1994.

Regeringen har den 7 september 1993 i en skrivelse (1993/94:2) till riksdagen överlämnat ett meddelande enligt 2 kap. 10 § regeringsformen med en begäran att de nya reglerna, med nämnda undantag, skall tillämpas från och med den 8 september 1993.

Den omständigheten att ett uppskovsavgdrag kan medges tidigast vid avyttringar som skett den 8 september 1993 hindrar inte att egendom som förvärvats den 1 januari 1992 - den 7 september 1993 kan vara ersättningsbostad av det slag som avses i 11 § UAL. Vid 1994 års taxering uppkommer i så fall — enligt 6 § UAL — frågan huruvida bosättning skett senast den 15 februari 1994. Om så ej skett aktualiseras frågan, med ett års förskjutning när det gäller tidpunkten för bosättningen, återigen vid 1995 års taxering.

Den föreslagna bestämmelsen om att 50 % av den konventionellt beräknade vinsten avseende en villa eller en bostadsrätt skall utgöra den skattepliktiga vinsten betyder att skatteuttaget i vissa fall kan bli något högre för egendom som enligt gällande regler är permanentbostäder och som därför omfattas av 9-procentsregeln. Detta får omedelbara följder för dem som av olika skäl inte kommer att yrka något uppskovsavgdrag.

Mot bakgrund av att vårt förslag i vissa fall kan innebära skattekärpningar som inte varit kända i förväg föreslår vi att de nuvarande reglerna övergångsvis skall kunna tillämpas om den skattskyldige yrkar

det. Detta innebär att en skattskyldig som avyttrat en villa eller bostadsrätt övergångsvis kan välja mellan å ena sidan 9-procentsregeln eller å andra sidan 50-procentsregeln i kombination med ett uppskovsavdrag. En lämplig bortre tidsgräns synes vara halvårsskiftet 1994. Det betyder att de äldre reglerna bör få tillämpas fram till och med den 30 juni 1994 trots att de nya reglerna får verkan fr.o.m. den 8 september 1993.

När det gäller sänkningen av avdragskvoten i förlustfall — från 70 % till 50 % för villor och bostadsrätter och till 63 % när det gäller näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter som ägs av fysiska personer och dödsbon — innebär vårt förslag att de nya bestämmelserna skall börja tillämpas först när skattskyldighet inträder den 1 juli 1994 och senare. Detsamma gäller den sänkning av avdragskvoten från 100 till 90 % som regeringen föreslagit för egendom av här avsett slag som ägs av andra juridiska personer än dödsbon.

Vad regeringen nu föreslagit föranleder särskilda övergångsbestämmelser till UAL, KL och SIL.

8 Statsfinansiella konsekvenser

Privatbostäder

Vid en bedömning av de statsfinansiella effekterna av våra förslag är det i sammanhanget viktigt att skilja mellan effekter på kort och lång sikt. Det långsiktiga skattebortfallet som kan beräknas till 1 420 milj kr är relevant först i och med utgången av år 1999 eftersom de skattskyldiga ända fram till denna tidpunkt kan använda de äldre reavinstreglerna som om avyttringen skedde den 31 december 1990 (jfr avsnitt 6.3.3). Den kortsiktiga effekten - att skattebortfallet uppgår till 960 milj kr - är att se som en första helårseffekt. Vid beräkningen har inte beaktats att de skattskyldiga föreslås kunna använda de nuvarande reglerna fram till och med utgången av första halvåret 1994.

Det skattebortfall som blir följderna av att parallella regler fram till halvårsskiftet år 1994 är svårt att kvantifiera. Å ena sidan kan man anta att alla maximalt utnyttjar den möjlighet till skatteanpassning som medges. Å andra sidan finns det flera faktorer som talar emot detta. Det torde t.ex. vara svårt att genomföra vissa försäljningar eftersom både potentiella köpare och kreditgivare kan antas vara försiktiga. För att 9%-regeln skall vara att föredra framför de föreslagna reglerna krävs ett försäljningspris som överstiger inköpspriset med 150 %. Vid en försäljning 1993 betyder det, för småhus, att förvärvet i genomsnitt ligger före år 1977. Är förhållandet så att värdet understiger förvärvspriset är nuvarande regler alltid att föredra. Det är emellertid ett begränsat antal situationer där så är fallet. Främst gäller detta när förvärvet ligger efter år 1988. Det är också viktigt att beakta den begränsade skatteförmån som det faktiskt är fråga om. Vid en förlust om 100 000 kr uppgår skattereduktionen till ett belopp som är endast 6 000 kr lägre än enligt gällande

regler. Regeringens bedömning är att det totala skattebortfallet på grund av tidigarelagda försäljningar uppgår till 200 miljoner kr. Prop. 1993/94:45

Näringsfastigheter

Näringsfastigheter säljs huvudsakligen via aktierna i ett bolag vars huvudsakliga tillgång är fastigheter. Anledningen till detta är främst en enklare administrativ hantering samt att man slipper betala stämpelskatt på förvärvet. Påverkas inte detta beteende av de nya reglerna - vilket är troligt - kommer skattebortfallet att bli litet. Skattebortfallet kan därför beräknas till 150 miljoner kr.

9 Specialmotivering

9.1 Lagen om uppskovsavdrag vid byte av bostad

1 §

I paragrafens *första stycke* anges de grundläggande förutsättningarna för att en skattskyldig fysisk person skall kunna medges ett uppskovsavdrag. Av bestämmelsen framgår också vad som gäller om den skattskyldige vid den taxering då vinsten från ursprungsbostaden redovisas inte uppfyller villkoren i fråga om förvärv av en ny bostad och bosättning där. I så fall krävs att den skattskyldige avser att förvärva en bostad och bosätta sig där eller, om sådant förvärv redan skett, att han avser att bosätta sig i den nyförvärvade bostaden. Frågan om innebörden av en sådan avsikt har *Lagrådet* tagit upp i sitt yttrande och vi instämmer i den uppfattning som där redovisas.

Av *andra stycket* framgår att dödsbo kan medges uppskovsavdrag under de särskilda förutsättningar som anges i 13 §.

2 §

I paragrafen definieras begreppet ursprungsbostad. Av definitionen framgår att uppskov endast kan komma i fråga om den avyttrade egendomen utgjorde en privatbostad enligt 5 § KL. Det betyder att uppskovsreglerna kan omfatta småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet (5 § första stycket KL).

Såvitt gäller bostadsrätter omfattar den nya lagstiftningen egendom som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. SIL, dvs. när det är fråga om en bostad i ett "äkta" bostadsföretag (5 § fjärde stycket KL).

För att ett småhus eller en bostadsrätt skall hänföras till kategorin privatbostadsfastighet eller motsvarande bostadsrätt krävs att egendomen skall utgöra privatbostad enligt definitionen i 5 § andra stycket KL. Detta innebär att småhuset eller bostadsrätten helt eller till övervägande del eller, i fråga om småhus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del, skall användas för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller vissa honom närstående eller att småhuset eller bostadsrätten är avsett att användas på sådant sätt. Om villkoren för att ett småhus eller en bostadsrätt skall vara privatbostad vid en viss tidpunkt inte längre uppfylls kan bostaden under viss övergångstid likväl behålla denna karaktär enligt de s.k. tröghetsreglerna i 5 § sjätte stycket KL.

För att en privatbostad enligt 5 § KL skall kunna vara ursprungsbostad enligt UAL krävs vidare att den utgör den skattskyldiges permanentbostad. Denna fråga berörs i specialmotiveringarna till 3 och 4 §§.

Det anges särskilt att egendom utomlands inte kan vara ursprungsbostad. Tomtmark kan under vissa förutsättningar vara privatbostadsfastighet men aldrig privatbostad. En annan sak är att tomtmark som bebyggs kan vara ersättningsbostad enligt 11 §.

Kravet på den avyttrade egendomens skattemässiga karaktär — privatbostad enligt 5 § KL — sträcker sig längre än vad som gäller för ersättningsbostaden. Enligt 11 § UAL skall ersättningsbostaden vara ett sådant småhus eller en sådan bostadsrätt som anges i 5 § första resp. fjärde stycket KL. Något krav på att bostaden skall vara privatbostad uppställs således inte (jfr specialmotiveringen till 11 §).

3 §

Utöver det grundläggande kravet att bostaden skall vara en privatbostad (jfr 2 §) krävs att bostaden skall vara den skattskyldiges permanentbostad.

I paragrafens *första stycke* definieras begreppet permanentbostad. Definitionen är med vissa undantag utformad på samma sätt som motsvarande definition av egendom som omfattas av den s.k. 9-procentsregeln i 25 § 9 mom. SIL. Undantagen hänför sig till punkt 1 varav framgår att ett småhus eller en bostadsrätt är den skattskyldiges permanentbostad om han bott i bostaden minst ett år närmast före avyttringen. I 25 § 9 mom. SIL — vartill 26 § 7 mom. SIL hänvisar — uppställs de ytterligare kraven att den skattskyldige måste ha förvärvat egendomen till ett marknadsmässigt pris och att den tid han ägt bostaden utan att vara bosatt där inte får överstiga ett år. Några motsvarigheter till dessa krav finns inte. Skälen till detta har redovisats i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.2.1)

I *andra stycket* finns en särskild regel som är tillämplig i den situationen att den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad innan han ännu avyttrat ursprungsbostaden. Av stycket framgår att frågan om den avyttrade bostaden är permanentbostad eller ej får avgöras med hänsyn till förhållandena när ersättningsbostaden förvärvades. Att bedömningstid-

punkten då är en annan än avyttringstidpunkten påverkar inte kravet att den sålda bostaden skall vara en privatbostad vid tidpunkten för avyttringen.

Att småhus eller bostadsrätt som ägs av dödsbo kan vara privatbostad framgår av 5 § femte stycket KL och 53 § 3 mom. samma lag. Att däremot sådan egendom inte kan vara permanentbostad i UAL:s mening har uttryckligen stadgats i *tredje stycket*.

Frågan om en bostad som ägs av ett dödsbo kan vara permanentbostad är i princip densamma som motsvarande fråga såvitt gäller tillämpningen av den nu gällande

9-procentsregeln. Den nya bestämmelsen har tillkommit som ett förtydligande av vad som i sammanhanget är gällande rätt, nämligen att ett dödsbo med stöd av 53 § 3 mom. KL inte kan göra gällande att 9-procentsregeln skall tillämpas när boet avyttrar en privatbostadsfastighet eller motsvarande bostadsrätt under dödsfallsåret.

Det bör i sammanhanget nämnas att om en fastighet eller bostadsrätt skiftas ut till någon av de efterlevande torde det inte vara ovanligt att egendomen i dennes hand omedelbart är att anse som permanentbostad. Det finns ingen bestämmelse om att bosättningstid endast räknas för ägaren av bostaden.

4 §

I paragrafen regleras frågan om uppskov i samband med att en privatbostad görs till föremål för expropriation eller liknande åtgärder. Av bestämmelsen framgår att uppskofsavdrag i sådana fall kan medges även om bostaden ifråga inte är permanentbostad enligt definitionen i 3 §. Förutsättningen i dessa fall är att den skattskyldige är bosatt i bostaden vid tidpunkten för expropriationen men att han ännu inte hunnit bo där i ett år. I sak innebär stadgandet en utvidgning av definitionen av begreppet ursprungsbostad.

Punkterna 1 - 2 omfattar ett par av de situationer som anges i nuvarande 25 § 10 mom SIL. Till skillnad mot den bestämmelsen innehåller UAL inga särskilda regler om att den skattskyldiges fastighet varit föremål för olika slags rådighetsinskränkningar enligt naturvårdslagen eller andra liknande författningar. Frågeställningen har berörts i den allmänna motiveringen.

5 §

I paragrafen regleras frågan om hur stor den minsta vinsten skall vara för att ett uppskofsavdrag skall kunna komma i fråga.

Av bestämmelsen framgår att vinsten i frivilligfallen måste uppgå till minst 50 000 kr per delägare. I tvångsfallen måste motsvarande vinst

uppgå till minst 10 000 kr. Det bör uppmärksammas att bestämmelsen gäller vinsten och inte den skattepliktiga vinsten.

6 §

I paragrafen — liksom i 7 § — finns bestämmelser om uppskovsavdraget och dess beräkning. Bestämmelserna i 6 och 7 §§ är tillämpliga vid den taxering då den skattepliktiga vinsten från ursprungsbostaden redovisas.

Utgångspunkten är att den skattskyldige förvärvat en ersättningsbostad under samma kalenderår som ursprungsbostaden avyttrades eller att förvärvet skett tidigast under året dessförinnan och att han bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år ursprungsbostaden avyttrades.

Avgörande för uppskovsbeloppets beräkning är en jämförelse mellan vederlagen för ursprungsbostaden och ersättningsbostaden. Vid beräkning av vederlaget för en bostad skall bestämmelserna i 12 § första stycket iakttas (jfr specialmotiveringen till detta lagrum).

I *punkt 1* regleras den situationen att ersättningsbostaden är minst lika dyr som ursprungsbostaden. Uppskovsavdraget skall i så fall uppgå till samma belopp som den skattepliktiga vinsten. Det bör uppmärksammas att uppskovsavdraget inte påverkar vinstberäkningen utan medges som ett särskilt avdrag i inkomstslaget kapital.

