Dispenser m m i uppskovslagen

Av Ulf Tivéus

Inledning

Genom lagstiftning i SFS 1978:970 (prop 1978/79:54, SkU 16, rskr 86) infördes delvis nya regler för uppskov med realisationsvinstbeskattning i samband med fastighetsförsäljningar. Den nya uppskovslagen tillämpas på avyttringar som skett efter utgången av 1978.

Stig v Bahr har tidigare i denna tidskrift redogjort för de nya bestämmelserna (SN 1979 s 40). Jag skall därför här begränsa mig till att behandla vissa speciella frågor rörande tillämpningen av lagen, framförallt hur RSV tillämpat de dispensregler som finns i lagen.

Dispensreglerna

Genom den nya uppskovslagen har skattelagstiftningen försetts med tre nya dispenstyper. Lagen innehåller ytterligare en dispensregel men den infördes redan 1976 (SFS 1976:344) i den äldre uppskovslagen (SFS 1968:276).

Befrielse från kravet på tre års bosättning

Den första dispensregeln återfinns i 3 § femte stycket uppskovslagen och ger RSV rätt att, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från kravet att den skattskyldige skall ha varit bosatt på den avyttrade fastigheten under tid som anges i paragrafens första stycke. Bosättningskravet i första stycket innebär att den skattskyldige vid frivillig försäljning måste ha varit bosatt på den avyttrade fastigheten minst tre år i följd under den femårsperiod som inföll närmast före den dag då avyttringen skedde. Den skattskyldige anses därvid bosatt på den fastighet där han rätteligen skall vara kyrkobokförd. Departementschefen har i prop. 1978/79:54 (sid 25) uttalat att dispensrätten bör användas restriktivt. Som exempel på när den kan anses vara motiverad att tillämpa nämner han det fallet att en person, som arbetat utomlands några år och som har behållit sin villa i Sverige, avser att flytta till annan ort inom landet. En annan situation då han anser att en omedelbar beskattning kan framstå som stötande är om den skattskyldige måste sälja sin fastighet p g a att hans arbetsplats lagts ned eller lokaliserats till annan ort.

I ett par motioner yrkades med anledning av detta uttalande att dispens borde kunna medges så snart det är uppenbart att försäljningen inte skett i spekulationssyfte.

Dispens borde enligt motionärerna således kunna medges då skattskyldig frivilligt flyttar sin förvärvsverksamhet till annan ort eller då han till följd av

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

personliga förhållanden är nödsakad att skaffa sig större bostad. Skatteutskottet avstyrkte (SkU 1978/79:16, sid 17—18) motionärernas yrkanden med hänvisning till att en sådan utvidgning skulle kunna äventyra syftet med bosättningskravet, nämligen att fastigheten inte innehafts i spekulativt syfte. Utskottet erinrade emellertid i sammanhanget om att den i propositionen föreslagna dispensregeln ger RSV möjlighet att göra avsteg från bosättningskravet i de fall då en omedelbar beskattning framstår som stötande. Riksdagen beslöt i enlighet med skatteutskottets hemställan.

Mot RSVs beslut i dessa frågor får enligt paragrafens sjätte stycket talan föras hos regeringen.

Fall då dispensregeln inte äger tillämplighet

Jag skall inleda redogörelsen för RSVs praxis i dessa ärenden med att ta upp de fall då RSV ansett att dispensregeln överhuvudtaget inte varit tillämplig. För det första kan dispens komma ifråga endast om den skattskyldige bott på den avyttrade fastigheten någon gång under de sista fem åren före avyttringen. Den som överhuvudtaget inte bott på fastigheten kan således aldrig få dispens hur starka skäl som än anförs. RSV kan med andra ord inte ge dispens från kravet på bosättning utan endast från kravet på viss bosättningstid. Det framgår också av lagtexten. Emellertid kan, enligt RSV[1], dispens inte heller komma ifråga om den skattskyldige bott aldrig så länge på den avyttrade fastigheten *före* femårsperioden men inte *under* denna period. Som lagtexten är utformad skulle man även kunna göra gällande att dispens borde kunna medges om den skattskyldige varit bosatt på fastigheten före den sista femårsperioden. Emellertid torde detta inte vara lagstiftarens syfte. Kravet på tre års bosättning tillkom ju för att skärpa äldre bestämmelsers krav. Till skillnad från den nuvarande uppskovslagen, som alltså i princip förutsätter kyrkobokföring under tre år, krävde tidigare uppskovsbestämmelser att säljaren endast ”skall ha varit mantalsskriven på den avyttrade fastigheten” (jfr 35 § 2 mom tredje stycket KL i dess lydelse intill den 30 januari 1979). Enligt praxis kunde uppskov enligt den äldre lagen inte komma ifråga om mantalsskrivningen på den avyttrade fastigheten upphört alltför lång tid tillbaka.[2]

I ett par förhandsbesked har RSVs nämnd för rättsärenden förklarat att mantalsskrivningskravet varit uppfyllt när ca fyra—fem år förflutit mellan mantalsskrivningens upphörande och avyttringen. Att bosättning före femårsperioden inte beaktas torde således inte innebära någon skärpning i förhållande till tidigare praxis.

