

Något om praxis i dispensärenden enligt uppskovslagen

Av kammarrättsassessorn Peder André

1. Inledning

De nu gällande reglerna om uppskov med beskattningen av realisationsvinst vid försäljning av fastigheter finns i lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, UppskL. Möjligheter att skjuta upp beskattningen av realisationsvinster infördes år 1968. Uppskovsinstitutet tillskapades som en följd av att en i tiden obegränsad realisationsvinstbeskattning hade införts för fastigheterna. Ursprungligen var det möjligt att få uppskov endast i samband med tvångsmässiga avyttringar, d v s avyttringar som skett p g a expropriation m m.¹ Sedan år 1976 medges uppskov också vid frivilliga försäljningar om fråga är om byte av bostad.² Den år 1978 ändrade lagstiftningen var en följd av en översyn av systemet som företogs inom dåvarande budgetdepartementet. Inom ramen för kommitténs för reavinstuppskov arbete³ pågår f n en ny översyn av uppskovssystemet.

Uppskovsreglerna innebär i korthet att realisationsvinsten från en fastighetsförsäljning undantas från beskattning vid den taxering då beskattningen skulle ha skett enligt ordinarie regler om realisationsvinsten investeras i en ny fastighet. UppskL uppställer också en rad andra förutsättningar för uppskov. En sådan förutsättning är att den nya fastigheten, ersättningsfastigheten, förvärvas senast fyra år efter det att fastigheten som gav upphov till realisationsvinsten, ursprungsfastigheten, såldes. För att få uppskov vid en frivillig försäljning krävs dessutom bl a att man varit bosatt en viss tid på den sålda fastigheten och att man inom en viss tid från förvärvet av ersättningsfastigheten bosätter sig på denna.⁴

I det ursprungliga uppskovssystemet fanns ingen dispensregel. Först år 1976 tillkom en bestämmelse som ger riksskatteverket, RSV, möjligheter att medge att tidsfristen för att skaffa en ersättningsfastighet förlängs.⁵ Reglerna om hur tidsfristen skall beräknas har ändrats något i nu gällande lag, men dispensregeln är oförändrad sedan tidigare.⁶

Med 1978 års lagstiftning följde tre nya dispensregler. Kravet på bosättning hade tidigare formulerats som ett villkor att den skattskyldige varit mantalskriven på ursprungsfastigheten och att han skulle mantalsskrivas på ersättningsfastigheten.⁷

I den nu gällande uppskovslagstiftningen har kraven på bosättning anknytts till vissa tidsfrister.⁸ Samtidigt har man infört möjligheter till undantag från dessa tidsfrister. Slutligen finns en dispensbestämmelse vid frivilliga försäljningar, som rör dödsbos möjlighet att få uppskov.

Antalet dispensärenden enligt UppskL har blivit mycket stort. Till RSV har hittills inkommit ca 1 500 ansökningar. Uppskovsdispenserna i praxis har tidigare belysts i en artikel i denna tidskrift av Ulf Tivéus.⁹ Den utveckling av praxis som skett sedan dess — inte minst genom att regeringen haft att pröva ett antal ärenden¹⁰ — har aktualiserat en förnyad översikt.

Det är på sin plats att inledningsvis ange några förutsättningar för den nedan presenterade genomgången. Det har inte varit möjligt att i en begränsad översikt som denna uppsats är avsedd att vara kunna omfatta samtliga intressanta dispensituationer. Redovisningen utgör därför ett urval av vissa ärendetyper. En strävan har varit att försöka belysa de vanligaste förekommande situationerna. Undantag har dock gjorts även i detta hänseende. Bl a omfattar redovisningen inte de dispensärenden, som rörde försäljningar som skett den första tiden efter det att den nu gällande lagstiftningen trätt i kraft, de sk övergångsfallen. En varning måste också utfärdas för att dra alltför långtgående slutsatser av de ärenden som redovisas och de påståenden om innebörden av praxis som görs. Det ligger nämligen i dispensinstitutets natur — med hänsyn till det inslag av skälighet som utgör grunden för dispensgivningen — att praxis på dessa områden inte blir alldeles jämn. För det stora antalet ärenden om uppskovsdispenser som på kort tid har prövats har sannolikt denna effekt förstärkts. En annan omständighet som försvårar en tolkning av avgjorda ärenden är att man vanligtvis i besluten redovisar samtliga de skäl som sökanden åberopat som stöd för sin dispensansökan. De ofta knapphändig återgivna skälen för beslutet gör att det i sådana fall är särskilt svårt att bedöma vad de olika omständigheterna haft för betydelse för utgången.

