

LAGRÅDET

Utdrag ur protokoll vid sammanträde 2018-03-19

Närvarande: F.d. justitieråden Karin Almgren och
Christer Silfverberg samt justitierådet Dag Mattsson

Särskilda uppskavsregler vid betydande samhällsflyttning

Enligt en lagrådsremiss den 1 mars 2018 har regeringen (Finansdepartementet) beslutat inhämta Lagrådets yttrande över förslag till

1. lag om uppskavsbelopp vid betydande samhällsflyttning,
2. lag om ändring i skatteförfarandelagen (2011:1244).

Förslagen har inför Lagrådet föredragits av ämnesrådet Peter Österberg och kanslirådet Nils-Fredrik Carlsson.

Förslagen föranleder följande yttrande av Lagrådet:

Allmänt

I den föreslagna lagen införs särskilda regler för uppskov med beskattning av kapitalvinst på grund av avyttring av en privatbostad. Reglerna är tillämpliga vid en betydande samhällsförflyttning och innebär att undantag görs från bestämmelserna om tidsfrister vid förvärv av en ersättningsbostad. Den särskilda lagstiftningen är föranledd av den flytt av stora delar av Kiruna och Malmberget som pågår på grund av den gruvdrift som bedrivs i anslutning till dessa orter. I samband med flytten avyttrar ett antal personer sina bostäder till ett gruvföretag.

Som en allmän princip för lagstiftning gäller att lagregler ska vara generella. Vad detta krav innebär har uppmärksammats i olika lagstiftningsärenden liksom i rättstillämpningen och den juridiska litteraturen. Ett centralt rättsfall är RÅ 80 1:92. I det fallet godtogs en reglering som införts i anledning av statens förvärv av Kockum AB. Domstolen framhöll att bestämmelserna enligt sin ordalydelse var generellt tillämpliga samtidigt som det i motiven till lagstiftningen framgick klart att en generellt gällande lagstiftning åsyftades.

Det finns också lagstiftning som endast gäller i geografiskt avgränsade områden. Ett exempel är nedsättningen av socialavgifter i stödområdet enligt 2001 års lag om särskilda avdrag i vissa fall vid avgiftsberäkningen enligt lagen om allmän löneavgift och socialavgiftslagen.

Den nu föreslagna lagen berör i praktiken endast en begränsad krets av personer. Tillämpningsområdet är dock formulerat i allmänna ordalag.

Den generella utformningen begränsas visserligen väsentligt av att lagen tidsmässigt bara gäller avyttringar som sker under 2017–2027, särskilt som denna period sammanfaller med en intensiv fas av den pågående omvandlingsprocessen i Kiruna och Malmberget. Men trots lagens tillfälliga natur får bestämmelsernas allmänna avfattning anses innebära att generalitetskravet inte blivit åsidosatt.

De aktuella avyttringarna måste med hänsyn till förhållanden anses vara tvångsliknande. Problem att hitta en ny likvärdig bostad finns emellertid inte bara när avyttringen av ursprungsbostaden sker i anslutning till en samhällsomvandling utan också när bostaden exproprieras eller blir föremål för annan liknande tvångsavyttring.

Ett alternativ till en särskild lagstiftning skulle därför kunna vara att generellt förlänga tidsfristen i 47 kap. 5 a § inkomstskattelagen för förvärv av ersättningsbostad när en bostad tas i anspråk genom expropriation eller liknande förfarande eller den annars avyttras under sådana förhållanden att det måste anses som en tvångsavyttring och det inte skäligen kan antas att den skulle ha avyttrats även om det inte hade funnits något tvång (jfr 4 § beträffande bosättningskravet vid tvångsavyttringar och 6 § om beloppsgränser).

En annan fråga som aktualiseras i detta sammanhang gäller det särskilda skatteuttag på uppskovsbelopp som görs i form av en schablonintäkt. Motiveringen till denna intäkt är att uppskovsinnehavaren anses ha en latent skattecredit som är knuten till uppskovsbeloppet och som kan vara under mycket lång tid. Schablonintäkten ska därför motsvara en ränta på skattecrediten (prop. 2007/08:27 s. 121). Även om ett sådant betraktelsesätt kan vara motiverat vid frivilliga överlåtelser är det tveksamt om detsamma kan sägas för tvångsliknande avyttringar. En strävan bör vara att en

avyttring av en bostad under tvångsmässiga förhållanden, så långt det är möjligt, inte ska leda till några andra skattekonsekvenser under innehavet än som skulle ha inträtt om någon avyttring inte skett.

Frågan om hur schablonintäkten ska påverka skattskyldiga som överlåter sin privatbostad under tvångsliknande former bör uppmärksammas vid den fortsatta beredningen.

När det sedan gäller enskilda delar av den föreslagna lagen har Lagrådet följande synpunkter.

1 §

Uttrycket betydande samhällsflyttning är nytt och oklart till sin närmare innebörd. Vad uttrycket avser utvecklas visserligen i författningskommentaren men det är så pass centralt för lagens tillämpningsområde att det bör definieras i lagtexten. Lämpligen skulle innebörden av uttrycket kunna formuleras på följande sätt och placeras i ett andra stycke.

Med betydande samhällsflyttning avses en geografisk förflyttning av ett stort antal bostäder och av infrastruktur som föranleds av planerade yttre omständigheter.

2 §

I paragrafen förlängs tidsfristen vid förvärv av en ersättningsbostad. För att förtydliga bestämmelsen bör en hänvisning göras till de grundläggande bestämmelserna om ersättningsbostad i 47 kap. inkomstskattelagen. Paragrafens första mening kan lämpligen formuleras enligt följande.

Med ersättningsbostad avses, utöver vad som följer av 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), en sådan bostad som förvärvas senare än året efter det år då ursprungsbostaden avyttrades.

Övrigt lagförslag

Lagrådet lämnar förslaget utan erinran.