Som exempel kan nämnas följande. En bostad förvärfvas för 100 000 kr och avyttras för 500 000 kr. Vinsten uppgår till $(500\,000 - 100\,000 =)$ 400 000 kr och den skattepliktiga vinsten är $(0,5 \times 400\,000 =)$ 200 000 kr. Om ersättningsbostaden kostar 500 000 kr eller mer uppgår uppskovsavdraget till 200 000 kr.

Förhållandena när ersättningsbostaden avyttras kan illustreras enligt följande. Den vinst som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades uppgick till 400 000 kr. Antag att ersättningsbostaden kostade 600 000 kr och att den avyttras för 700 000 kr. Vid vinstberäkningen skall omkostnadsbeloppet enligt 10 § första stycket minskas med den obeskattade vinsten. Det på detta sätt justerade omkostnadsbeloppet blir $(600\,000 - 400\,000 =)$ 200 000 kr och vinsten blir

$(700\,000 - 200\,000 =)$ 500 000 kr. Den skattepliktiga vinsten blir således $(0,5 \times 500\,000 =)$ 250 000 kr. Av exemplet framgår vidare att den obeskattade vinsten, som vid avyttring av ersättningsbostaden skall beaktas vid vinstberäkningen, inte är detsamma som uppskovsavdraget.

Av paragrafen framgår vidare att den tidigaste tidpunkten för att förvärva en ersättningsbostad är vid ingången av året före det år då ursprungsbostaden avyttras. Inom ramen för den angivna tidsramen har det ingen betydelse i vilken ordning de två bostäderna avyttras resp. förvärfvas.

I *punkt 2* regleras det fallet att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden. I så fall skall uppskovsavdraget uppgå till en viss kvotdel av den skattepliktiga vinsten, nämligen så stor del därav som

vederlaget för ersättningsfastigheten utgör av vederlaget för ursprungsfastigheten.

Hur uppskovsavdraget skall beräknas liksom det bakomliggande resonemanget kan illustreras med följande exempel.

Antag att ursprungsbostaden förvärvats för 400 000 kr och att den avyttrats för 500 000 kr. Vinsten är $(500\ 000 - 400\ 000 =)$ 100 000 kr. Vid taxeringen skall den skattepliktiga vinsten, $(0,5 \times 100\ 000 =)$ 50 000 kr, tas upp som intäkt. Ersättningsbostaden förvärvas för 400 000 kr.

Uppskovsavdraget utgör $(50\ 000 \times 400\ 000/500\ 000 =)$ 40 000 kr. Av den skattepliktiga vinsten kommer alltså $(50\ 000 - 40\ 000 =)$ 10 000 kr att beskattas. Tanken bakom detta är att om ersättningsbostaden kostar 4/5 av vad ursprungsbostaden såldes för skall beskattningen av 4/5 av vinsten skjutas upp och 1/5 skall beskattas $(1/5 \times 50\ 000 = 10\ 000)$.

Av vinsten på 100 000 kr är det alltså motsvarande kvotdel eller $(4/5 \times 100\ 000 =)$ 80 000 kr som inte beskattas.

Vid en senare försäljning av ersättningsbostaden skall det belopp, 80 000 kr, som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades tas fram till beskattning. Avyttras ersättningsbostaden för 600 000 kr blir alltså den skattepliktiga vinsten $(0,5 \times (600\ 000 - (400\ 000 - 80\ 000)) =)$ 140 000 kr.

7 §

Paragrafen tar - på samma sätt som 6 § - sikte på förhållandena vid den taxering där vinsten från ursprungsbostaden redovisas.

Bestämmelsen gäller den situationen att ingen ersättningsbostad har anskaffats senast under avyttringsåret eller, om så skett, bosättning inte har ägt rum senast den 15 februari året efter det året. Uppskovsavdraget uppgår i så fall enligt paragrafen till ett belopp som motsvarar hela den skattepliktiga vinsten.

Att 7 § i vissa fall skall tillämpas även om uppskovsvillkoren enligt 6 § är uppfyllda framgår av 12 § tredje stycket (ny-, till- och ombyggnadsfallen).

8 §

Paragrafen reglerar förhållandena vid den taxering som följer närmast efter den taxering då vinsten från ursprungsbostaden redovisades. Utgångspunkten är att den skattskyldige vid den föregående taxeringen inte uppfyllde uppskovsvillkoren i fråga om förvärv av ersättningsbostad eller bosättning där. Förhållandena är alltså sådana som avses i 7 §. Den skattskyldige har medgett ett uppskovsavdrag som var lika stort som den skattepliktiga vinsten.

Bestämmelsen omfattar tre olika situationer.

Första stycket omfattar den situationen att den skattskyldige inte uppfyller uppskovsvillkoren i fråga om ersättningsförvärv eller bosätt-

ning. I så fall skall ett belopp motsvarande uppskovsavdraget återföras till beskattning. Därutöver skall ett särskilt tillägg tas upp enligt 9 § (jfr specialmotiveringen till den paragrafen). Att den skattskyldige inte uppfyllt uppskovsvillkoren betyder att han inte förvärvat någon ersättningsbostad över huvud taget efter avyttringen eller, om så skett, att han inte bosatt sig där senast den 15 februari det andra året efter det år avyttringen av ursprungsbostaden skedde.

I *andra stycket* är utgångspunkten att den skattskyldige uppfyller uppskovsvillkoren i fråga om ersättningsförvärv och bosättning. Av *punkt 1* framgår att om ersättningsbostaden är minst lika dyr som ursprungsbostaden skall ingen återföring ske. Vid beräkning av vederlaget för en bostad skall bestämmelserna i 12 § första stycket iaktas (jfr specialmotiveringen till detta lagrum).

I *punkt 2* regleras den situationen att den skattskyldige uppfyller uppskovsvillkoren men att ersättningsbostaden är billigare än ursprungsbostaden. I så fall skall ett belopp motsvarande en viss andel av uppskovsavdraget återföras till beskattning. Beloppsmässigt skall samma andel av vinsten från ursprungsbostaden beskattas oavsett om uppskovsvillkoren är uppfyllda redan vid den taxering då vinsten från ursprungsbostaden redovisades eller först vid den därpå följande taxeringen. Frågeställningen har kommenterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.3.2).

Resonemanget kan illustreras med ett av de tidigare exemplen. Vinsten antogs där vara 100 000 kr, ursprungsbostadens försäljningspris 500 000 kr och priset på ersättningsbostaden 400 000 kr. Den skattepliktiga vinsten beräknades till $(0,5 \times 100\ 000 =) 50\ 000$ kr och uppskovsavdraget uppgick till $(50\ 000 \times 400\ 000/500\ 000 =) 40\ 000$ kr. Av vinsten beskattades alltså $(50\ 000 - 40\ 000 =) 10\ 000$ kr.

Om någon ersättningsbostad inte förvärvats under avyttringsåret skulle uppskovsavdraget enligt 7 § uppgått till 50 000 kr. Vad som skall återföras är alltså ett belopp motsvarande uppskovsavdraget minskat med så stor del av detta som ersättningsbostadens vederlag utgör av ursprungsbostadens eller $(50\ 000 - 50\ 000 \times 400\ 000/500\ 000 =) 10\ 000$ kr. Av den skattepliktiga vinsten blir alltså i detta fall $(50\ 000 - 10\ 000 =) 40\ 000$ kr obeskattad. Det särskilda tillägget enligt 9 § uppgår till 1 000 kr.

Vid en framtida försäljning av ersättningsbostaden skall den del av vinsten som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades tas fram till beskattning. Det obeskattade beloppet uppgår till $(100\ 000 \times 400\ 000/500\ 000 =) 80\ 000$ kr. Om ersättningsbostaden avyttras för 600 000 kr blir den skattepliktiga vinsten $(0,5 \times (600\ 000 - (400\ 000 - 80\ 000)) =) 140\ 000$ kr.

I 8 § regleras de situationer då ett medgivet uppskovsavdrag, helt eller delvis, skall återföras till beskattning. Av den nu aktuella paragrafen framgår att vid sidan av det enligt 8 § återförda beloppet skall också ett särskilt tillägg tas upp som intäkt av kapital. Tillägget skall utgöra 10 % av det återförda uppskovsbeloppet (jfr det exempel som återgetts i specialmotiveringen till 8 §).

Det sagda innebär att det särskilda tillägget kommer att utgå om ingen ersättningsbostad över huvud taget anskaffats, om ersättningsbostad i och för sig förvärvats men bosättning inte skett i rätt tid eller om ersättningsbostaden varit billigare än vad den skattskyldige fick för ursprungsbostaden.

10 §

I paragrafen behandlas frågan om hur vinstberäkningen skall ske när en ersättningsbostad avyttras.

I *första stycket* behandlas det fallet att ersättningsbostaden var minst lika dyr som ursprungsbostaden. I så fall har — oavsett när ersättningsbostaden förvärvades — ingen del av vinsten hänförlig till ursprungsbostaden blivit beskattad. Därför skall omkostnadsbeloppet minskas med hela vinsten. Det bör uppmärksammas att det inte är ett belopp motsvarande uppskovsavdraget som omkostnadsbeloppet skall minskas med utan hela den obeskattade vinsten.

I *andra stycket* är förhållandena sådana att ersättningsbostaden var billigare än ursprungsbostaden. Endast en del av vinsten från ursprungsbostaden är i så fall obeskattad. Omkostnadsbeloppet skall därför minskas med ett belopp motsvarande den obeskattade vinsten.

Exempel på de beräkningar som nu avses finns i specialmotiveringarna till 6 och 8 §§.

I 25 § 8 mom. och 26 § 8 mom. SIL finns en erinran om att omkostnadsbeloppet vid vinstberäkningen skall minskas på det sätt som anges i denna paragraf.

11 §

Av paragrafen framgår hur en bostad skall vara beskaffad vid förvärvet för att uppfylla kravet på att kunna vara ersättningsbostad. Uppräkningen omfattar småhus och bostadsrätter som kan vara privatbostäder enligt 5 § KL. Utöver den fysiska beskaffenheten av den förvärvade egendomen uppställs av skäl som redovisats i den allmänna motiveringen inga särskilda krav mer än att den skattskyldige skall avse att bosätta sig där eller har bosatt sig där. Detta betyder att även en bostad som skattemässigt räknas som näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt kan

utgöra ersättningsbostad. Av 6 eller 8 § framgår däremot att det alltid krävs att den skattskyldige uppfyller bosättningskravet.

Av bestämmelsen framgår att också tomt kan vara ersättningsbostad under den förutsättningen att det uppförs en villa där (jfr specialmotiveringen till 12 §).

Av stadgandet framgår att bostad i utlandet aldrig kan vara ersättningsbostad.

12 §

I paragrafen behandlas vissa frågor med anslutning till den prisjämförelse som enligt 6 och 8 §§ skall ske mellan den avyttrade och förvärvade bostaden. Hit hör också frågan om hur kostnader för ny-, till- och ombyggnad skall behandlas i olika situationer.

I *första stycket* anges att vissa direkta kostnader i samband med ett förvärv eller en avyttring skall beaktas vid beräkningen av det vederlag som skall ligga till grund för prisjämförelsen. Kostnaderna är sådana att de är avdragsgilla vid vinstberäkningen. Det betyder att vederlaget för ursprungsbostaden skall minskas med försäljningsomkostnaderna medan vederlaget för ersättningsbostaden skall ökas med omkostnaderna vid förvärvet.

I paragrafens övriga stycken behandlas frågan om ny-, till- eller ombyggnadskostnader. Bestämmelserna gäller endast fastigheter. Både den situationen att den skattskyldige förvärvar en ersättningsbostad och där utför ny-, till- och ombyggnad och den att han förvärvar en tomt och där uppför ett småhus omfattas av reglerna.

I *andra stycket* behandlas de tre olika fall som inom ramen för de två aktuella taxeringarna är tänkbara när det gäller förvärv av ersättningsbostad och bosättning där. Utgångspunkten för reglernas tillämpning är att priset för en småhusfastighet understiger vederlaget för ursprungsbostaden eller att förvärvet omfattar en obebyggd tomt.

Det första fallet är att den skattskyldige förvärvar en redan uppförd villafastighet eller en tomt och bosätter sig där — i den senare situationen sedan han uppfört ett småhus — i sådan tid att 6 § skall tillämpas. Förvärvet har alltså skett tidigast under året före avyttringen av ursprungsbostaden och senast under samma år. Den förvärvade egendomen måste uppfylla de allmänna kraven för att vara ersättningsbostad enligt 11 §. Vid den aktuella taxeringen kan den skattskyldige begära att kostnader för ny-, till- och ombyggnad som han lagt ned från förvärvet av villan eller tomten till den dag bosättning senast skall ha skett skall beaktas vid vederlagets beräkning. Är det fråga om en befintlig villa är det fråga om till- och ombyggnadskostnader. Är det en tomt handlar det om nybyggnadskostnader.

Den andra situationen som omfattas av andra stycket är att den skattskyldige inte gjort något ersättningsförvärv senast under det år då

ursprungsbostaden avyttrades. Han omfattas i så fall av 7 §, dvs. han kan medges ett uppskovsavdrag motsvarande den skattepliktiga vinsten.

Om han vid den därpå följande taxeringen är bosatt på en fastighet han förvärvat under året efter avyttringen får han vid den prisjämförelse som skall ske vid tillämpning av 8 § räkna in kostnader för ny-, till- och ombyggnad som han lagt ned från förvärvet till den dag bosättning senast skall ha skett. Förvärvet kan ha omfattat en befintlig villa på vilken han gjort till- och ombyggnadsarbeten eller en tomt där han byggt nytt.