2. Undantag från kravet på tre års bosättning

2.1 Allmänt

Regeln om dispens från bosättningskravet finns i 3 § femte stycket UppskL. Enligt denna bestämmelse kan RSV, om särskilda skäl föreligger, medge undantag från kravet att den skattskyldige skall ha varit bosatt på den avyttrade fastigheten under minst tre år i följd under den femårsperiod som inföll närmast före den dag då avyttringen skedde. Begreppet bosättning används i den betydelse det har i folkbokföringsförordningen (1967:198).

Mot RSVs beslut i dessa frågor får enligt 3 § sjätte stycket UppskL talan föras hos regeringen.

En viss ledning för tillämpningen av dispensregeln ges i förarbetena. Föredragande departementschefen uttalade¹¹ att dispensrätten borde användas restriktivt. Som exempel på när det kunde anses vara motiverat att medge dis-

pens nämnde han 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 en omedelbar beskattning kunde framstå som stötande föreligger, menade departementschefen, om den skattskyldige måste sälja sin fastighet p g a att hans arbetsplats har lagts ned eller lokaliserats till annan ort.

Vid riksdagsbehandlingen av förslaget om ny uppskovslag yrkades att dispens borde kunna medges så snart det är uppenbart att försäljningen inte skett i spekulationssyfte. Dispens borde exempelvis kunna medges då en skattskyldig frivilligt flyttar sin förvärvsverksamhet till en annan ort eller då han till följd av personliga förhållanden är nödsakad att skaffa sig en större bostad.

Skatteutskottet delade inte motionärernas uppfattning utan ansåg¹² att en sådan utvidgning skulle kunna äventyra ändamålet med ett utvidgat bosättningskrav, nämligen att motverka att fastigheter innehades i spekulationssyfte. Utskottet erinrade emellertid i sammanhanget om att den föreslagna dispenserregeln skulle ge RSV möjlighet att göra avsteg från bosättningskravet i de fall då en omedelbar beskattning framstår som stötande.

Av uppskovsdispenserna är ärenden som gäller undantag från bosättningskravet, bosättningsdispenserna, den största gruppen. I den följande redovisningen har en indelning skett av dessa ärenden i tre huvudgrupper som har rubricerats: byte av arbetsort, sociala skäl och övrigt.

Inledningsvis skall bara tilläggas att en förutsättning för att dispens överhuvudtaget skall kunna medges är att den skattskyldige har bott på fastigheten under någon del av den femårsperiod som föregår avyttringen. Denna ståndpunkt har regeringen intagit i ett beslut den 17 september 1981, dnr B¹³ 3719/81. I ärendet var upplyst att sökandena tidigare varit bosatta på fastigheten, men före femårsperiodens början.

2.2 *Byte av arbetsort*

2.2.1 Arbetsbyte på grund av tvång

Som framgår av föregående avsnitt var det bl a tvingande omständigheter, som nedläggning eller omlokalisering av arbetsplatsen, som enligt lagstiftningens förarbeten ansågs böra medföra rätt till dispens från bosättningskravet. Dispens medges också regelmässigt i sådana fall. På motsvarande sätt bedöms även omplacering till annan ort vid organisationsförändringar i det företag där den skattskyldige är anställd.

En förutsättning för dispens i dessa situationer är att arbetet på den nya orten är det avgörande skälet till flyttningen. Är det avgörande skälet till flyttningen ett annat kan dispens ej medges. RSV medgav inte dispens i ett ärende där sökanden visserligen blivit arbetslös på ursprungsorten och fått arbete på den nya orten, men flyttningen ansågs föranledd av andra ej dispensgrundande skäl (RSV 375/81, 1982-05-05). Det bör dock påpekas att det är mycket

ovanligt att utredningen i ärendet leder till att dispens inte medges om ett arbetsbyte faktiskt ägt rum.