Den som å andra sidan varit bosatt på fastigheten under erforderlig tid men inte ägt den hela denna tid har inte ansetts behöva dispens. Anledningen här-

[1] Ett sådant ärende har överklagats, men regeringen biföll inte besväret.
[2] I RSV/FB Dt 1977:11 ansågs mantalsskrivningskravet inte uppfyllt när mantalsskrivningen upphört 1957.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

till är att RSV ansett bosättningskravet redan vara uppfyllt. Lagen uppställer nämligen inget krav på viss ägandetid[3]. Även RSVs nämnd för rättsärenden har besvarat ett flertal ansökningar om förhandsbesked på detta sätt. Den som hyrt eller innehaft en fastighet med bostadsrätt under erforderlig bosättningstid har därför kunnat få uppskov även om kortare tid förflutit mellan förvärv och avyttring.

Enligt paragrafens fjärde stycke anses man bosatt på den fastighet där man rätteligen skall vara kyrkobokförd. Bosättningsbegreppet är således samma som i folkbokföringsförordningen (1967:198). Detta innebär t ex att en person som p g a sitt arbete vistas utomlands viss tid likväl kan anses bosatt på sin fastighet här. Den som tjänstgjort utomlands ett av de tre sista åren före avyttringen och i övrigt bott på den fastighet som skall avyttras behöver därmed inte dispens för att få uppskov.

Ett annat fall när dispens inte blir aktuell skall också uppmärksammas. Det gäller den situation som uppkommer när bosättningen blir kortvarig p g a att köpet hävs. Ett exempel får belysa detta. A säljer fastigheten 1 och köper istället ersättningsfastigheten 2. Uppskov med beskattning av realisationsvinst som uppkommer vid försäljningen av fastigheten 1 söks. När A har bott en tid på fastigheten 2 upptäcker han en mängd allvarliga brister i fastigheten. Han stämmer därför säljaren och yrkar att köpet skall hävas p g a kontraktsbrott. A vinner målet och köpet går tillbaka. Eftersom uppskovsbeloppet från den första försäljningen reducerar omkostnadsbeloppet för fastighet 2 vid en realisationsvinstberäkning söker han dispens från kravet på tre års bosättning. En sådan ansökan kommer emellertid att lämnas utan åtgärd. Hävningen har nämligen inte ansetts kunna utgöra en realisationsvinstgrundande avyttring utan parterna skall ju här i princip återbära vad de bekommit. I den mån A får tillbaka mer än vad han erlagt torde mellanskillnaden beskattas som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom KL. Om A köper en ny fastighet, nr 3, kan han istället anmäla den som ersättningsfastighet. Han har nämligen fyra år på sig från avyttringen av fastighet 1 att skaffa ersättningsfastighet. Skulle det första uppskovsbeslutet med nr 2 som ersättningsfastighet hunnit vinna laga kraft borde A kunna anföra besvär i särskild ordning eller begära resning i likhet med vad som kan bli tillämpligt beträffande säljaren av fastighet 2[4].

Övergångsfall

Jag återgår nu till de fall då RSV medgivit undantag från kravet på tre års bosättning. Även om departementschefen och skatteutskottet förordat en

---

[3] Jfr v Bahr, SN 1979 s 40.

[4] Se bl a RÅ 1956 not 550. Jfr även S Bergström: Skatter och civilrätt s 204 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

restriktiv tillämpning av dispensmöjligheten har RSV funnit särskilda skäl som motiverat undantag föreligga i ett stort antal ärenden. Skälen till bifall kan delas in i fyra huvudgrupper.

Den första gruppen är rena övergångsfall. Den nya uppskovslagen kom ut från trycket den 9 januari 1979 och trädde i kraft tre veckor senare. Om försäljning skett före den 30 januari 1979 har dispens därför medgetts, i vart fall om det gamla mantalsskrivningskravet varit uppfyllt. Har bytet av bostad påbörjats före 1979 genom att ersättningsfastighet förvärvats under 1978 har också dispens kommit i fråga även om den fastighet som gett uppskov till realisationsvinsten sålts senare. (Jfr SN 1979 s 40 v Bahr). Ett par sådana ärenden har överklagats av skattechefen men regeringen har lämnat besvären utan bifall. I något fall har det räckt med att den skattskyldige under 1978 övertagit en rörelse på annan ort. Detta har ansetts utgöra ett led i det efterföljande bostadsbytet och därmed övergångsvis motiverat en befrielse från bosättningstiden.