Den tredje situationen som omfattas av stycket är att den skattskyldige gör ett ersättningsförvärv tidigast under året före avyttringen av ursprungsbostaden eller senast samma år men ännu inte flyttat in i sådan tid att 6 § blir tillämplig. Vid tillämpning av 8 § får den skattskyldige — om han då uppfyller bosättningskraven — räkna in kostnader för ny-, till- och ombyggnad som lagts ned under tiden mellan förvärvet av en befintlig villa eller en tomt där han uppfört en villa och sista dag för bosättning.

Tredje stycket omfattar en principiellt annorlunda situation. Utgångspunkten är den att den skattskyldige i och för sig uppfyller villkoren i 6 § för att medges ett uppskovsavdrag. I enlighet med bestämmelserna i andra stycket kan då — på sätt som ovan beskrivits — den skattskyldige begära att kostnader för ny-, till- och ombyggnad från tiden mellan förvärvet och den sista dagen för bosättning skall beaktas vid beräkning av vederlaget. Bestämmelsen avser det fallet att den skattskyldige vill ha ett högre uppskovsavdrag än vad som är möjligt att få vid tillämpning av 6 § andra stycket. Den situation som avses är att den skattskyldige vill att också kostnader som läggs ned under det därpå följande året skall beaktas vid beräkning av vederlaget. Det mest praktiska fallet torde vara att den skattskyldige förvärvat en äldre fastighet som är i behov av en genomgripande renovering som inte kan vara färdig förrän året därpå. Det kan också tänkas att den skattskyldige förvärvat en tomt och där uppfört en villa och bosatt sig där men att ytterligare tid behövs för att villan skall helt färdigställas.

Av bestämmelsen framgår att 6 § under vissa förutsättningar inte skall tillämpas i dessa fall. I stället skall 7 § tillämpas. Reglerna skall alltså tillämpas på samma sätt som om någon bosättning inte skett. En förutsättning för detta är emellertid att den skattskyldige under tid som anges i paragrafen lagt ned eller avser att lägga ned kostnader för ny-, till- eller ombyggnad. Vid tillämpning av 7 § kommer den skattskyldige att medges ett uppskovsavdrag som uppgår till samma belopp som den skattepliktiga vinsten. Frågan om bosättning skett kommer i stället att prövas vid den därpå följande taxeringen enligt 8 §. Kostnader för ny-, till- och ombyggnad som lagts ned från förvärvet av villan eller tomten till den senaste dagen för bosättning enligt 8 § ingår vid beräkningen av vederlaget. För att den nu aktuella bestämmelsen skall kunna tillämpas krävs, på samma sätt som enligt 1 §, att den skattskyldige har vissa avsikter, i detta fall i fråga om ny-, till- eller ombyggnad. I detta hänseende hänvisas till vad som anförts i specialmotiveringen till 1 §.

Det åligger den skattskyldige att på vanligt sätt styrka sina kostnader både för förvärvet av fastigheten och de kostnader han lagt ner på den.

Av *fjärde stycket* framgår att bestämmelserna om ny-, till- eller ombyggnadskostnader endast gäller fastigheter.

13 §

Paragrafen medför att dödsbo under vissa förutsättningar kan medges ett uppskovsavdrag (jfr 1 § andra stycket). Bestämmelsen omfattar två skilda fall och utgångspunkten är att den som avyttrat en bostad avlider. Det ena är att den skattskyldige avlider innan han förvärvat någon ersättningsbostad. Det andra är att han förvärvat en ny bostad med avlidit innan han hunnit bosätta sig där.

Bestämmelserna i paragrafen innebär att uppskavsreglerna trots dödsfallet skall tillämpas för dödsboet om efterlevande make eller sambo fullföljer det bostadsbyte den avlidne inte hunnit med. Vad nu sagts gäller också för homosexuella sambopar. Under angivna förutsättningar får den efterlevandes åtgärder när det gäller förvärv och bosättning samma verkan för dödsboets taxering som om de fullgjorts av den döde. Alla bestämmelser i lagen skall tillämpas på samma sätt som om ersättningsförvärv, bosättning etc. gjorts av den döde.

I *första stycket* regleras den situationen att den skattskyldige avyttrat en bostad och avlider innan han förvärvat någon ny. I så fall skall uppskavsreglerna tillämpas för boet om den efterlevande förvärvar en bostad och bosätter sig där. Det betyder att en bostad som den efterlevande förvärvat tidigast året före dödsfallet kan utnyttjas som ersättningsbostad.

Av *andra stycket* framgår att om den skattskyldige avlidit innan han hunnit bosätta sig i en av honom förvärvad bostad kan en efterlevande make eller sambo fullfölja bosättningen. En förutsättning är emellertid att bostaden vid bosättningsstillfället ägs av dödsboet eller att den övergått till den efterlevande.

En allmän förutsättning för tillämpning av bestämmelsen är att den efterlevande hade kunnat medges ett uppskovsavdrag om han eller hon i stället ägt och avyttrat bostaden. Detta framgår av *tredje stycket*. Avgörande är alltså huruvida den efterlevande vid avyttringen uppfyllde bosättningsvillkoren i 3 eller 4 §.

Om den skattskyldige förvärvat en bostad och därefter avlider finns det inget som hindrar att den efterlevande förvärvar en annan bostad och att uppskavsreglerna tillämpas för boet med stöd av första stycket. Det ankommer på den skattskyldige — i detta fall boet — att ange att en viss bostad skall vara ersättningsbostad vid tillämpning av lagen. Att den efterlevande skall medge att den av honom förvärvade bostaden vid dödsboets taxering får anses vara ersättningsbostad framgår av 14 §.

Första stycket tar sikte på den situationen att ett dödsbo framställer ett yrkande om ett uppskovsavdrag. I så fall gäller särskilda regler om det inte är den avlidne utan en efterlevande som förvärvat ersättningsbostaden. Det är ett villkor för att boet skall medges avdraget att den efterlevande ger sitt medgivande till att bostaden vid boets taxering behandlas som en ersättningsbostad. Det betyder att dödsboet inte kan medges ett avdrag utan att den efterlevande tagit ställning till frågan om kompensation för att hon eller han tar över den latent skatteskulden.

I *andra stycket* anges att yrkande om uppskovsavdrag liksom sådant medgivande som avses i första stycket skall göras på blankett enligt fastställt formulär.

Övergångsbestämmelserna

Punkt 1

Av bestämmelsen framgår att lagstiftningen träder i kraft den 1 januari 1994. Vidare anges att reglerna om uppskovsavdrag kan tillämpas på avyttringar som skett den 8 september 1993 och senare. Att en ersättningsbostad kan förvärfvas tidigare än detta datum har berörts i samband med diskussionen om ikraftträdande (avsnitt 7).

Punkt 2

I övergångsbestämmelsen regleras två situationer när bestämmelserna i UAL inte är tillämpliga. Den ena är då den skattskyldige — enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt — begärt att de äldre reglerna i SIL skall tillämpas vid reavinstbeskattningen sedan en villa eller bostadsrätt avyttrats. Det fall som avses är att den skattskyldige gör en försäljning under tiden 8 september 1993 - 30 juni 1994 och begär att äldre regler skall tillämpas vid reavinstberäkningen.

Det andra fallet då UAL inte är tillämplig är då en fastighet avyttrats och omkostnadsbeloppet beräknats enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, dvs. om omkostnadsbeloppet beräknats enligt äldre regler om indexuppräknings.

33 § 3 mom.

Av momentet framgår att den som redovisar ett underskott i näringsverksamhet i vissa fall har rätt att dra av underskottet från intäkt av tjänst. Den nu gällande hänvisningen till 11 mom. har på grund av förskjutningar i momentindelningen i 25 § SIL ändrats till 10 mom.

Punkt 5 av anvisningarna till 22 §

Enligt den nya bestämmelsen i 25 § 9 mom. första stycket SIL gäller att fastigheter som förvärvats före år 1952 skall anses förvärvade den 1 januari 1952. Ingångsvärdet utgör i så fall 150 % av taxeringsvärdet för år 1952 eller — om den är högre — den verkliga anskaffningskostnaden. Vidare gäller enligt den nya bestämmelsen i 25 § 9 mom. SIL att vid vinstberäkningen hänsyn inte skall tas till kostnader och avdrag som hänför sig till tiden före den 1 januari 1952.

Denna tidsmässiga begränsning avseende vinstberäkningen har nödvändiggjort en justering av återläggningsreglerna.

Bakgrunden är följande. Den alternativregel (punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 § KL) som före 1990 års skattereform gällde för fastigheter anskaffade före år 1952 innehöll — på samma sätt som den nu föreslagna — den bestämmelsen att vid vinstberäkningen hänsyn inte kunde tas till kostnader och avdrag som hänförde sig till tiden före år 1952. Enligt äldre reavinstregler var återläggningen av värdeminskningssavdrag m.m. en del av vinstberäkningen. Detta betydde bl.a. att värdeminskningssavdrag m.m. som gjorts fram till och med utgången av 1951 inte beaktades vid omkostnadsbeloppets beräkning.

Numera är emellertid återläggningen av värdeminskningssavdrag m.m. en från vinstberäkningen skild beskattningsåtgärd. Ändringen av *första stycket* betingas av detta förhållande och syftar till att äldre värdeminskningssavdrag m.m. skall behandlas på i princip samma sätt som före skattereformen. Ändringen innebär att om en fastighet avyttras och den förvärvats före år 1952 skall återläggningsreglerna inte tillämpas på värdeminskningssavdrag m.m. som hänför sig till tiden före år 1952. Detta gäller oavsett om vinsten beräknas utifrån 1952 års taxeringsvärde eller det verkliga anskaffningsvärdet. Den lagtekniska lösningen innebär också att motsvarande tidsmässiga begränsning kommer att omfatta andra situationer när punkt 5 av anvisningarna till 22 § KL skall tillämpas. Det gäller dels vid s.k. avskattning i samband med karaktärsbyten enligt punkt 6 i de nämnda anvisningarna och dels när en privatbostadsfastighet avyttras och förhållandena är sådana som avses i punkt 9 av 1990 års övergångsbestämmelser till KL (SFS 1990:650). Härmed avses avyttring under 1990-talet av en privatbostadsfastighet som fick denna skattemässiga karaktär vid årsskiftet 1990/91 — dvs. när den nya lagen

började tillämpas — och som dessförinnan var helt eller delvis konventionellt beskattad.

Punkt 14 av anvisningarna till 32 §

I anvisningspunkten finns särskilda regler om beskattningen av delägare i fåmansföretag. Härvid gäller bl.a. att om en delägare avyttrar egendom till företaget skall, under vissa förutsättningar, vederlaget till viss del beskattas som intäkt av tjänst. Den återstående delen skall enligt bestämmelser i 24 § 6 mom. SIL beaktas vid beräkning av reavinst.

I *andra stycket* finns en hänvisning till det nämnda lagrummet i SIL samt en erinran om att särskilda undantagsregler gäller vid reavinstbeskattningen av fastigheter och bostadsrätter. Dessa undantagsregler föreslås avskaffade (jfr specialmotiveringen till 26 § 6 mom. tredje och fjärde styckena SIL) och den särskilda hänvisningen till dessa regler kan därför tas bort.

Andra stycket har av redaktionella skäl delats upp och sista meningen bildar ett nytt tredje stycke. Vissa språkliga justeringar, betingade av uppdelningen, har gjorts. Det sakliga innehållet är oförändrat.

I nuvarande *tredje stycket* finns en definition av begreppet "bostadsrätt" som kan tas bort som en konsekvens av justeringarna i andra stycket.

Övergångsbestämmelser

Punkt 1

Av punkten framgår att ändringarna träder i kraft den 1 januari 1994 samt att de nya bestämmelserna skall tillämpas på avyttringar och sådana äganderättsövergångar och karaktärsbyten som anges i bestämmelsen och som äger rum den 8 september 1993 och senare.

Punkt 2

Av punkten framgår att de äldre bestämmelserna skall tillämpas om den skattskyldige — enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt — begärt att de äldre reglerna i SIL skall tillämpas vid reavinstbeskattningen när en näringsfastighet eller motsvarande bostadsrätt avyttrats.

2 § 1 mom.

I momentets fjärde — åttonde stycken finns regler som gäller vid beskattningen av andra juridiska personer än dödsbon. I *åttonde stycket* behandlas frågan om juridiska personers reavinster och reaförluster hänförliga till fastigheter och bostadsrätter. Av den nuvarande lydelsen av det nämnda stycket framgår att bestämmelserna i 25 och 26 §§ skall användas men att endast 1 - 8 mom. resp. 1 - 6 mom. skall tillämpas.

Begränsningen i åttonde stycket innebär ingen annan inskränkning än att takregeln för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter, 27-procentsregeln, inte är tillämplig för juridiska personer. Övriga stadganden i de moment som inte omfattas av den aktuella uppräknigen handlar om privatbostadsfastigheter och motsvarande bostadsrätter och skulle ändå inte kunna tillämpas av dem.

Den företagna justeringen beror - vid sidan av att takreglerna tagits bort - på att de nya reglerna för egendom förvärvad före år 1952 resp. 1974 samt den nya vinstkvoteringsregeln i 25 § 11 mom. resp 26 § 10 mom. SIL också skall tillämpas av andra juridiska personer än dödsbon. När det däremot gäller förluster är förhållandena annorlunda. För den nu aktuella gruppen juridiska personer skall — i stället för 63-procentsregeln i 25 § 11 mom. resp 26 § 10 mom. SIL — gälla att 90 % av en förlust får dras av. Detta framgår av ett särskilt tillägg till åttonde stycket.