En fråga av större praktisk betydelse är vad avståndet mellan den gamla bostaden och den nya arbetsorten tillmäts för betydelse vid dispensprövningen. När det gäller frivilliga arbetsbyten, se nedan, uppställer man normalt det särskilda kravet för dispens att flyttningen inte understiger vissa relativt stora avstånd.

I tvångsfallen upprätthåller man inte samma krav. Som exempel kan nämnas att RSV medgav dispens då flyttning skedde från Bålsta till Uppsala, 5 mil och från Malmö till Ystad, drygt 6 mil (RSV 312/79, 1979-09-21, 538/81, 1981-09-29).

Finns det då någon gräns för när avståndet till den nya arbetsplatsen är så kort att dispens inte bör medges? Praxis ger inte något entydigt svar på denna fråga. Man kan nog ändå anta att det finns en sådan gräns. I de fall där resan mellan den gamla bostaden och den nya arbetsplatsen är jämförbar med vad många andra dagligen reser, torde dispens inte medges. I en sådan situation skulle man antagligen anse att bostadsbytet i första hand var betingat av andra skäl än arbetsbytet. Vid en sådan bedömning torde även den tidigare resvägens längd tillmäts betydelse.

I ett ärende som något kan belysa det nu sagda var omständigheterna följande. Sökanden bodde i en villa i Lerum utanför Göteborg, 3,6 mil från bostaden. Efter flyttning av arbetsplatsen ökade resvägen till ca 6 mil. På grund härav flyttade han till en fastighet i Varberg, 4,5 mil från arbetsplatsen. Ett år senare slutade han sin anställning några veckor innan han skulle ha blivit permitterad och arrenderade en bensinstation på hemorten för två år. Efter två månader tog emellertid ägaren tillbaka stationen och sökanden blev arbetslös. Han erbjöds då anställning på Hisingen i Göteborg, 6,5 mil från bostaden i Varberg. Han avsåg därför att bosätta sig närmare Göteborg. RSV, som inte medgav dispens, uttalade att den omständigheten att sökanden tvingats byta arbete inom regionen och till följd därav fått ca 2 mils längre resväg (4,5 — 6,5) inte kunde anses vara sådana särskilda skäl som utgjorde förutsättning för dispens. Regeringen lämnade besvaren utan bifall (B 5513/79, 1980-02-21).

Det anförda tyder på att det inte med hänsyn enbart till avståndet mellan bostadsort och arbetsort går att dra några säkra slutsatser om dispens kan erhållas eller ej. Andra omständigheter som också kan ha betydelse är var i landet man är bosatt. Olika hänsyn kan tas till ett visst avstånd beroende på om fråga är om landsbygd eller storstadsregion.

2.2.2 Frivilligt byte av arbetsort

Det övervägande antalet ärenden om bosättningsdispenser kan föras under rubriken frivilligt byte av arbetsort. Dessa ärenden — liksom tvångsfallen —

är från praxissynpunkt av större intresse än de ärenden som hör till gruppen sociala skäl eftersom problemställningen vanligen är mer renodlad i dessa ärenden än vad som gäller den andra kategorin. De skattskyldigas kännedom om praxis i ärenden om arbetsbyten verkar också god. De flesta ansökningar slutar med dispens.

För att belysa vissa intressanta frågor när det gäller kategorin frivilligt arbetsbyte presenteras ärendena som rör anställda och rörelseidkare var för sig. Det finns också anledning att beröra vissa frågor under en rubrik övrigt. Översikten inleds dock med utlandsfallen.

Utlandsvistelse

I förarbetena till 1978 års lagstiftning framhölls, som tidigare nämnts, att det kunde anses motiverat med dispens från bosättningskravet när en person, som arbetat utomlands några år och behållit sin villa i Sverige, avser att flytta till en annan ort inom Sverige.

