

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2006-11-07

Närvarande: f.d. regeringsrådet Bengt-Åke Nilsson, regeringsrådet Stefan Ersson och justitierådet Lars Dahllöf.

Ändrade regler för uppskov med beskattning av kapitalvinst vid avyttring av privatbostad

Enligt en lagrådsremiss den 19 oktober 2006 (Finansdepartementet) har regeringen beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

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

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av departementssekreteraren Anna Johansson och kammarrättsassessorn Peter Österberg.

Enligt det remitterade förslaget vidgas möjligheterna att få uppskov med beskattning av realisationsvinst vid försäljning av en privatbostad till att omfatta även fall då bostaden är belägen utanför Sverige men inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES).

Förslaget föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Förslaget till lag om ändring i inkomstskattelagen

En begränsat skattskyldigs avyttring av en i en annan EES-stat belägen ersättningsbostad – i det fall denna avyttras med förlust

Enligt förslaget utvidgas möjligheterna att erhålla uppskov med beskattningen när en privatbostad avyttras till att avse inte endast som för närvarande det fall då den avyttrade bostaden (ursprungsbostaden) och den förvärvade bostaden (ersättningsbostaden) ligger i Sverige, utan också det fall då en eller bägge bostäderna ligger i en stat inom EES. Vidare skall de nya bestämmelserna om *uppskovsbelopp* tillämpas på motsvarande sätt även då någon kapitalvinstberäkning inte skall göras, dvs. i det fall då den bostad som avyttras är belägen i en annan EES-stat och säljaren är begränsat skattskyldig här i landet, se 47 kap. 11 a §. Av 47 kap. 9 och 11 §§ framgår att vid en slutlig avyttring av ersättningsbostaden, utan att någon ny anskaffas, skall hela uppskovsbeloppet återföras till beskattning. Av 47 kap. 11 a § andra stycket framgår att ett sådant återfört uppskovsbelopp skall tas till beskattning enligt 45 kap. 33 §, 46 kap. 18 § eller enligt bestämmelserna i 48 kap. Varken av bestämmelserna i 47 kap. (*Uppskovsbelopp*) eller av någon av de bestämmelser som det där hänvisas till framgår att en begränsat skattskyldig skulle ha rätt att kvitta en förlust vid försäljning av en utomlands belägen bostad mot uppskovsbeloppet.

Formellt uppnås genom förslaget likabehandling när någon säljer sin i Sverige belägna bostad och förvärvar en ny sådan i en annan stat inom EES, jämfört med om han förvärvar en ny bostad i Sverige. I praktiken uppnås dock inte någon faktisk likabehandling. I det fall

den nya bostaden sjunker i värde och avyttras med förlust kan i det fall bostaden ligger i Sverige förlusten normalt kvittas mot uppskavsbeloppet. En begränsat skattskyldig person får emellertid endast dra av en kapitalförlust om han är skattskyldig i Sverige för motsvarande kapitalvinst (3 kap. 20 § inkomstskattelagen, 1999:1229, IL). Om den bostad som avyttras med förlust är belägen i en annan stat inom EES kan någon kvittning i de flesta fall inte ske, eftersom den som är bosatt utomlands regelmässigt är begränsat skattskyldig och därför inte skattskyldig i Sverige för en kapitalvinst som han gör vid en försäljning av en utomlands belägen bostad. I ett sådant fall har han alltså inte rätt att dra av kapitalförlusten vid beskattningen i Sverige. Medan en person som flyttat med uppskov inom Sverige har rätt att i ett sådant fall kvitta förlusten mot uppskavsbeloppet kan den utomlands bosatte komma att få betala svensk skatt på hela uppskavsbeloppet även i ett fall då att han sålt sin ersättningsbostad med en förlust som kanske t.o.m. överstiger uppskavsbeloppet. Om förlusten i ett sådant fall skall kunna kvittas, måste en möjlighet införas även för en begränsat skattskyldig att kvitta en förlust vid avyttring av en i en annan EES-stat belägen ersättningsbostad.