3 § 1 mom.

I momentet anges vad som räknas som intäkt av kapital. I ett nytt *sjätte stycke* erinras om att det av den nya uppskovslagen framgår att i vissa fall skall uppskovsbelopp, jämte det särskilda tillägget i 9 § UAL, tas upp som intäkt av kapital.

3 § 2 mom.

I momentet behandlas de avdrag som får göras från intäkt av kapital.

Enligt gällande rätt beskattas fastighets- och bostadsrättsvinster i sin helhet. Däremot gäller enligt *tredje stycket* att endast 70 % av en förlust hänförlig till sådan egendom är avdragsgill. Enligt de nya bestämmelserna i 25 § 11 mom. resp. 26 § 10 mom. SIL gäller emellertid att 50 % av en vinst hänförlig till en privatbostadsfastighet eller en motsvarande bostadsrätt utgör skattepliktig vinst. För näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter gäller enligt samma lagrum att 90 % av en vinst utgör skattepliktig vinst. Förlustreglerna bör i princip utformas i konsekvens med vinstreglerna. Av skäl som berörts i den allmänna motiveringen har dock föreslagits att 50 % av en förlust hänförlig till en privatbostadsfastighet eller en motsvarande bostadsrätt skall kunna dras

av. För näringsfastigheter och bostadsrätter som inte är privatbostäder upprätthålls emellertid den generella 70 %-kvoteringen och 63 % av en förlust hänförlig till sådan egendom kan dras av.

Regeln om kvotering av förluster har placerats i samma lagrum — 25 § 11 mom. resp. 26 § 10 mom. SIL — som den kvoteringsregel som gäller för vinster. I den generella regeln om förlustreduktion har därför gjorts ett undantag för avdrag för reaförluster på fastigheter och bostadsrätter. Samtidigt sker en hänvisning till de relevanta lagrummen i 25 § 11 mom. och 26 § 10 mom. SIL.

I ett nytt *sjunde stycke* har tagits in en erinran om att det av den nya uppskovslagen framgår att ett uppskavsavdrag i vissa fall får göras i inkomstslaget kapital.

24 § 6 mom.

I momentet finns regler som gäller den reavinstbeskattning som aktualiseras när delägare i fåmansföretag avyttrar egendom till företaget (jfr specialmotiveringen till punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL).

I *andra stycket* har det skett en förändring av hänvisningen till bestämmelserna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL. Förändringen beror på att det nuvarande andra stycket i den nämnda anvisningspunkten delats upp i ett andra och tredje stycke.

Av det nuvarande *tredje stycket* framgår att de s.k. takreglerna normalt inte får användas när delägare i fåmansföretag eller honom närstående person avyttrar fastighet eller bostadsrätt till företaget. De s.k. takreglerna föreslås avskaffade och tredje stycket upphävs som en följd av detta (jfr avsnitt 6.3.6).

I *fjärde stycket* finns en regel enligt vilken skattemyndigheten under vissa förutsättningar kan medge undantag från förbudet att använda takreglerna. Som en konsekvens av att tredje stycket tas bort utgår också detta stycke.

25 § 6 mom.

I *sjätte stycket* finns en regel som gäller det fallet att ett omkostnadsbelopp i vissa fall beräknas utifrån ett taxeringsvärde. Stycket har tagits bort eftersom regeln i fråga saknar betydelse. Bakgrunden har berörts i den allmänna motiveringen (avsnitt 6.3.5).

25 § 8 mom.

Enligt den nuvarande bestämmelsen i momentet skall vid en konventionell vinstberäkning hänsyn tas till förekommande uppskavsbelopp enligt UppskovsL. Detta sker genom att omkostnadsbeloppet vid vinstbe-

räkningen minskas med det aktuella uppskovsbeloppet. Bestämmelsen får ökad aktualitet eftersom schablonreglerna föreslås avskaffade. Uppskovsbelopp enligt UppskovsL härrör i det övervägande antalet fall från 1991 eller tidigare års taxering. Undantagsvis kan situationen emellertid vara en annan. Bakgrunden till detta är följande.

Enligt lagen (1990:680) om upphävande av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst tillämpas den upphävda lagen alltjämt "i fråga om 1991 och tidigare års taxeringar" samt i fråga om tilläggsköpeskillingar i vissa fall. Med det senare avses sådana tilläggsköpeskillingar som omfattas av bestämmelserna i punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Det är här fråga om den situationen att en fastighet avyttrats före utgången av år 1990 och att uppskov medgetts enligt UppskovsL men att det efter år 1991 års ingång sker en tilläggsbetalning. UppskovsL skall omfatta detta belopp. Innebörden av detta är att när ersättningsfastigheten avyttrats kommer uppskovsbeloppet inte uteslutande att omfatta den vinst som taxerades senast vid 1991 års taxering utan också belopp som med tillämpning av upphävandelagen och UppskovsL taxerats senare.

För att markera att stadgandet — som nu utgör ett nytt *första stycke* — endast avser uppskov enligt UppskovsL har vissa justeringar gjorts.

I ett nytt *andra stycke* erinras om att omkostnadsbeloppet skall minskas enligt bestämmelserna i UAL om en fastighet som är ersättningsbostad avyttras.

25 § 9 mom.

Momentets inledande fyra stycken innehöll tidigare de nu slopade 9-, 18- och 27-procentsreglerna. I momentets nya lydelse finns den alternativregel som gäller för fastigheter som förvärvats före år 1952. Regeln gäller både privatbostads- och näringsfastigheter. För fastigheter förvärvade före år 1952 kan ingångsvärdet bestämmas enligt två olika metoder. Den ena innebär att ingångsvärdet får beräknas till 150 % av 1952 års taxeringsvärde. Enligt den andra gäller att det verkliga anskaffningsvärdet får användas om den skattskyldige kan visa att det är högre. Bortsett från vissa språkliga justeringar motsvarar bestämmelsen alternativregel I som intill skattereformens genomförande fanns i punkt 2 a femte stycket av anvisningarna till 36 § KL.

En konsekvens av att en fastighet som förvärvats före år 1952 skall anses förvärvad den 1 januari 1952 är, vilket uttryckligen anges, att kostnader och avdrag från tiden före år 1952 inte kan beaktas vid vinstberäkningen. I enlighet med vad som anförs i *Lagrådets* yttrande har en viss redaktionell justering av lagtexten företagits. Av denna framgår på ett tydligare sätt att denna tidsmässiga begränsning gäller oavsett om ingångsvärdet beräknas utifrån 1952 års taxeringsvärde eller det verkliga anskaffningsvärdet. En motsvarande tidsmässig begränsning i fråga om

skyldigheten att återlägga värdeminskningsavdrag m.m. föreslås införd i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL.

I nuvarande femte stycket finns den s.k. karensregeln. Stycket är borttaget.

25 § 10 mom.

Det nuvarande momentet innehåller bestämmelserna om att 9-procentsregeln alltid får tillämpas om en privatbostadsfastighet görs till föremål för expropriation eller liknande förfaranden. Dessa bestämmelser är borttagna. Nuvarande 11 mom. skall i fortsättningen betecknas 10 mom. Momentet reglerar den situationen att den skattskyldige avyttrar en näringsfastighet samtidigt som han redovisar ett underskott i den förvärvskälla till vilken fastigheten hör. I så fall har han rätt att vid vinstberäkningen dra av underskottet. Avdraget är den sista åtgärden vid vinstberäkningen. På grund av att momentet skall kallas 10 mom. har det skett en redaktionell justering.

25 § 11 mom.

Momentet är nytt och innehåller de nya vinst- och förlustreglerna som gäller privatbostadsfastigheter och näringsfastigheter.

Av reglerna framgår att vid avyttring av en privatbostadsfastighet är 50 % av en vinst skattepliktig och 50 % av en förlust avdragsgill. För näringsfastigheter är motsvarande procentsatser 90 resp 63 %. Bestämmelserna har berörts i det föregående (jfr specialmotiveringen till 3 § 2 mom.).

26 § 4 mom.

I *andra stycket* finns bestämmelsen om att avdrag för kapitaltillskott medges vid vinstberäkningen avseende bostadsrätter. Av sista meningen framgår att avdragsrätten inte omfattar kapitaltillskott som skett före år 1974.

Den nya metoden i 7 mom. för att beräkna ingångsvärdet för bostadsrätter anskaffade före år 1974 aktualiserar vissa justeringar av dessa regler.

Före skattereformen gällde att om en bostadsrätt köpts före år 1974 skulle den alltid anses förvärvad den 1 januari 1974. Som en konsekvens av detta gällde att kostnader och avdrag, häribland avdragsrätten för kapitaltillskott, som hänförde sig till tiden före 1974 aldrig beaktades.

Under hösten 1991 slopades den s.k. genomsynen samtidigt som reglerna om kapitaltillskott återinfördes (prop. 1991/92:54, bet. 1991/92:SkU9, SFS 1991:1855). Denna nya regel om kapitaltillskott

innehåller en tidsmässig begränsning som motsvarar vad som tidigare gällde, dvs. kapitaltillskott från tiden före år 1974 får inte dras av. Ett skäl till den nämnda tidsbegränsningen var att avdragsrätten för kapitaltillskott inte skulle bli mer omfattande efter återinförandet än vad den tidigare varit. Tidigare var denna tidsbegränsning avseende kapitaltillskotten ett utflöde av den allmänna regeln om att inga kostnader och avdrag alls från tiden före 1974 kunde beaktas. I det nuvarande systemet finns det emellertid ingen sådan allmän regel och tidsbegränsningen gäller därför endast kapitaltillskott.

Den nya regeln i 7 mom. innehåller emellertid en sådan generell regel. Denna kommer då också att omfatta avdragsrätten för kapitaltillskott. Förhållandena i detta hänseende kommer alltså att bli desamma som före skattereformen. Det betyder att sista meningen i *andra stycket* kan tas bort utan att detta innebär någon saklig förändring av vad som nu gäller.

26 § 7 mom.

I nuvarande *första stycket* finns 9- och 18-procentsreglerna för bostadsrätter. Dessa har tagits bort och ersatts av en regel om ingångsvärdet för bostadsrätter som förvärvats före år 1974. Beräkningen kan ske enligt två metoder. Den ena innebär att ingångsvärdet får beräknas till 150 % av lägenhetens andel av föreningsförmögenheten den 1 januari 1974. Enligt den andra får det verkliga anskaffningsvärdet användas om den skattskyldige kan visa att det är högre. Bortsett från vissa språkliga förändringar överensstämmer den nya regeln med den som fram till skattereformens genomförande fanns i punkt 2 c av anvisningarna till 36 § KL.

På *Lagrådets* initiativ har en viss justering företagits av lagtexten. Frågeställningen är densamma som i motsvarande bestämmelse avseende fastigheter, 25 § 9 mom., och har berörts i specialmotiveringen till detta stadgande.

Takregeln i nuvarande *andra stycket* avsedd för bostadsrätter som ej är privatbostäder har tagits bort liksom den s.k. karensregeln i nuvarande *tredje stycket*.

26 § 8 mom.

Bestämmelsen om att 9-procentsregeln alltid är tillämplig om en bostadsrätt exproprieras eller avyttras under andra liknande förhållanden är borttagen och ersatt med en ny bestämmelse. Denna utgör en erinran om att omkostnadsbeloppet skall minskas med obeskattad vinst om en avyttrad bostadsrätt är ersättningsbostad enligt UAL. I sak motsvarar stadgandet bestämmelsen i 25 § 8 mom. *andra stycket*.

Bestämmelsen innehåller en redaktionell förändring betingad av den ändrade momentindelningen i 25 § SIL.

26 § 10 mom.

Detta moment innehåller den nya vinst- och förlustregeln för bostadsrätter som är privatbostäder och sådana som inte är det. Bestämmelserna har samma utformning som motsvarande regler för fastigheter i 25 § 11 mom. SIL. När det gäller förlustfallen hänvisas till vad som sagts i specialmotiveringen till 3 § 2 mom. SIL.

Punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Övergångsbestämmelsen tar sikte på det fallet att en fastighet avyttras under tiden 1 januari 1991 - 31 december 1999. I så fall får omkostnadsbeloppet beräknas som om fastigheten sålts den 31 december 1990, dvs. med tillämpning av äldre regler. Indexuppräkningsvärdet skall dock ske med åtta — och inte med fyra — års förskjutning.

Bestämmelsen har kompletterats på en punkt. Av denna framgår att den vinstkvotering som avses i 25 § 11 mom. inte skall ske om omkostnadsbeloppet beräknas enligt övergångsregeln i fråga. Hela vinsten är i så fall skattepliktig. Detta gäller för fysiska personer och dödsbon samt — på grund av hänvisningen i 2 § 1 mom. åttonde stycket SIL — för övriga juridiska personer.

Av punkt 2 av övergångsbestämmelserna till UAL framgår att uppskovsavdrag inte kan ifrågakomma om en fastighet avyttrats och omkostnadsbeloppet beräknats enligt den aktuella övergångsbestämmelsen.