Omlokaliseringsfall

Den andra gruppen bifallsärenden är omlokaliseringsfall. Hit räknas förutom rena ut- eller omlokaliseringar även omplaceringar p g a organisationsförändringar i det företag där sökanden är anställd. Även det förhållandet att egen företagare p g a ändrad inriktning av sin verksamhet förlagt denna till annan del av landet än tidigare har jämställts med omlokaliseringsfallen. Detta ligger helt i linje med departementschefens uttalande och behöver därför inte närmare kommenteras.

Frivilligt byte av arbetsort

Den tredje gruppen av beviljade ansökningar omfattar fall då sökanden frivilligt bytt arbetsort och därmed bostadsort. Härvid har invänts att frivilligt byte av arbetsort är att anse som en helt normal flyttning med hänsyn till en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden. Bytet skulle därmed sakna sådana inslag av tvångsförflyttning som avses med dispensmöjligheten. När reglerna om uppskov vid frivilliga avyttringar infördes 1976 anförde departementschefen att syftet med dessa regler var att underlätta bostadsbyten t ex i samband med ändrad arbetsort.

Enligt min mening kvarstår detta huvudsyfte även efter de nu genomförda ändringarna i uppskovslagstiftningen. Om det till följd av byte av arbetsort kan anses motiverat att byta bostad torde dispens medges från treårsregeln. Skillnaden mellan den gamla och den nya lagen i detta hänseende torde därför endast vara att definitionen på permanentbostad ändrats från den fastighet den skattskyldige varit mantalsskriven på till den fastighet han varit bosatt på i minst tre år. Det torde också vara mot bakgrund av detta huvudsyfte med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

uppskovslagstiftningen som RSV bifallit sådana ansökningar. Det har härvid inte heller förelegat skäl att misstänka spekulation bakom försäljningarna. När det gällt kortare avstånd mellan den gamla och den nya arbetsorten och pendling varit möjligt har RSV däremot inte ansett det vara påkallat med dispens utan avslagit ansökningarna. Samma har utgången varit vid byte av bostad inom verksamhetsområdet även om sökanden därigenom skulle ha flyttat betydligt närmare sin arbetsplats. Anmärkas bör att dispens medgivits i frivilligfallen vare sig det är sökanden själv eller hans maka som fått nytt arbete.

Efter överklagande av fiskus har regeringen nyligen prövat ett antal frivilliga arbetsbyten. I ett fall flyttade en marknadschef vid ett läkemedelsföretag i Stockholm efter att ha varit bosatt ett år och 10 månader på en fastighet i Stockholm till Göteborg, där han tillträtt en motsvarande befattning och i ett annat fall flyttade en kommunalt anställd i Hofors efter ett år och fyra månader till Lindesberg. Regeringen ändrade i dessa fall inte RSVs beslut att medge befrielse från det treåriga bosättningskravet. Vidare har regeringen ansett en frivillig flyttning från Västerås till Hultsfred vara sådant särskilt skäl som motiverar undantag från bosättningstiden. Även kortare sträckor mellan den gamla och den nya arbetsorten har godtagits. Så har en flyttning mellan Mark och Vaggeryd, ca 12 mil, accepterats. Var gränsen går mellan tillåtna och otillåtna flyttningar vid frivilliga arbetsbyten går ej att utläsa av regeringens beslut. En försäkringstjänsteman, som bodde i Huddinge och arbetade i Uppsala (ca 8 mil), fick inte dispens, trots att han regelbundet behövde vistas i Uppsala på kvällstid för att sälja försäkringar. Av detta framgår att dispens vid frivilliga aretsbyten torde komma ifråga endast om flyttningen bedöms vara nödvändig med hänsyn till avståndet mellan arbetsorten och den tidigare bostadsorten. Avståndet till den nya arbetsorten bör därvid uppgå till ca tio mil.

Sociala skäl

Den fjärde och sista gruppen av bifallsärenden omfattar fall där RSV av sociala skäl medgett dispens. I ett par fall har sökanden p g a handikapp måst flytta från en standardvilla i flera plan till en mer handikappvänlig enplansvilla. I ett fall hade sökanden, som bodde i en fyrarumsvilla, p g a ändrade familjeförhållanden utökat antalet familjemedlemmar från två till sju och var därför i akut behov av större bostad. Effekterna av de moderna byggnadsmaterialen har också legat till grund för dispens. Spånskivor i nybyggda hus har t ex visat sig avge formalin p g a att limmet i skivorna inte härdats på rätt sätt. Denna formalinavspaltning har i sin tur gett upphov till allergiska besvär. I dessa fall har RSV medgett undantag från det treåriga bosättningskravet.

Däremot har RSV inte ansett det vara motiverat bifalla ansökningar från ägare till s k blåbetonghus[5]. Anledningen härtill torde vara att sökandena inte

[5] Ärendena ligger hos regeringen för avgörande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

visat att byggnadsmaterialet avgett radonstrålning i sådan omfattning att strålningen bedömts utgöra sanitär olägenhet. Några mätningsresultat som utvisar radondotterhalten har inte heller åberopats av sökandena.