Förvärv av en lägenhet i en annan EES-stat

För att uppnå formell neutralitet mellan att förvärva en lägenhet i Sverige och att förvärva en sådan i en annan EES-stat skall vidare enligt förslaget, vid tillämpningen av uppskavsreglerna, med privatbostadsföretag avses motsvarande utländsk juridisk person hemmahörande i en stat inom EES (2 kap. 17 §). Problemet med förslaget i denna del är att det inte i remissen eller i den departementspromemoria som legat till grund för remissen, redovisats i vilken utsträckning det faktiskt förekommer inom andra EES-stater att juridiska personer motsvarande svenska ekonomiska föreningar och aktiebolag bedriver verksamhet som till klart övervägande del består i att åt sina

medlemmar eller delägare tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av de juridiska personerna. I den mån som boendeformer motsvarande svenska bostadsrätter inte förekommer i andra EES-stater därför att lägenhetsboendet där i huvudsak organiserats t.ex. i form av s.k. ägarlägenheter, kan i praktiken inte något uppskov erhållas vid förvärv av en lägenhet i en sådan stat. Detta kan utgöra ett hinder för den som önskar sälja sin i Sverige belägna bostad för att i stället förvärva en bostadslägenhet i en annan EES-stat. För att undanröja detta hinder måste även andra lägenheter än de som motsvarar svenska bostadsrättslägenheter kunna komma i fråga som ersättningsbostäder. Frågan om en utvidgning av uppskovssystemet till andra boendeformer än de som för närvarande omfattas av lagstiftningen har dock ansetts falla utanför detta lagstiftningsarbete (s. 36 i lagrådsremissen).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

De nya bestämmelserna föreslås träda i kraft den 1 januari 2007 och tillämpas på avyttringar som skett efter ikraftträdandet. Om den skattskyldige begär detta får dock reglerna tillämpas även på avyttringar som skett under år 2006.

Om emellertid, som kommissionen hävdar och Sverige medgett, det är stridande mot gemenskapsrätten att inte medge uppskov i det fall den avyttrade bostaden eller ersättningsbostaden ligger i en annan EES-stat så kan det hävdas att de svenska reglerna har varit stridande mot gemenskapsrätten alltsedan Sverige blev medlem i gemenskapen, dvs. den 1 januari 1995.

En medlemsstat är i princip förpliktad att återbetala skatter och avgifter som uppburits i strid med gemenskapsrätten. Endast i undantagsfall kan denna skyldighet begränsas. Så kan ske om en återbetalning

skulle medföra allvarliga återverkningar, något som det inte är fråga om i detta fall.

Den situation som aktualiseras genom det remitterade lagförslaget är att ett antal skattskyldiga gått miste om en rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinster som uppkommit vid avyttring av bostad och förvärv av ersättningsbostad och som de skulle ha varit berättigade till vid en korrekt tillämpning av gemenskapsrätten. I några av fallen kan det också vara fråga om att definitivt slippa beskattning av en del av eller hela realisationsvinsten, nämligen om den skattskyldige gör en sådan realisationsförlust vid försäljningen av ersättningsbostaden som kan kvittas mot den tidigare realisationsvinsten.

Någon gemenskapsrättslig reglering i fråga om materiella och formella villkor för återbetalning som är tillämplig i här aktuella fall torde inte finnas. Återbetalning kan då ske endast med tillämpning av nationella regler. Dessa får dock inte vara mindre förmånliga än de regler som avser liknande förfaranden enligt nationell rätt eller göra utövandet av de rättigheter som följer av gemenskapsrätten omöjligt eller orimligt svårt. (Se RÅ 2002 ref. 108, s. 540 f. med hänvisningar till ett antal avgöranden av EG-domstolen.)

Mot denna bakgrund kan det enligt Lagrådets mening ifrågasättas om den ovan nämnda rätten till återbetalning kan anses tillgodosedd genom, som sker i remissen (s. 47), enbart en hänvisning till den rätt som den skattskyldige har att begära omprövning av sin taxering inom den i 4 kap. 9 § taxeringslagen (1990:324) angivna tiden (före utgången av det femte året efter taxeringsåret). Den som beskattats för kapitalvinst och enligt gemenskapsrätten haft rätt till uppskov men inte kan begära omprövning, t.ex. därför att avyttringen skedde redan under senare hälften av 1990-talet, torde inte ha någon annan utväg än att utnyttja ett extraordinärt rättsmedel, med de restriktioner som

är förknippade med en prövning i den ordningen. Ett alternativ kan vara att skapa en särskild reglering för den situation som nu föreligger. Detta kan ske t.ex. genom att punkt 2 i den föreslagna övergångsbestämmelserna utsträcks till att gälla avyttringar som skett under tiden den 1 januari 1995 – den 31 december 2006.

Övriga lagförslag

Lagrådet lämnar förslagen utan erinran.