Övergångsbestämmelser

Punkt 1

Av punkten framgår vid vilken tidpunkt ändringarna träder i kraft samt att de nya reglerna med vissa undantag skall tillämpas på avyttringar som skett den 8 september 1993 och senare. Undantagen gäller förlustavyttringar. De nya lägre avdragskvoterna (50, 63 resp 90 %) skall tillämpas först på avyttringar som sker fr.o.m. den 1 juli 1994. Fram till dess gäller således de nuvarande reglerna för förlustavdrag.

Enligt punkten gäller att den som avyttrat en fastighet eller en bostadsrätt under tiden den 8 september 1993 - den 30 juni 1994 kan yrka att de nuvarande reavinstreglerna skall tillämpas utan hinder av vad som stadgas i punkt 1. Är det fråga om en förlust behövs inget särskilt yrkande om att få dra av 70 % av förlusten eller — om fråga är om en annan juridisk person än ett dödsbo — hela förlusten. Enligt punkt 1 ingår förlustavdragsreglerna inte bland de regler som skall börja tillämpas med avseende på avyttringar som sker den 8 september 1993 och senare.

Om den skattskyldige yrkar att de nuvarande reglerna skall användas vid vinstberäkningen får de nya uppskavsreglerna inte tillämpas (jfr specialmotiveringen till punkt 2 av övergångsbestämmelserna till UAL).

9.4 Skatteregisterlagen (1980:343)

7 §

I *punkt 7* görs en följdändring i anledning av att bestämmelsen i nuvarande 2 kap. 13 § LSK flyttats till 2 kap. 10 § LSK.

Den nya bestämmelsen i *punkt 23* har kommenterats i den allmänna motiveringen (avsnitt 5.5.)

10 §

Tredje och fjärde styckena har ändrats så att Riksskatteverket och skattemyndigheten får ha terminalåtkomst till de uppgifter som enligt 7 § 23 får tas in i skatteregistret.

13 §

Ändringen i *andra stycket* innebär att uppgifter rörande ersättningsfastigheten och den obeskattade vinstens storlek, som enligt 7 § 23 får tas in i skatteregistret, får bevaras i skatteregistret längre tid än sju år.

9.5 Lagen (1987:813) om homosexuella sambor

Om den som avyttrat en ursprungsbostad avlider innan han hunnit skaffa en ersättningsbostad eller innan han bosatt sig där föreslås enligt 13 § UAL att uppskavsreglerna ändå skall kunna tillämpas om en sambo fullföljer vad den döde inte hunnit med i fråga om ersättningsförvärv eller bosättning. Av tillägget framgår att detta också skall gälla om det är fråga om homosexuella sambor.

Av *övergångsbestämmelsen* framgår att lagen träder i kraft den 1 januari 1994 och att dess tillämpning i övrigt är kopplad till motsvarande regler i UAL.

9.6 Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter

2 kap. 17 §

I ett nytt *andra stycke* anges vissa uppgifter som den skattskyldige skall lämna om han vid årets slut äger en ersättningsbostad.

I ett tredje stycke, också det nytt, har införts bestämmelser om den uppgiftsskyldighet som aktualiseras vid benefika överlåtelse.

3 kap. 45 §

I paragrafen anges vilka uppgifter som skall ingå i den kontrolluppgift en förening är skyldig att lämna på grund av att en bostadsrätt har avyttrats. Av den nya *punkten f*, framgår att om förvärvet skett före år 1974 skall kontrolluppgiften innehålla uppgift om bostadsrättens andel av föreningens behållna förmögenhet den 1 januari 1974. Vidare framgår att förmögenheten i fråga beräknas på sätt som sägs i 26 § 7 mom. SIL.

Regeringens skrivelse

1993/94:2

med meddelande om kommande förslag till lagstiftning om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m.

Regeringen överlämnar till riksdagen enligt bifogade utdrag ur regeringsprotokollet den 2 september 1993 meddelande om kommande förslag till lagstiftning om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m.

På regeringens vägnar

Bengt Westerberg

Bo Lundgren

Finansdepartementet

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 2 september 1993.

Närvarande: statsrådet B. Westerberg, ordförande, och statsråden Friggebo, Johansson, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Björck, Davidson, Könberg, Odell, Lundgren, Unckel, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

Skrivelse med meddelande om kommande förslag till lagstiftning om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m.

Det har i den allmänna debatten framförts stark kritik mot reglerna om reavinstbeskattning av villor och bostadsrätter. Kritiken har särskilt tagit sikte på den situationen att beskattning skall ske även när en ny bostad förvärvas.

Det har gjorts gällande att den nuvarande reavinstbeskattningen av bostäder är skadlig och så snart som möjligt bör förändras samt att starka skäl, såväl samhällsekonomiska som sociala, talar för att reavinstbe-

skattning av villor och bostadsrätter inte bör ske om försäljningen sker för att skaffa en annan bostad av samma slag. Härigenom skulle ett av hindren för rörligheten på bostadsmarknaden undanröjas. Det har vidare hävdats att det samhällsekonomiska värdet av att utnyttja det befintliga bostadsbeståndet på ett effektivare sätt och värdet för de enskilda hushållen att kunna anpassa sitt boende efter förändrade förhållanden uppväger ett eventuellt skattebortfall.

Enligt min mening är kritiken mot de nuvarande reglerna befogad. Den s.k. flyttskatten bör slopas. Mot bakgrund härav har regeringen i dag beslutat att till Lagrådet överlämna en lagrådsremiss om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m.

I lagrådsremissen föreslås att i skattereglerna införs ett nytt uppskovssystem vid bostadsbyten. De nya reglerna, som är uppbyggda kring ett uppskovsavgdrag, innebär att den som avyttrar en villa eller en bostadsrätt (ursprungsbostad) kan skjuta upp beskattningen av reavinsten om han förvärvar en minst lika dyr bostad (ersättningsbostad) senast året efter avyttringen och bosätter sig där. Är den nya bostaden billigare skjuts beskattningen av en del av vinsten upp medan återstoden beskattas. Den obeskattade vinsten från ursprungsbostaden tas fram till beskattning när ersättningsbostaden avyttras.

I anslutning till de nya uppskavsreglerna föreslås också vissa förändringar i reavinstreglerna för fastigheter och bostadsrätter. Det huvudsakliga skälet till detta är att det nya uppskovssystemet bygger på att vinstberäkningen sker enligt en konventionell metod.

De takregler för skatteuttaget som gäller för villor och bostadsrätter — de s.k. 9- och 18-procentsreglerna — föreslås därför slopade. I stället föreslås att den skattepliktiga vinsten skall utgöra 50 % av den konventionellt beräknade vinsten. För förlustfall föreslås att 50 % av en förlust hänförlig till en villa eller en bostadsrätt får dras av.

Takregeln för näringsfastigheter och motsvarande bostadsrätter, 27-procentsregeln, föreslås också avskaffad och ersatt av en ny skattepliktsregel. Den innebär för fysiska personer och dödsbon att 90 % av den konventionellt beräknade vinsten är skattepliktig och att 63 % av en förlust hänförlig till sådan egendom får dras av. För fastigheter och bostadsrätter som ägs av andra juridiska personer än dödsbon föreslås att 90 % av vinsten skall vara skattepliktig och att 90 % av en förlust får dras av.

Vidare föreslås nya regler för att beräkna ingångsvärden för fastigheter och bostadsrätter som förvärvats före år 1952 resp. 1974. Dessa regler — som väsentligen överensstämmer med vad som gällde före skattereformen — innebär att ingångsvärdet beräknas på grundval av fastighetens resp. föreningsfastighetens taxeringsvärde nämnda år om den skattskyldige inte kan visa att det verkliga anskaffningsvärdet är högre.

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 1994 och — med undantag för vad regeringen föreslår i fråga om förlustkvotering — tillämpas på avyttringar från och med den 8 september 1993. Det föreslås vidare att de nuvarande reglerna på den skattskyldiges begäran skall kunna tillämpas på avyttringar fram till och med den 30 juni 1994.

De nya förlustkvoteringsreglerna föreslås bli tillämpliga på avyttringar som sker den 1 juli 1994 och senare.

Förslagen i lagrådsremissen innebär således att de nya reglerna skall träda i kraft den 1 januari 1994 och att de, med undantag för förlustkvoteringsreglerna, skall tillämpas på avyttringar som sker den 8 september 1993 och senare samt att de äldre reglerna på den skattskyldiges begäran får tillämpas på avyttringar som sker senast den 30 juni 1994. Förlustkvoteringsreglerna skall tillämpas på avyttringar den 1 juli 1994 och senare.

Av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen framgår att skatt inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrift som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Lagrådet har i ett ärende (prop. 1991/92:54 om reavinstbeskattning av bostadsrätter) uttalat att detta förbud mot en tillbakaverkande skärpning av skatteuttaget är principiellt sett ovillkorligt i den meningen att förbudet skall iakttas oavsett vad för uppfattning den skattskyldige har i saken. Den omständigheten att den skattskyldige inte motsätter sig att nya regler skall tillämpas retroaktivt innebär inte att skattemyndigheterna kan underlåta att ta ställning till om en sådan tillämpning är förenlig med retroaktivitetsförbudet eller ej. Lagrådet konstaterade vidare att retroaktivitetsförbudet i princip utgör ett absolut förbud för skattemyndigheterna att tillämpa nya regler retroaktivt om detta skulle leda till ett högre skatteuttag. Lagrådet ifrågasatte därför lämpligheten av att — som skett i det då aktuella förslaget — låta den skattskyldiga avgöra om nya eller äldre regler skulle tillämpas.

Förslaget i den av Lagrådet diskuterade lagrådsremissen hade, när det gäller frågan om tidpunkten för ikraftträdandet, i princip samma konstruktion som i den nu aktuella lagrådsremissen. Lagrådets resonemang avsåg den situationen att nya regler föreslogs få retroaktiv tillämpning och att den skattskyldige, om han så begärde, skulle få tillämpa äldre regler fram till en viss tidpunkt.

Det förhållandet att den skattskyldige kan medges uppskov om han tillämpar den i jämförelse med 9-procentsregeln ibland oförmånligare 50-procentsregeln torde inte påverka frågans bedömning ur retroaktivitets-synpunkt. Det kan dock konstateras att i de fall en avyttring sker utan att den skattskyldige avser att begära uppskov är förhållandena i det nu aktuella ärendet och det som Lagrådet diskuterade i princip identiska. Redan av det skälet bör regeringen — i enlighet med bestämmelserna i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen — lämna ett särskilt meddelande till riksdagen om att ett förslag med angivna innebörd är att vänta.

Med hänvisning till vad jag nu anfört hemställer jag att regeringen beslutar att lämna riksdagen ett meddelande om det kommande förslaget till lagstiftning.

Regeringen beslutar i enlighet med föredragandens hemställan.

1 Förslag till Lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad

Härigenom föreskrivs följande.

1 § Vid taxering till statlig inkomstskatt kan skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en avyttrad villa eller bostadsrätt (ursprungsbostad), på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, medges ett avdrag (uppskovsavdrag) om han förvärvat eller avser att förvärva en ny villa eller bostadsrätt (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där.

Dödsbo kan medges uppskovsavdrag under de förutsättningar som anges i 13 §.

2 § Med ursprungsbostad avses privatbostadsfastighet eller bostadsrätt som är privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Bostad i utlandet kan inte vara ursprungsbostad.

3 § Med permanentbostad avses

1) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller

2) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

Avyttrades ursprungsbostaden senare än ersättningsbostaden förvärvades får frågan om den avyttrade bostaden var den skattskyldiges permanentbostad avgöras med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då ersättningsbostaden förvärvades.

Bostad som vid avyttringen ägs av dödsbo kan inte vara permanentbostad.

4 § Uppskovsavdrag medges utan hinder av att sådan egendom som avses i 2 § inte är permanentbostad om den skattskyldige är bosatt i bostaden men ännu inte bott där i ett år och

1) egendomen tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars avyttras under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat eller

2) egendomen avyttras till staten därför att den på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

5 § Uppskovsavdrag medges endast om realisationsvinsten uppgår till minst 50 000 kronor. I fall som avses i 4 § medges dock uppskovsavdrag om vinsten uppgår till minst 10 000 kronor.

6 § Om den skattskyldige tidigast året före det år som ursprungsbostaden avyttrades eller senast samma år förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades uppgår uppskovsavdraget till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga vinsten under förutsättning att vederlaget för ersätt-

ningsbostaden uppgick till minst samma belopp som vederlaget för ursprungsbostaden.

Är förhållandena sådana som avses i första stycket men uppgick vederlaget för ersättningsbostaden till ett lägre belopp än vederlaget för ursprungsbostaden, uppgår uppskovsavdraget till ett belopp som motsvarar så stor del av den skattepliktiga vinsten som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden.

7 § Om den skattskyldige inte har förvärvat en ersättningsbostad senast under samma år som han avyttrat ursprungsbostaden eller, om så skett, han inte bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades, uppgår uppskovsavdraget till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga vinsten.

8 § Har uppskovsavdrag medgetts enligt 7 § skall vid den närmast därefter följande taxeringen ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital. Detta gäller dock inte om den skattskyldige tidigast året före det år ursprungsbostaden avyttrades och senast under året därefter förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där senast den 15 februari det andra året efter det år avyttringen skedde och vederlaget för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som vederlaget för ersättningsbostaden.

Har ersättningsbostad förvärvats och bosättning skett på sätt som anges i första stycket, men uppgår vederlaget för ersättningsbostaden till ett lägre belopp än vederlaget för ursprungsbostaden skall ett belopp motsvarande uppskovsavdraget minskat med så stor del av detta som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden tas upp som intäkt av kapital.