Ett annat godtagbart socialt skäl för undantag från kravet på tre års bosättning är skilsmässa. Om den ena maken flyttat ifrån fastigheten p g a förestående skilsmässa har det ansetts utgöra ett så pass tvångsmässigt brytande av bosättningen att dispens medgetts. Detta gäller även om bägge makarna flyttar för att köpa sig var sin mindre fastighet och/eller för att ingen av dem i samband med separationen haft råd att behålla den gemensamma bostaden. Sammanboende har på samma grunder fått sina dispensansökningar beviljade.

Efterlevandes uppskovsrätt

För att uppskov skall kunna medges vid frivillig försäljning av fastighet måste den skattskyldige inom viss tid skaffa och bosätta sig på en ersättningsfastighet. Skulle den skattskyldige avlida innan han hunnit skaffa eller bosätta sig på en sådan får RSV, om särskilda skäl föreligger medge dels att fastighet som den avlidne eller dödsboet förvärvat godtas som ersättningsfastighet, dels att kravet på bosättning på ersättningsfastigheten skall anses vara uppfyllt om en den avlidne närstående person i stället bosätter sig där (3 § femte stycket uppskovslagen). Förutsättning är således att dödsboet förvärvar ersättningsfastigheten om den skattskyldige själv inte hunnit göra det. Om t ex den efterlevande maken köper fastigheten gäller inte dispensregeln och uppskov kan då inte komma ifråga. Tillfaller denna fastighet efterlevande maken i samband med bodelning eller arvskifte påverkar detta dock inte ett eventuellt uppskov. Dispensregeln, som tillkom på förslag av skatteutskottet, skall enligt utskottet (se SkU 1978/79:16 s 16) användas restriktivt och begränsas till sådana situationer där en omedelbar beskattning av realisationsvinsten skulle framstå som oskälig. Enligt min mening torde det väl inte finnas något sådant fall där en beskattning inte skulle framstå som oskälig. Alla övriga förutsättningar för uppskov måste ju också här vara uppfyllda. Jag ifrågasätter därför om inte lagstiftaren här lika gärna kunde ha utformat en generell lagregel med innebörd att dödsboet och/eller en den avlidne närstående person skulle äga rätt att träda in i den avlidnes ställe[6]. En motsvarande sådan regel finns för övrigt i lagens 2 § när det gäller uppskov vid ”tvångsmässig” avyttring.

Enligt uppgift har RSV ännu inte fått in någon ansökan om dispens enligt detta lagrum. Det bör här påpekas att som reglerna är utformade måste den skattskyldige (dvs den avlidne) själv ha avyttrat den fastighet som föranlett realisationsvinsten. Hinner den skattskyldige inte sälja den kan således döds-

---

[6] Jfr J A Hagstedts kritik ang den ökade användningen av dispenser i skattelagstiftningen i Tidsskrift for Rettsvitenskap 1976 s. 305 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

boet inte här träda in i den avlidnes ställe. Av 3 § första stycket uppskovslagen framgår dessutom att uppskov vid frivillig avyttring kan komma ifråga endast om den skattskyldige är fysisk person. För att uppskov skall kunna medges i detta fall måste fastigheten före avyttringen således tillskiftas exempelvis den efterlevande maken, som då måste ha varit bosatt på fastigheten i viss tid (se ovan).

Även i dessa dispensärenden kan RSVs beslut överklagas till regeringen enligt 3 § sjätte stycket uppskovslagen.

Förlängning av tidsfrist för att skaffa ersättningsfastighet

Den tredje dispensregeln i uppskovslagen återfinns i 5 § första stycket. Enligt huvudstadgandet måste ersättningsfastighet förvärvas inom fyra år från den dag då den fastighet, som föranlett realisationsvinsten, avyttrades. Dispensregeln innebär att RSV, om särskilda skäl föreligger, får medge att denna tidsfrist förlängs med högst tre år. Denna dispens tillkom, som inledningsvis nämnts, redan 1976 på förslag av skatteutskottet efter väckta motioner (SkU 1975/76: 63 sid 62). Motionärerna avsåg närmast tvångsförsäljningar av jordbruksfastigheter och menade att det p g a det begränsade utbudet av jordbruksfastigheter kunde vara svårt att inom den normala tiden skaffa lämplig ersättningsfastighet. Skatteutskottet, som ansåg att frågan i enskilda fall kunde få väsentlig ekonomisk betydelse, föreslog därför en dispensregel. Dispensregeln i den nya lagen skall enligt departementschefen (prop 1978/79:54 sid 30) tillämpas på samma sätt som tidigare. Det framgår varken av den nya eller den äldre lagen om RSVs beslut i dessa ärenden går att överklaga. Av allmänna förvaltningsrättsliga principer[7] följer emellertid — i avsaknad av bestämmelse som fråntar part besvärsrätt — att beslut i dessa ärenden kan överklagas.