9 § Har belopp som avses i 8 § tagits upp som intäkt av kapital skall samtidigt tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 10 procent av det återförda beloppet.

10 § Uppgick vederlaget för ersättningsbostaden när den förvärvades till minst samma belopp som vederlaget för ursprungsbostaden skall omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras minskas med ett belopp som motsvarar vinsten när ursprungsbostaden avyttrades.

Uppgick vederlaget för ersättningsbostaden när den förvärvades till ett lägre belopp än vederlaget för ursprungsbostaden skall omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras minskas med ett belopp som motsvarar så stor del av vinsten hänförlig till ursprungsbostaden som vederlaget för ersättningsbostaden utgjorde av vederlaget för ursprungsbostaden.

11 § Med ersättningsbostad avses egendom som vid förvärvet utgörs av småhus med mark som är småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet samt tomt under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus. Med ersättningsbostad avses också bostadsrätt som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

12 § Vid beräkning av vederlaget för en bostad skall hänsyn tas till försäljnings- och inköpsprovision, stämpelskatt och liknande kostnader.

Vid vederlagets beräkning får hänsyn tas till kostnader för ny-, till- och ombyggnad som lagts ned under tiden mellan förvärvet av en ersättningsbostad och den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 6 eller 8 §.

Har den skattskyldige på sätt som sägs i 6 § förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där skall på hans begäran 7 § tillämpas som om någon bosättning inte ägt rum. Vid beräkning av vederlaget får hänsyn tas till kostnader för ny-, till- och ombyggnad som lagts ned under tiden mellan förvärvet av ersättningsbostaden och den dag bosättning senast skall ha ägt rum enligt 8 §.

Bestämmelserna i andra och tredje styckena gäller inte ersättningsbostad som är bostadsrätt.

13 § Om den skattskyldige avlider innan en ersättningsbostad förvärvats skall bestämmelserna i denna lag gälla för dödsboet om efterlevande make eller sambo förvärvat en ersättningsbostad och bosätter sig där och därigenom uppfyller de villkor i fråga om förvärv av ersättningsbostad och bosättning som eljest skulle ha gällt för den döde.

Bestämmelserna i första stycket gäller också om den skattskyldige avlider innan han bosatt sig i en av honom förvärvad bostad om efterlevande make eller sambo bosätter sig i bostaden under förutsättning att bostaden då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes eller sambos död övergått till den efterlevande.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller endast om förhållandena är sådana att den efterlevande skulle ha uppfyllt bosättningskraven enligt 3 eller 4 § om denne i stället ägt bostaden vid avyttringen.

14 § Den skattskyldige skall vid taxeringen för det år då vinsten hänförlig till ursprungsbostaden redovisas framställa ett yrkande om uppskovsavdrag. Framställs yrkandet av dödsbo och har den efterlevande på sätt som anges i 13 § förvärvat ersättningsbostad skall denne lämna sitt medgivande till att egendomen anses som ersättningsbostad. Yrkande och medgivande skall göras på blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer.

Den som vid beskattningsåret utgång äger en ersättningsbostad skall i självdeklarationen lämna uppgift om

1. storleken på det belopp som enligt 10 § skall dras ifrån omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras och

2. ersättningsbostadens beteckning och adress. Har äganderätten till en ersättningsbostad under beskattningsåret övergått till annan genom arv, testamente, bodelning med anledning av makes eller sambos död eller gåva skall i självdeklarationen lämnas de uppgifter som avses i punkt 1 samt uppgift om den nye ägarens namn, adress och personnummer.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas på

avyttringar som skett den 8 september 1993 och senare.

2. Bestämmelserna i denna lag är inte tillämpliga om vinsten beräknats enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen (1993:000) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt eller om omkostnadsbeloppet vid avyttring av en fastighet beräknats enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

3 Förslag till Lag om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Härigenom föreskrivs i fråga om lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt¹

dels att punkt 5 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall upphöra att gälla,

dels att 2 § 1 mom., 3 § 1 och 2 mom., 24 § 6 mom., 25 § 8-11 mom., 26 § 4 och 7-9 mom. samt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt skall ha följande lydelse,

dels att det i 26 § skall införas ett nytt moment, 10 mom., av följande lydelse,

Nuvarande lydelse

Föreslagen lydelse

2 §

*1 mom.*² Bestämmelserna i 3-5, 18-27, 31-34, 41-44, 65 och 66 §§ kommunalskattelagen (1928:370) tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av denna lag.

I den mån bestämmelserna i kommunalskattelagen eller i denna lag meddelade, med stadganden i kommunalskattelagen likartade bestämmelser är tillämpliga vid taxeringen till statlig inkomstskatt, skall även anvisningarna till kommunalskattelagen i motsvarande delar tillämpas.

För juridiska personer utom dödsbon gäller bestämmelserna i fjärde-åttonde styckena.

Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutat närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig gäller dock följande. Beskattningsåret får avse - utom kalenderår - räkenskapsår som omfattar tiden den 1 maj-den 30 april, den 1 juli-den 30 juni, den 1 september-den 31 augusti eller tid som enligt 12 § andra stycket bokföringslagen medgetts för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet. Har skattskyldig påbörjat eller upphört med verksamheten eller lagt om räkenskapsåret, skall räkenskapsåret utgöra beskattningsår utan hinder av att det omfattar annan tid än tolv månader. Räkenskapsår som utsträcks att omfatta längre tid än aderton månader skall dock inte i något fall räknas som beskattningsår. Inte heller skall räkenskapsår som lagts om till annan tid än kalenderår räknas som beskattningsår i annat fall än då omläggningen har skett för att få samma räkenskapsår för förvärvskällan i fråga som för annan av den skattskyldige bedriven verksamhet för vilken brutet räkenskapsår godtas som beskattningsår.

All inkomst hänförs till samma förvärvskälla.

Till intäkt av näringsverksamhet räknas — utöver vad som följer av första och andra styckena — löpande kapitalavkastning, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. samt lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen.

Ränteutgift och — med den begränsning som anges i 14 mom. — förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och förpliktelser räknas som omkostnad i näringsverksamhet även när detta inte följer av första och andra styckena. Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas — utöver vad som följer av första stycket — 25 § 1-8 mom. och 26 § 1-6 mom.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust tillämpas — utöver vad som följer av första stycket — 25 § 1-9 och 11 mom. samt 26 § 1-8 och 10 mom. Vid tillämpning av 25 § 11 mom. eller 26 § 10 mom. skall dock gälla att 90 procent av en förlust är avdragsgill.

3 §

1 mom.³ Till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat

ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar,

vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser,

ersättning vid upplåtelse av privatbostad,

lotterivinst som inte är frikallad från beskattning enligt 19 § kommunalskattelagen (1928:370),

statligt räntebidrag för bostadsändamål.

Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Med utdelning avses även utbetalning till aktieägare enligt 12 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) och 9 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618) vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden eller vid bolagets likvidation. Till utdelning hänförs vidare utbetalning av fusionsvederlag till aktieägare enligt 14 kap. 6 § aktiebolagslagen och 11 kap. 7 § bankaktiebolagslagen. Som utdelning anses även utbetalning från utländskt bolag om utbetalningen är jämförlig med sådan utbetalning från svenskt bolag som avses i första eller andra meningen.

Att utdelning och vinst vid försäljning av aktier i vissa fall skall hänföras till inkomst av tjänst framgår av 12 mom.

Gäller i fråga om en tillgång att vinst vid en avyttring skall tas upp som intäkt av kapital och inträffar i samma ägares hand en händelse som

medför att vederlaget eller vinst vid en avyttring i stället skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet (karaktärsbyte) sker beskattning som om tillgången hade avyttrats för ett vederlag motsvarande marknadsvärde (avskattning). Tillgången anses härefter ha anskaffats vid karaktärsbytet för marknadsvärdet. På den skattskyldiges yrkande sker dock inte avskattning. I sådant fall behåller tillgången sitt anskaffningsvärde.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att uppskovsavdrag jämte särskilt tillägg i vissa fall skall tas upp som intäkt av kapital.

Till intäkt av kapital räknas inte utdelning, vinst eller annan avkastning på tillgångar som är hänförliga till pensionssparkonto som avses i 1 kap. 2 § lagen (1993:000) om individuellt pensionssparande. Bestämmelser om beskattning av tillgångar hänförliga till ett sådant konto finns i lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

2 mom.⁴ Från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret och svenskt dödsbo, för ränteutgift och förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som anges i 1 mom., i den mån inte annat anges i 31 § femte stycket, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. Avdrag för realisationsförlust får dock göras av annan fysisk person om skattskyldighet skulle ha förelegat för realisationsvinst på den avyttrade egendomen.

Till realisationsförlust hänförs även valutakursförlust på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 27 § 5 och 6 mom. eller 29 § 2 mom.

Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, i den mån inte annat anges i 25 § 11 mom., 26 § 10 mom., 27 § 5 och 6 mom. eller 29 § 2 mom.

Förvaltningskostnader får dras av endast till den del de överstiger 1 000 kronor under beskattningsåret.

Avdrag medges inte för utgifter för inköp av lottsedlar eller för andra liknande insatser i lotteri.

Från intäkt av kapital får avdrag också göras för avgift för pensionsförsäkring i den omfattning som anges i punkt 6 tredje och sjätte styckena av anvisningarna till 46 § kommunalskattelagen (1928:370) och för avdrag i motsvarande omfattning för inbetalning på pensionssparkonto enligt punkt 7 av nämnda anvisningar.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att uppskovsavdrag får göras i vissa fall.

Avdrag enligt detta moment får inte göras för omkostnader och förluster avseende tillgångar hänförliga till ett pensionssparkonto.

24 §

6 mom.⁵ Avyttrar delägare i fåmansföretag eller delägare närstående person egendom till företaget, skall vid vinstberäkningen vederlaget tas upp som intäkt endast till den del det inte överstiger egendomens marknadsvärde. Av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) framgår att överskjutande del av vederlaget skall beskattas som intäkt av tjänst.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt *det där angivna lagrummet* skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

Vad som sägs i första stycket gäller inte när hela vederlaget enligt *punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen* skall beskattas som intäkt av tjänst. I sådana fall skall avyttringen inte till någon del beaktas vid beräkning av överlåtarens inkomst av kapital.

Vid avyttring som avses i första stycket får vinsten inte beräknas enligt 25 § 9 mom. eller 26 § 7 mom. Vad nu sagts gäller dock inte om den avyttrade egendomen helt eller till huvudsaklig del skall användas i företagets näringsverksamhet.

Skattemyndigheten får om synnerliga skäl föreligger efter ansökan medge undantag från bestämmelserna i tredje stycket. Skattemyndighetens beslut får överklagas hos riksskatteverket. Riksskatteverkets beslut får inte överklagas.

25 §

8 m o m.⁶ Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och *medgavs* uppskov med *beskattningen* av realisationsvinst som *uppkom när denna fastighet avyttrades*, skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån.

8 m o m. Avyttras en fastighet som har förvärvats som ersättning för en annan fastighet och *har* uppskov *medgetts enligt lagen (1978:970) om uppskov med beskattning* av realisationsvinst, skall omkostnadsbeloppet minskas i motsvarande mån.

Av lagen (1993:000) om uppskovsavdrag vid byte av bostad framgår att vid avyttring av en fastighet som är ersättningsbostad skall omkostnadsbeloppet minskas

9 m o m.⁶ Vinst när fysisk person avyttrar sådan privatbostadsfastighet som omfattar hans permanentbostad får beräknas till 30 procent av vederlaget för fastigheten. Som permanentbostad räknas sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen under förutsättning att han inte dessförinnan innehaft bostaden mer än ett år utan att vara bosatt där samt att han erlade ett marknadsmässigt vederlag vid förvärvet. Som permanentbostad räknas dock alltid sådan privatbostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

Vinst när fysisk person och dödsbo avyttrar annan privatbostadsfastighet än nu sagts får beräknas till 60 procent av vederlaget för den avyttrade egendomen.

Vinst vid avyttring av näringsfastighet får beräknas genom att ett belopp motsvarande 90 procent av vederlaget för fastigheten minskas med värdeminskningssavdrag m.m. som tagits upp till beskattning enligt bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunal-skattelagen (1928:370).

För privatbostadsfastighet som under den skattskyldiges innehav varit näringsfastighet under något av de tre närmaste åren före avyttringstillfället skall i stället för vad som stadgas i första och tredje styckena gälla att vinsten får beräknas med tillämpning av fjärde stycket.

10 m o m.⁸ Vinst vid avyttring av privatbostadsfastighet får alltid beräknas till 30 procent av vederlaget för den avyttrade fastigheten om

1) fastigheten tagits i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars avyttrats under sådana förhållanden att

på sätt som där anges.

9 m o m. Har en fastighet förvärvats före år 1952 skall den anses förvärvad den 1 januari 1952. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av fastighetens taxeringsvärde för år 1952. Hänsyn skall vid vinstberäkningen inte tas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. Det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten får dock användas som ingångsvärde om den skattskyldige kan visa att köpeskillingen överstigit 150 procent av taxeringsvärdet för år 1952. Fanns taxeringsvärde inte åsatt för år 1952 får motsvarande värde uppskattas med ledning av taxeringsvärdet för den fastighet, i vilken den avyttrade egendomen ingått, eller det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet.

tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat,

2) avyttringen av en fastighet utgör ett led i åtgärder för jordbrukets eller skogsbrukets yttre rationalisering samt om

3) fastigheten avyttrats till staten därför att fastigheten på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Detsamma gäller om den skattskyldige fått engångsersättning för inskränkning i förfoganderätten till sin fastighet enligt naturvårdslagen (1964:822) eller för motsvarande inskränkningar enligt andra författningar.

11 m o m.⁹ Från vinst vid avyttring av en näringsfastighet, beräknad enligt bestämmelserna i 1-10 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år fastigheten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill fastigheten varit att hänföra. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

10 m o m. Från vinst vid avyttring av en näringsfastighet, beräknad enligt bestämmelserna i 1-9 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år fastigheten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill fastigheten varit att hänföra. Avdraget får inte överstiga vinsten före avdraget.

11 m o m. Vid avyttring av privatbostadsfastighet är 50 procent av vinsten skattepliktig. Är den avyttrade egendomen näringsfastighet är 90 procent av vinsten skattepliktig. Uppkommer förlust är i förra fallet 50 procent och i det senare 63 procent av förlusten avdragsgill.

26 §

4 mom.¹⁰ Har bostadsrätten förvärvats genom upplåtelse från bostadsrättsföreningen, skall den i upplåtelseavtalet angivna insatsen anses som köpeskilling. Särskilda avgifter som har betalats till föreningen i samband med förvärv av en bostadsrätt (upplåtelse- och inträdesavgifter) skall också räknas in i ingångsvärdet. Har insatsen för lägenheten satts ned efter det att bostadsrätten har förvärvats, skall ingångsvärdet reduceras med det belopp som har återbetalats på grund av nedsättningen.

Kapitaltillskott — utöver insats enligt första stycket — som under Kapitaltillskott — utöver insats enligt första stycket — som under

innehavet har lämnats till bostadsrättsföreningen får räknas in i omkostnadsbeloppet endast om tillskotten har varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten. Tillskotten för amorteringar skall anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen har gjort under innehavet. Om föreningen har finansierat amortering av ett lån genom upptagande av ett nytt lån medräknas inte den amorteringen vid beräkningen av kapitaltillskott som skall ingå i omkostnadsbeloppet. Beräkningen av tillskotten för amorteringar som belöper på bostadsrätten sker med tillämpning av andelsförhållandena vid avyttringstidpunkten. För att ett tillskott för finansiering av förbättringsarbeten skall få beaktas fordras att tillskottet har använts för ett bestämt förbättringsarbete och att tillskott som bostadsrättshavarna har lämnat för arbetet i fråga sammanlagt har uppgått till minst 3 000 kronor multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter. Vid vinstberäkningen får hänsyn inte tas till kapitaltillskott som skett före år 1974.

7 m o m.¹¹ Vinst när fysisk person avyttrar sådan bostadsrätt som med tillämpning av 25 § 9 mom. andra stycket skall anses avse hans permanentbostad får beräknas till 30 procent av vederlaget för bostadsrätten. Vinst när fysisk person eller dödsbo avyttrar bostadsrätt avseende annan privatbostad får beräknas till 60 procent av vederlaget för bostadsrätten.

innehavet har lämnats till bostadsrättsföreningen får räknas in i omkostnadsbeloppet endast om tillskotten har varit avsedda att användas av föreningen för amortering av lån eller för finansiering av förbättringsarbeten på fastigheten. Tillskotten för amorteringar skall anses ha uppgått till ett belopp motsvarande bostadsrättens andel av de amorteringar som föreningen har gjort under innehavet. Om föreningen har finansierat amortering av ett lån genom upptagande av ett nytt lån medräknas inte den amorteringen vid beräkningen av kapitaltillskott som skall ingå i omkostnadsbeloppet. Beräkningen av tillskotten för amorteringar som belöper på bostadsrätten sker med tillämpning av andelsförhållandena vid avyttringstidpunkten. För att ett tillskott för finansiering av förbättringsarbeten skall få beaktas fordras att tillskottet har använts för ett bestämt förbättringsarbete och att tillskott som bostadsrättshavarna har lämnat för arbetet i fråga sammanlagt har uppgått till minst 3 000 kronor multiplicerat med antalet deltagande bostadsrätter.

7 m o m. Har en bostadsrätt förvärvats före år 1974 skall den anses förvärvad den 1 januari 1974. Ingångsvärdet skall därvid anses utgöra 150 procent av bostadsrättens andel av bostadsrättsföreningens behållna förmögenhet nämnda dag, beräknad med utgångspunkt i taxeringsvärdet för år 1974 på föreningens fastighet och med hänsyn till föreningens övriga tillgångar och skulderna enligt bokslutet för det räkenskapsår som har avslutats närmast före ingången av år 1974. Hänsyn får vid vinstberäkningen inte tas till kostnader och avdrag som belöper

på tid före år 1974. Det vid förvärvet erlagda vederlaget får dock tas upp som ingångsvärde, om den skattskyldige kan visa att det överstiger 150 procent av andelen i föreningens behållna förmögenhet den 1 januari 1974. Vid bestämningen av vederlaget skall i detta fall bortses från om medel vid förvärvet av lägenheten fanns innestående på inre reparationsfond eller någon annan inom föreningen bildad fond, som var avsedd för reparation och underhåll av upplåtna lägenheter. Fanns taxeringsvärde inte åsatt för år 1974 får motsvarande värde uppskattas med ledning av det närmast därefter åsatta taxeringsvärdet.

Vinst vid avyttring av bostadsrätt som inte är privatbostad får beräknas till 90 procent av vederlaget för bostadsrätten.

För privatbostad som under den skattskyldiges innehav varit att hänföra till näringsverksamhet under något av de tre närmaste åren före avyttringstillfället skall i stället för vad som stadgas i första stycket gälla att vinsten får beräknas med tillämpning av andra stycket.

8 m o m.¹² Vinst vid avyttring av privatbostad under sådana omständigheter som avses i 25 § 10 mom. får alltid beräknas till 30 procent av vederlaget för den avyttrade bostadsrätten.

9 m o m.¹³ Från vinst vid avyttring av en bostadsrätt som inte är privatbostad, beräknad enligt bestämmelserna i 1-8 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år bostadsrätten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill bostadsrätten varit att hänföra. Vad nu sagts gäller inte i den mån underskottet tagits i anspråk för sådant avdrag som avses i 25 § 11 mom. Avdra-

8 m o m. Av lagen (1993:000) om uppskottsavdrag vid byte av bostad framgår att vid avyttring av en bostadsrätt som är ersättningsbostad skall omkostnadsbeloppet minskas på sätt som där anges.

9 m o m. Från vinst vid avyttring av en bostadsrätt som inte är privatbostad, beräknad enligt bestämmelserna i 1-8 mom., skall för fysisk person och dödsbo dras av ett belopp motsvarande det underskott som för det år bostadsrätten avyttrats redovisas i den förvärvskälla vartill bostadsrätten varit att hänföra. Vad nu sagts gäller inte i den mån underskottet tagits i anspråk för sådant avdrag som avses i 25 § 10 mom. Avdra-

get får inte överstiga vinsten före avdraget.

get får inte överstiga vinsten före avdraget.

1 0 m o m. Vid avyttring av bostadsrätt som är privatbostad är 50 procent av vinsten skattepliktig. Är bostadsrätten inte privatbostad är 90 procent av vinsten skattepliktig. Uppkommer förlust är i förra fallet 50 procent och i det senare 63 procent av förlusten avdragsgill.

4.¹⁴ Avyttras fastighet före utgången av år 1999 får — i andra fall än när delägare i fåmansföretag eller fåmansägt handelsbolag eller delägare närstående person avyttrar fastighet till företaget — omkostnadsbeloppet beräknas genom att det omkostnadsbelopp som hade kunnat användas om avyttringen skett den 31 december 1990 ökas med i 25 § 4 mom. avsedda förbättringskostnader m.m. som lagts ned på fastigheten under tiden mellan den 1 januari 1991 och avyttringstillfället. Vid tillämpning av punkterna 6 a och 6 b av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370) i deras lydelse intill den 1 juli 1990 skall dock följande gälla.

a) Ingångsvärde samt förbättringskostnader och därmed likställda belopp för vilka avdrag får ske räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år då fastigheten förvärvades respektive kostnaden lades ned.

b) Beräknas ingångsvärdet med ledning av taxeringsvärdet visst år skall omräkningen ske med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter sistnämnda år.

c) Värdeminskningsskatt avdrag som belöper på det år som den kostnad vartill avdraget hänförs lades ned eller på något av de sju följande åren räknas om med hänsyn till prisutvecklingen från det åttonde året efter det år kostnaden lades ned.

d) Tidigareläggning får inte ske med mer än åtta år.

e) Tidigareläggning får ske endast i fråga om den del av ingångsvärde och förbättringskostnader för ersättningsfastigheten som inte överstiger ett belopp motsvarande vederlaget vid avyttringen av den ursprungliga fastigheten minskat med förbättringskostnader som under den skattskyldiges innehav har lagts ned på denna fastighet under det år då fastigheten avyttrades eller under något av de sju närmast föregående åren. Sådan minskning med hänsyn till förbättringskostnader på den ursprungliga fastigheten skall dock ske endast för år då de nedlagda kost-

naderna har överstigit tio procent av vederlaget vid avyttringen av denna fastighet.

f) Tidigareläggning får — om ersättningsfastigheten förvärvats före förvärvet av den ursprungliga fastigheten eller tidigare än åtta år före avyttringen av den ursprungliga fastigheten — inte leda till att ersättningsfastigheten anses förvärvad före avyttringen av nämnda fastighet.

Beräknas omkostnadsbeloppet enligt bestämmelserna i första stycket skall sådan kvotering av vinsten som avses i 25 § 11 mom. ej ske.

1. Denna lag träder i kraft den 1 januari 1994 och tillämpas — med undantag för bestämmelserna om avdrag för förluster i 2 § 1 mom. sista stycket, 25 § 11 mom. och 26 § 10 mom. — på avyttringar som skett den 8 september 1993 och senare. Reglerna om avdrag för förluster i nämnda lagrum tillämpas på avyttringar som sker den 1 juli 1994 och senare.

2. Avyttras fastighet eller bostadsrätt under tiden den 8 september 1993 - den 30 juni 1994 skall, i stället för vad som stadgas i punkt 1, bestämmelserna i deras lydelse intill den 1 januari 1994 tillämpas om den skattskyldige yrkar det.

¹Senaste lydelse av lagens rubrik 1974:770.

²Senaste lydelse 1990:651.

³Lydelse enligt prop. 1992/93:187.

⁴Lydelse enligt prop. 1992/93:187.

⁵Senaste lydelse 1991:181.

⁶Senaste lydelse 1990:651.

⁷Senaste lydelse 1990:651.

⁸Senaste lydelse 1990:651.

⁹Senaste lydelse 1990:1422.

¹⁰Senaste lydelse 1991:1855.

¹¹Senaste lydelse 1991:1855.

¹²Senaste lydelse 1991:1855.

¹³Senaste lydelse 1990:1422.

¹⁴Senaste lydelse 1990:651.

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 1993-09-24

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt Wieslander, justitierådet Johan Munck, regeringsrådet Leif Lindstam.

Enligt protokoll vid regeringssammanträde den 2 september 1993, varvid statsrådet Bo Lundgren varit föredragande, har regeringen för Lagrådets yttrande överlämnat förslag till lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad, m.m.

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av kanslirådet Per Sjöblom.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

De remitterade förslagen innefattar enligt Lagrådets mening en väl genomarbetad lösning av en komplicerad beskattningsfråga. Den bärande principen - att innehav av flera bostäder efter varandra så långt möjligt skall behandlas som ett enda innehav såvitt gäller frågan om realisationsvinstskatt - får anses konsekvent genomförd, låt vara att vid en reglering av detta slag gränfall alltid kan uppkomma. Som en nackdel kan man möjligen se det förhållandet att de s.k. takreglerna för villor och bostadsrätter avskaffas och ersätts med en reglering som bygger på en beskattning av den konventionellt beräknade vinsten, något som otvivelaktigt leder till vissa ökade komplikationer både för de skattskyldiga och för skattemyndigheterna. En annan lösning skulle emellertid uppenbarligen ha varit svår att förena med den grundläggande inriktningen av förslaget.

Förslaget till lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad

Lagrådet har vid sin granskning funnit att förslaget bör ändras i vissa delar. Ändringarna är i huvudsak av formell natur. Lagrådets författningsförslag framgår av en till detta protokoll fogad bilaga.

Följande punkter i Lagrådets förslag förtjänar att kommenteras särskilt.

1 §

Som en förutsättning för medgivande av uppskovsavdrag anges i denna paragraf att den skattskyldige skall redovisa skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en avyttrad villa eller bostadsrätt (ursprungsbostad) och att

han skall ha förvärvat eller avse att förvärva en ny villa eller bostadsrätt (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avse att bosätta sig där. Uttrycket "villa eller bostadsrätt" på dessa båda ställen blir med hänsyn till innehållet i de följande paragraferna inte fullt adekvat och kan leda till missförstånd. En precisering av detta slag är ej heller nödvändig redan i förevarande paragraf, eftersom det av denna framgår att rätt till uppskovsavdrag föreligger endast på de villkor och i den omfattning som anges i lagen. Lagrådet föreslår att det citerade uttrycket på båda ställena ersätts med "bostad".