En genomgång av RSVs beslut i dessa ärenden, vilka uppgått till endast ett tiotal, visar att verket intagit en restriktiv tillämpning beträffande förlängning av tidsfristen. Den som p g a skilsmässa inte haft ekonomiska möjligheter att inom den föreskrivna tiden skaffa ersättningsfastighet, har inte fått dispens. Inte heller har studier godtagits som enda skäl. Den som ställt sig i kommunal tomtkö för att förvärva fastighet i ett visst område och därför inte hunnit skaffa ersättningsfastighet i rätt tid har inte heller fått tidsfristen förlängd. Däremot har en sökande, som varit placerad utomlands och p g a företagets omorganisation fått utlandstjänstgöringen förlängd, fått dispens. En annan sökande, som p g a sjukdom inte hunnit färdigställa en tillbyggnad inom viss tid och därigenom skaffa ersättningsfastighet, fick tidsfristen förlängd med ett år.

I de fall RSV förlängt den tid, inom vilken ersättningsfastighet måste för-

---

[7] Se 18 § andra stycket allmänna verksstadgan (1961:600).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

värvas, har besluten villkorats med en skyldighet för sökanden att förlänga giltighetstiden för ställd bankgarantiförbindelse. (Jfr 2 § fjärde stycket i den äldre och 7 § andra stycket i den nya uppskovslagen).

Eftersom dispensregeln i den nya lagen tillämpas på försäljningar som skett efter utgången av 1978 och den normala tidsfristen för att skaffa ersättningsfastighet är fyra år från avyttringen har RSV givetvis hittills endast tillämpat den äldre lagens dispensregel.

Det kan här anmärkas att ett flertal ansökningar avsett förlängning av tidsfrist där fastigheten avyttrats före den 1 april 1976. Enligt ikraftträdandebestämmelserna till lagen (1976:344) om ändring i förordningen (1968:276) om uppskov i visa fall med beskattning av realisationsvinst gäller dispensregeln endast i fall då avyttringen skett denna dag eller senare. RSV har därför lagligen inte kunnat pröva dessa ansökningar.

Förlängning av tidsfrist för bosättning på ersättningsfastigheten

För att uppskov skall komma ifråga måste den skattskyldige bosätta sig på ersättningsfastigheten inom ett år från förvärvet. Från denna huvudregel kan RSV, om särskilda skäl föreligger, medge undantag enligt 5 § andra stycket uppskovslagen och förlänga denna tidsfrist. RSVs beslut kan enligt samma lagrum inte överklagas. Dispensbestämmelsen tillkom på förslag av skatteutskottet (SkU 1978/79:16 s 18) främst med hänsyn till svårigheterna att förvärva jordbruksfastigheter. Ersättningsfastigheten kan vid förvärvet vara utarrenderad och inflyttning kan då inte ske förrän arrendeperioden löpt ut. I sådant fall kan således RSV förlänga tidsfristen så att den skattskyldige får ett år på sig att flytta in på fastigheten efter det att bosättningshindret upphört.

Hittills har RSV endast prövat ett fåtal ansökningar enligt detta lagrum. I ett fall förlängde RSV tidsfristen p g a att sökanden skulle arbeta utomlands en period. I ett annat fall var ersättningsfastigheten — en enfamiljsvilla — uthyrd och den skattskyldige kunde därför inte flytta in inom ett år från förvärvet. RSV förlängde tidsfristen med ett drygt halvår.

Övriga frågor

Ersättningsfastighetens natur

Jag skall nu övergå till att ta upp vissa andra frågor som vållat problem vid tillämpningen av uppskovslagen. Den första avser ersättningsfastighetens natur. Som förutsättning för uppskov vid frivillig avyttring krävs enligt 3 § andra stycket uppskovslagen att den skattskyldige förvärvar och bosätter sig på en ersättningsfastighet. Denna fastighet måste vara en jordbruksfastighet eller en sådan fastighet som avses i 24 § 2 mom KL. Som ersättningsfastighet godtas inte fastighet som är belägen utomlands eller som i och med förvärvet utgör omsättningstillgång. Med lokutionen ”sådan fastighet som avses i 24 § 2

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

mom KL'' torde avses endast fastighet eller del av fastighet för vilken intäkten skall beräknas enligt schablonregeln i lagrummets första stycke. Om ersättningsfastigheten skall användas förutom till bostad även i den skattskyldiges rörelse får i vederlaget för ersättningsfastigheten inte räknas in den del av köpeskillingen som belöper på den i rörelsen använda fastighetsdelen. Ett exempel får belysa effekterna.