Regleringen i paragrafen torde få till följd att den skattskyldige, om han inte redan när han framställer ett yrkande om uppskovsavdrag förvärvat någon ersättningsbostad, har att intyga att han har för avsikt att göra detta. Subjektiva omständigheter av detta slag är erfarenhetsmässigt vanskliga att kontrollera och dokumentera. Till detta kommer att det i många av de praktiska fall som lagen tar sikte på kan vara svårt för den skattskyldige att vid den tidpunkt då yrkandet om uppskovsavdrag skall framställas överblicka sina framtida bostadsförhållanden. Huruvida han får möjlighet att under året förvärva en villa eller en bostadsrätt eller måste lösa bostadsfrågan på annat sätt kan vara beroende av omständigheter utom hans kontroll med anknytning till exempelvis arbetsmarknadsförhållandena eller marknadssituationen på den ort som han avser att flytta till.

Mot denna bakgrund skulle det kunna ifrågasättas om det är nödvändigt att göra det till ett villkor för uppskovsavdrag att den skattskyldige avser att förvärva en ersättningsbostad av sådan beskaffenhet som anges i lagförslaget. Detta gäller särskilt med hänsyn till att lagförslagets konstruktion innebär att uppskovsavdraget under alla förhållanden skall återföras till beskattning, om den skattskyldige inte uppfyller uppskovsvillkoren vid taxeringen för året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades, och att den skattskyldige i sådant fall dessutom skall påföras ett särskilt tillägg.

Häremot kan emellertid anföras att om den som avyttrat en ursprungsbostad skulle tilläggas en ovillkorlig rätt att få göra uppskovsavdrag, detta skulle kunna missbrukas t.ex. i det fallet att den skattskyldige avser att flytta utomlands eller kanske redan har gjort det när yrkandet om uppskovsavdrag framställs. Den i 1 § valda regleringen synes därför få godtas. Med hänsyn till lagförslagets syfte torde kravet på avsikt få uppfattas så att rätt till uppskovsavdrag föreligger även om den skattskyldige vid tidpunkten för yrkandet inte har underlag för att bedöma utsikterna att förvärva en ersättningsbostad men räknar med möjligheten att kunna göra detta. Det ligger också i sakens natur att skattemyndigheten normalt saknar anledning att avkräva den skattskyldige dokumentation i fall då han uppger sig ha för avsikt att förvärva en ersättningsbostad och att straffansvar enligt skattebrottslagen (1971:69) eller skattetillägg endast under särpräglade förhållanden skulle kunna tänkas aktualiseras på den grunden att en sådan uppgift befinnes vara oriktig.

Enligt paragrafen skall med ursprungsbostad avses privatbostadsfastighet eller bostadsrätt som är privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370). Paragrafen avses emellertid enligt specialmotiveringen ta sikte även på egendom som innehas av medlem i bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag, förutsatt att föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Paragrafen bör jämkas så att detta framgår av lydelsen.

11 §

I 2 § anges att bostad i utlandet inte kan vara ursprungsbostad. Detsamma är enligt den allmänna motiveringen (avsnitt 3.2.2.) avsett att gälla i fråga om ersättningsbostad. I konsekvens med regleringen i 2 § bör i förevarande paragraf anges att bostad i utlandet inte kan vara ersättningsbostad.

I andra meningen av paragrafen bör "bostadsrätt" ersättas med "bostad" för att den avsedda innebörden skall framgå (jfr. vad som uttalats ovan vid 2 §).

12 §

Genom tredje stycket tilläggs den skattskyldige rätt att - trots att han förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där på sätt som anges i 6 § - begära att nämnda paragraf inte skall tillämpas utan att i stället 7 § skall tillämpas såsom om någon bosättning inte hade ägt rum. Kostnaderna för ny-, till- eller ombyggnad från tiden mellan förvärvet och den sista dagen för bosättning enligt 8 § kan nämligen då beaktas vid beräkningen av vederlaget för ersättningsbostaden. I konsekvens med regleringen i 1 § torde såsom en förutsättning för den skattskyldiges rätt att utverka tillämpning av 7 § i här avsett fall böra anges att han efter den senaste dag för bosättning som anges i 6 § har lagt ned eller avser att lägga ned kostnader för ny-, till- eller ombyggnad. Vad Lagrådet vid 1 § har angett i fråga om tolkningen av kravet på avsikt hos den skattskyldige har tillämpning även på denna situation.

14 §

I första stycket första meningen anges att den skattskyldige skall framställa ett yrkande om uppskovsavdrag. När det gäller avdrag i övrigt som kan medges vid inkomsttaxeringen föreskrivs inte särskilt i skattelagstiftningen att den skattskyldige skall framställa yrkande om sådana avdrag. Något behov av att just för detta fall uttryckligen föreskriva att ett yrkande om avdrag skall framställas synes inte föreligga. Den angivna bestämmelsen bör därför utgå.

För att andra meningen i första stycket inte skall kunna uppfattas som om den innebär en skyldighet för den efterlevande att i det fall som regleras i meningen lämna sitt medgivande till att egendomen anses som ersättningsbostad bör bestämmelsen omformuleras. Den efterlevandes medgivande bör i stället uttryckligen anges utgöra en förutsättning för att yrkandet om uppskovsavdrag skall kunna bifallas.

I första stycket föreskrivs också att yrkande och medgivande skall göras på blankett enligt formulär som Riksskatteverket fastställer. Det faller inom regeringens kompetens att förskriva vilken myndighet som skall fastställa formulär till en sådan blankett. Någon föreskrift om att Riksskatteverket skall göra detta bör därför inte tas in i lagen.

Bestämmelserna i paragrafens andra stycke om de uppgifter som skall lämnas i självdeklarationen bör flyttas till lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, i vilken de systematiskt hör hemma.

Förslaget till lag om ändring i lagen om statlig inkomstskatt

25 § 9 mom.

I momentet finns en bestämmelse om att vid vinstberäkningen hänsyn inte skall tas till kostnader och avdrag som belöper på tid före år 1952. I specialmotiveringen uttalas att detta skall gälla både då enligt vad som anges i momentet ingångsvärdet skall beräknas med utgångspunkt i taxeringsvärdet och då det skall beräknas till det vid förvärvet erlagda vederlaget för fastigheten. Denna avsikt framgår tydligare av lagtexten om bestämmelsen tas in som en sista mening i momentet.

26 § 7 mom.

I momentet finns en bestämmelse som i fråga om bostadsrätter motsvarar den bestämmelse i 25 § 9 mom. som behandlats ovan. På de skäl som anförts i fråga om sistnämnda moment bör bestämmelsen i förtydligande syfte placeras som en sista mening i momentet.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar övriga lagförslag utan erinran.

Vid protokollet

Justeras

Förslag till Lag om uppskovsavdrag vid byte av bostad

Härigenom föreskrivs följande.

1 §

Vid taxering till statlig inkomstskatt kan skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad), på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag, medges ett uppskovsavdrag om han förvärvat eller avser att förvärva en ny bostad (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där.

Dödsbo kan medges uppskovsavdrag under de förutsättningar som anges i 13 §.

2 §

Med ursprungsbostad avses privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Bostad i utlandet kan inte vara ursprungsbostad.

3 §

Med permanentbostad avses

1) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller

2) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

Avyttrades ursprungsbostaden senare än då ersättningsbostaden förvärvades skall, om den skattskyldige begär det, frågan om den avyttrade bostaden var den skattskyldiges permanentbostad avgöras med hänsyn till förhållandena vid den tidpunkt då ersättningsbostaden förvärvades.

Bostad som vid avyttringen ägs av dödsbo kan inte vara permanentbostad.

Med ursprungsbostad avses också privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) utan hinder av att den inte är permanentbostad om den skattskyldige är bosatt i bostaden men ännu inte bott där i ett år och 1) egendomen tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller annars avyttras under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen och det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat eller

2) egendomen avyttras till staten därför att den på grund av flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

5 §

6 §

Om den skattskyldige har förvärvat en ersättningsbostad det år under vilket ursprungsbostaden avyttrades eller året före det året och bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades uppgår uppskovsavrdraget

1) i det fall vederlaget för ersättningsbostaden uppgick till minst samma belopp som vederlaget vid avyttringen av ursprungsbostaden, till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga vinsten, och

2) i annat fall, till ett belopp som motsvarar så stor del av den skattepliktiga vinsten som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden.

7 §

Om den skattskyldige inte har förvärvat en ersättningsbostad senast under samma år som han avyttrat ursprungsbostaden uppgår uppskovsavrdraget till ett belopp som motsvarar den skattepliktiga vinsten. Detsamma gäller om han har förvärvat en ersättningsbostad senast under samma år som han avyttrat ursprungsbostaden men inte bosatt sig där senast den 15 februari året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades.

8 §

Har uppskovsavrdrag medgetts enligt 7 § skall vid den närmast därefter följande taxeringen ett belopp motsvarande avdraget tas upp som intäkt av kapital, om inte annat följer av andra stycket.

Om den skattskyldige tidigast året före det år under vilket ursprungsbostaden avyttrades och senast under året efter det år då avyttringen skedde förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där senast den 15 februari andra året efter det år då avyttringen skedde skall

1) i det fall vederlaget för ersättningsbostaden uppgår till minst samma belopp som vederlaget vid avyttringen av ursprungsbostaden, ingen del av ett belopp motsvarande uppskovsavdraget tas upp som intäkt av kapital, och

2) i annat fall, ett belopp motsvarande uppskovsavdraget minskat med så stor del av detta som vederlaget för ersättningsbostaden utgör av vederlaget för ursprungsbostaden tas upp som intäkt av kapital.

9 §

Har belopp som avses i 8 § tagits upp som intäkt av kapital skall som sådan intäkt samtidigt tas upp ett särskilt tillägg som svarar mot 10 procent av beloppet.

10 §

Uppgick vederlaget för ersättningsbostaden när den förvärvades till minst samma belopp som vederlaget vid avyttringen av ursprungsbostaden skall omkostnadsbeloppet, när ersättningsbostaden avyttras, minskas med ett belopp som motsvarar vinsten när ursprungsbostaden avyttrades.

Uppgick vederlaget för ersättningsbostaden när den förvärvades till ett lägre belopp än vederlaget för ursprungsbostaden skall omkostnadsbeloppet när ersättningsbostaden avyttras minskas med ett belopp som motsvarar så stor del av vinsten hänförlig till ursprungsbostaden som vederlaget för ersättningsbostaden utgjorde av vederlaget för ursprungsbostaden.

11 §

Med ersättningsbostad avses egendom som vid förvärvet utgörs av småhus med mark som är småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet samt tomt under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus. Med ersättningsbostad avses också bostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Bostad i utlandet kan inte vara ursprungsbostad.

12 §

Vid beräkning av vederlaget för en bostad skall hänsyn tas till försäljnings- och inköpsprovision, stämpelskatt och liknande kostnader.

Vid vederlagets beräkning får hänsyn tas till kostnader för ny-, till- eller ombyggnad som lagts ned under tiden mellan förvärvet av en ersättningsbostad och den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 6 eller 8 §.

Har den skattskyldige på sätt som sägs i 6 § förvärvat en ersättningsbostad och bosatt sig där skall på hans begäran 7 § tillämpas under förutsättning att den skattskyldige har lagt ned eller avser att lägga ned kostnader för ny-, till- eller ombyggnad under tiden mellan den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 6 § och den dag då bosättning senast skall ha ägt rum enligt 8 §.

Bestämmelserna i andra och tredje styckena gäller endast ersättningsbostad som är fastighet.

13 §

Om den skattskyldige har avyttrat en ursprungsbostad men avlider innan en ersättningsbostad förvärvats skall bestämmelserna i denna lag gälla för dödsboet om efterlevande make eller sambo uppfyller de villkor i fråga om förvärv av ersättningsbostad och bosättning som eljest skulle ha gällt för den döde.

Bestämmelserna i första stycket gäller också om den skattskyldige avlider innan han bosatt sig i en av honom förvärvad bostad, om efterlevande make eller sambo bosätter sig i bostaden under förutsättning att bostaden då ägs av dödsboet eller genom arv, testamente eller bodelning med anledning av makes eller sambos död övergått till den efterlevande.

Bestämmelserna i första och andra styckena gäller endast om förhållandena är sådana att den efterlevande skulle ha uppfyllt bosättningskraven enligt 3 eller 4 § om denna i stället ägt bostaden vid avyttringen.

14 §

Framställer dödsbo yrkande om uppskovsavdrag och har den efterlevande på sätt som anges i 13 § förvärvat ersättningsbostad krävs för bifall till yrkandet att denne lämnar medgivande till att egendomen anses som ersättningsbostad.

Yrkande om uppskovsavdrag och medgivande enligt första stycket skall göras på blankett enligt fastställt formulär.

-
1. Denna lag träder i kraft -----
 2. Bestämmelserna i denna lag -----

Utdrag ur protokoll vid regeringssammanträde den 7 oktober 1993

Närvarande: Statsministern Bildt, ordförande, och statsråden B. Westerberg, Friggebo, Johansson, Laurén, Hörnlund, Olsson, Svensson, af Ugglas, Dinkelspiel, Thurdin, Hellsvik, Wibble, Björck, Davidson, Könberg, Odell, Lundgren, Unckel, P. Westerberg, Ask

Föredragande: statsrådet Lundgren

Regeringen beslutar proposition 1993/94:45 om uppskavsregler vid bostadsbyten, m.m.