Antag att en fastighet säljs för 500 000 kr varvid en realisationsvinst på 75 000 kr uppkommer. Antag vidare att den skattskyldige som ersättning köper en villafastighet för 600 000 kr. I bottenplanet finns en butik, som han övertar driften av. Av fastighetens taxeringsvärde belöper 30% på denna rörelsedel. Vederlaget för ersättningsfastigheten uppgår därmed till 420 000 kr (70% x 600 000). Uppskov med beskattningen av realisationsvinsten kan således inte komma ifråga.

Denna tolkning av begreppet sådan fastighet som avses i 24 § 2 mom har gjorts av regeringsrätten i ett överklagat förhandsbeskedsärende. I fallet gällde det inte ersättningsfastighetens utan den avyttrade fastighetens natur. Definitionen i uppskovslagen på avyttrad fastighet och ersättningsfastighet är emellertid i detta hänseende identisk. Sökanden avsåg i det aktuella fallet att sälja en villafastighet, som användes dels som bostad, dels i hans handelsträdgårdsrörelse. Intäkten av bostadsdelen beskattades enligt bestämmelserna i 25 § 2 mom KL. RSVs nämnd för rättsärenden förklarade att sökanden var berättigad till uppskov med endast den del av realisationsvinsten, som belöpte på bostadsdelen. Regeringrätten gjorde ej ändring (RRs dom den 6 november 1979).

Som nyss nämnts godtas inte fastighet som i och med förvärvet utgör omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse såsom ersättningsfastighet. Anledningen härtill är att uppskovsbeloppet enligt 11 § uppskovslagen kan tas fram till beskattning endast i samband med att ersättningsfastigheten avyttras. Vid beräkning av realisationsvinst p g a sådan avyttring skall omkostnadsbeloppet för ersättningsfastigheten reduceras med uppräknat uppskovsbelopp. I systemet med uppskov ligger således att även vinsten vid avyttring av ersättningsfastigheten beskattas enligt realisationsvinstreglerna[8].

En byggmästare, som sålt en inte ''smittad'' fastighet kan alltså få uppskov med realisationsvinstbeskattningen om han köper en fastighet som i och med förvärvet inte blir ''smittad''. Han kan t ex köpa en nybyggd villa utan planer på att utföra något arbete på denna. Men vad händer om han några år efter det han fått uppskov bygger till fastigheten eller gör en större ombyggnad? Fastigheten kommer därmed att utgöra omsättningstillgång i hans rörelse. På samma sätt kan en ersättningsfastighet efter förvärvet komma att bli omsättningstillgång i rörelse för den skattskyldige genom att denne vid någon senare

[8] Jfr även RRs domskäl i RSV/FB Dt 1978:20.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

tidpunkt påbörjar tomtrörelse, byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Vad händer i dessa fall med uppskovsbeloppet? En framtida försäljning av ersättningsfastigheten kan då inte föranleda realisationsvinstbeskattning vilket ”avskattningen” i 11 § förutsätter. Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 28 § KL skall fastighetens värde vid den tidpunkt då fastigheten ”smittats” resp rörelsen påbörjats beräknas på samma sätt som vid beräkning av realisationsvinst enligt punkterna 1 och 2 a av anvisningarna till 36 § KL. Detta värde utgör sedan fastighetens uppräknade ingångsvärde i rörelsen. En möjlighet till ”avskattning” av uppskovsbeloppet är att reducera detta ingångsvärde med uppskovsbeloppet omräknat med hänsyn till förändringarna i det allmänna prisläget från det år ersättningsfastigheten förvärvades till det år den blev omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse. Uppskovsbeloppet skulle då bli beaktat vid beskattningen genom att intäkten i rörelsen ökar i motsvarande mån.

En sådan lösning vore praktisk att tillämpa men principiell felaktig. I och med att uppskovsbeloppet kommer att påverka rörelseintäkten förvandlas med denna metod en tidigare realisationsvinst (åtminstone delvis) till intäkt av rörelse. Realisationsvinsten övergår därmed från att vara B-inkomst till att vara A-inkomst och kommer dessutom att ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter m m.

En mer principiellt riktig lösning är enligt min mening att beskatta uppskovsbeloppet som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom KL i samband med att ersättningsfastigheten avyttras. Uppskovsbeloppet skulle då inte reducera ingångsvärdet av fastigheten i rörelsen. Med en sådan metod uppkommer emellertid frågan i vilken mån uppskovsbeloppet skall räknas upp med omräkningstal. Skall beloppet räknas upp till avyttringstillfället eller till den tidpunkt då ersättningsfastigheten övergår till att bli omsättningstillgång i den skattskyldiges rörelse? Väljer man den sist nämnda tidpunkten blir ersättningsfastighetens uppräknade ingångsvärde[9] i rörelsen och uppskovsbeloppet beräknade i samma penningvärde. Enligt min mening bör man dock gå längre och räkna upp uppskovsbeloppet med omräkningstalet vid avyttringstillfället. Den latenta skatteskuld som föranleds av uppskovet skall ju realt sett vara lika stor oavsett hur länge ersättningsfastigheten innehas. Uppskovsbeloppet skall ju också enligt departementschefen (prop 1978/79:54 s 38) alltid indexuppräknas från det år då ersättningsfastigheten faktiskt anskaffades till avyttringstillfället oberoende av vilken metod den skattskyldige använder för att beräkna ingångsvärdet.

Det har även ifrågasatts med hänsyn till lydelsen av 11 § uppskovslagen om inte beskattningen av uppskovsbeloppet skulle utebli helt om ersättningsfastigheten övergår till att bli omsättningstillgång i rörelse. Att en latent skatte-

[9] Under förutsättning att huvudregeln i punkt 2 a av anv till 36 § KL tillämpas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

skuld som härrör från en vinst på en fastighet skulle elimineras genom att en annan fastighet ändrar karaktär faller dock på sin egen orimlighet. Inte heller torde beskattning kunna aktualiseras redan i samband med att ersättningsfastigheten blir omsättningstillgång. Den framtida skattebelastning, som ett medgivande av uppskov kan innebära, aktualiseras nämligen först när ersättningsfastigheten avyttras (prop 1978/79:54 s 32.)[10]

Det kan också inträffa att en ersättningsfastighet ändrar karaktär efter förvärvet på så sätt att intäkten av fastigheten skall beräknas enligt 24 § 1 mom KL i stället för enligt paragrafens andra moment. Så kan t ex vara fallet om ytterligare en lägenhet inrättas i en tvåfamiljsvilla. Fastigheten uppfyller då inte längre kravet i 3 § andra stycket uppskovslagen. En sådan förändring påverkar dock inte beskattningen av uppskovsbeloppet. Vinst vid en försäljning av ersättningsfastigheten kommer ju trots förändringen att beräknas enligt realisationsvinstreglerna.

Ersättningsfastigheten överlåtes benefikt

Som tidigare nämnts kan vid dödsfall någon den avlidne närstående person träda in i den skattskyldiges ställe och ”överta” uppskovsbeloppet. Även andra fall kan förekomma då uppskovsbeloppet tas fram till beskattning hos någon annan skattskyldig än den som fått uppskov med realisationsvinstbeskattningen. En överlåtelse genom arv, gåva eller annat benefikt fång utlöser som bekant ingen realisationsvinstbeskattning. Skulle en ersättningsfastighet överlåtas på detta sätt kommer således ett tidigare beviljat uppskov att beaktas vid arvingens resp gåvotagarens taxering.

Detta kan vara en räddningsplanka för den som genom ”felköp” annars går miste om uppskov. Om t ex två makar gemensamt äger den fastighet som skall avyttras men av någon anledning endast en av dem skall vara ägare till ersättningsfastigheten kan detta rättas till *före* avyttringen genom att den andre maken överlåter sin del på den förstnämnda maken genom gåva eller bodelning.[11] *Efter* avyttringen kan felet rättas till genom att bägge makarna köper ersättningsfastigheten, varefter den som önskar vara ensam ägare till fastigheten förvärvar den andre makens andel genom ett sådant benefikt fång som nyss nämnts. Uppskovsbeloppet kommer därvid i sin helhet att belasta den först nämnda maken. Metoden kan givetvis användas även tvärtom när ersättningsfastigheten från början ägs av bägge makarna liksom när ”fel” make äger hela ersättningsfastigheten. I den

[10] Möjligen skulle man kunna tänka sig att uppskovsbeloppet blir efterbeskattat på samma sätt som sker när ersättningsfastighet inte förvärvats inom lagstadgad tid.

[11] Under förutsättning att även den förstnämnda maken varit bosatt på fastigheten i erforderlig tid, etc. Däremot behöver denne, som tidigare nämnts, inte ha ägt fastighetsdelen mer än vid avyttringstillfället.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

mån överlåtelsen sker genom gåva kan det givetvis bli aktuellt med gåvobeskattning.

För att uppskov skall komma ifråga måste som tidigare nämnts den skattskyldige bosätta sig på ersättningsfastigheten inom ett år från förvärvet. Vad händer då om han före bosättningen överlåter ersättningsfastigheten genom benefikt fång på annan person? Räcker det med att denne uppfyller bosättningskravet eller måste även överlåtaren bosätta sig på ersättningsfastigheten före överlåtelsen? Avlider den skattskyldige innan han hunnit bosätta sig på ersättningsfastigheten får RSV, om särskilda skäl föreligger, medge att en den avlidne närstående persons bosättning godtas för att bosättningskravet skall anses vara uppfyllt. Med hänsyn till denna stränga reglering torde uppskov inte komma ifråga i andra fall om den skattskyldige inte själv bosätter sig på ersättningsfastigheten. Däremot finns inte stadgat hur länge denna bosättning skall vara. Av förarbetena framgår endast att bosättningskravet syftar till att ersättningsfastigheten verkligen kommer att användas som den skattskyldiges permanentbostad. Det torde därför inte räcka med att den skattskyldige blir kyrkobokförd på fastigheten och flyttar därifrån dagen därpå. I den äldre uppskovslagen uttrycktes presumtionen att ersättningsfastigheten skulle vara permanentbostad med ett krav på mantalsskrivning. Detta innebar i princip att den skattskyldige var tvungen att bo åtminstone mellan två och fjorton månader på ersättningsfastigheten för att bli mantalsskriven på den. Någon liberalisering i förhållande till gamla lagen i detta hänseende torde inte ha varit avsedd. En mer stadigvarande bosättning torde därför krävas. Om avsikten varit att ersättningsfastigheten skulle utgöra permanentbostad men den skattskyldige p g a senare inträffade omständigheter måste avbryta sin bosättning torde dock bosättningskravet vara uppfyllt även om bosättningen upphör efter relativ kort tid.

Beskattning av uppskovsbeloppet

Som tidigare nämnts tas uppskovsbeloppet fram till beskattning i samband med att ersättningsfastigheten avyttras. Undantag härifrån görs endast när det är fråga om benefika avyttringar, jämför föregående avsnitt. I sådant fall följer uppskovsbeloppet fastigheten och aktiveras när fastigheten därefter avyttras oneröst. Uppskovslagen ger inget utrymme för någon annan metod för avskattning. Skattskyldig, som medgivits uppskov, torde således inte ha någon möjlighet att få ta fram realisationsvinsten/uppskovsbeloppet — vare sig helt eller delvis — till beskattning utan samband med avyttring av ersättningsfastigheten.

Man kan inte heller redan från början få uppskov med endast en del av realisationsvinsten om vederlaget för den avyttrade fastigheten motsvarar eller understiger vederlaget för ersättningsfastigheten. Bestämmelsen i 6 § första stycket torde härvid vara tvingande. Om man således säljer en fastighet med

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58

en realisationsvinst på 100 000 kr och köper en dyrare ersättningsfastighet kan man inte, för att utnyttja en del av vinsten till att kvitta en realisationsförlust på 50 000 kr, få uppskov med endast 50 000 kr och ta upp resten till beskattning.

Emellertid kan det förekomma att endast en del av ersättningsfastigheten avyttras. Vad som då händer med uppskovsbeloppet är inte reglerat i lagen. Det finns många tänkbara lösningar på problemet. En lösning är att ta fram hela uppskovsbeloppet till beskattning i den mån försäljningspriset vid delavyttringen förslår härtill. En annan är att vänta med beskattningen till dess den sista delen av ersättningsfastigheten avyttras. Ingen av dessa lösningar är särskilt tilltalande. Den första lösningen kan komma att slå alltför hårt och den andra kan missbrukas. En tredje metod skulle vara att medge fortsatt uppskov i den mån den del av vederlaget för ersättningsfastigheten, som belöper på den del som ej avyttras, uppgår till erforderligt belopp enligt 6 § första stycket uppskovslagen. Har t ex vederlaget för den fastighet, som gett upphov till realisationsvinsten, uppgått till 500 000 kr och vederlaget för ersättningsfastigheten uppgått till 750 000 kr samt realisationsvinsten beräknats till 100 000 kr, skulle fortsatt uppskov med hela realisationsvinsten kunna medges om exempelvis endast tio procent av ersättningsfastigheten avyttras. Denna metod fordrar emellertid en ytterligare beräkningsgrund när så stor del avyttras att vederlaget för resterande del av ersättningsfastigheten understiger vederlaget för den fastighet som gett upphov till realisationsvinsten. Enligt min mening talar övervägande skäl för att i stället tillämpa en proportioneringsmetod, som kan användas vid alla delavyttringar. Vid delavyttringar skall man ju enligt punkt 2 a trettonde stycket av anvisningarna till 36 § KL beräkna realisationsvinsten med hänsyn till förhållandena på den avyttrade fastighetsdelen eller med ledning av värderelationerna vid avyttringstillfället. Vilken metod som än tillämpas får man fram hur stor del av fastighetens hela ingångsvärde som skall konsumeras vid delavyttringen. Lika stor andel av uppskovsbeloppet bör då tas fram till beskattning enligt de regler som gäller i 11 § uppskovslagen.[12] En sådan lösning torde också stämma överens med vad som gäller vid benefik överlåtelse av del av ersättningsfastighet. Överlåter en make hälften av en ersättningsfastighet genom gåva till den andre maken följer ju som tidigare nämnts även hälften av uppskovsbeloppet med.

[12] Beräknas ingångsvärdet till 1 kr/m² enligt schablonregeln i nämnda anvisningar torde dock någon återföring av uppskovsbeloppet inte bli aktuell.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:22:58