RSV har haft att pröva åtskilliga ansökningar om dispens från bosättningskravet där utlandsvistelse åberopats som dispensskäl. Dessa ansökningar har regelmässigt bifallits av RSV. En förutsättning är naturligtvis även här att kravet på bosättning inom de fem åren från avyttringstidpunkten är uppfyllt.

Dispens medges inte blott i de fall, där sökanden har behållit sin villa i Sverige under utlandsvistelsen och avyttrat den efter återkomsten till Sverige, utan även när fastigheten sålts inför eller under utlandsvistelsen (se t ex RSV 26/81, 1981-02-12). Anledningen till att dispens medges i dessa fall synes vara att det vore oskäligt att begära att sökanden har kostnader m m även för en fastighet i Sverige under utlandsvistelsen eller att de utan förlängning måste avstå från anställningen.

Några krav på var ersättningsfastigheten skall vara belägen i förhållande till ursprungsfastigheten uppställs inte heller av RSV. Dispens har medgetts när ursprungsfastigheten sålts efter avslutad utlandsvistelse och en ersättningsfastighet, belägen på samma ort förvärvats därefter (RSV 395/80, 1980-07-08 och 323/80, 1980-08-25).

Av RSVs praxis framgår också att det för dispens inte spelar någon roll om utlandsvistelsen ligger i tiden före bosättningstiden (RSV 524/80, 1980-12-22).

Anställningsfallen

När de första ärendena av det här slaget prövades fördes den synpunkten fram att frivilligt byte av arbetsort, inom Sverige, är att anse som en helt normal flyttning med hänsyn till en naturlig rörlighet på arbetsmarknaden och att dispens därför inte borde medges.

RSV och senare regeringen har emellertid ansett det vara möjligt att bifalla även ansökningar av detta slag.

Dispens medges om den skattskyldige bytt arbete och flyttat till den nya ar-

betsorten samt att flyttningen bedöms nödvändig med hänsyn till avståndet mellan den nya arbetsorten och den tidigare bostadsorten. RSVs avgöranden gav tidigt uttryck för att man tillämpade vissa avståndsnormer.

I fall där avståndet mellan orterna uppgått till minst 11 mil medges regelmässigt dispens. Om de allmänna kommunikationerna mellan bostadsorten och den nya arbetsorten utesluter daglig pendling har RSV ansett att dispens kan medges även om avståndet inte uppgår till 11 mil.

Som exempel kan nämnas att RSV medgav dispens vid flyttning från Stockholm till den nya arbetsorten Studsvik, mellan vilka orter avståndet var ca 9 mil och pendling med allmänna kommunikationer utesluten (RSV 558/97, 1980-01-25).

I fall där avståndet mellan orterna inte uppgått till 9 mil har RSV trots att pendling med allmänna kommunikationer bedömts vara utesluten inte ansett sig böra meddela dispens.

Så avslogs t ex en ansökan som avsåg flyttning från Nyköping till Eskilstuna, drygt 8 mil (RSV 95/80, 1980-06-02).

Även om de nu redovisade avståndsnormerna upprätthållits mycket strikt av RSV kan man bland de många avgörandena finna några få exempel på att undantag gjorts. Med hänsyn till att det då synes rört sig om speciella förhållanden och mindre avvikelser beträffande avstånden får nog dessa avgöranden betraktas just som undantag från regeln. I ett fall där dispens medgavs var avståndet mellan bostadsorten, Alunda, och arbetsorten, Stockholm, 9,4 mil. Pendling med allmänna kommunikationer var inte utesluten. Resorna med allmänna kommunikationer uppgavs dock ta 5 timmar per dag och sökanden kunde av särskilt angivna skäl inte disponera familjens bil (RSV 162/81, 1981-04-10).

Regeringen har haft att ta ställning till RSVs tillämpade avståndsnormer i ärenden överklagade av såväl skattechef som enskilda. Regeringen synes därvid ha godtagit RSVs gränsdragning. Som exempel kan nämnas att en skattskyldig som flyttat från Gävle till Falun, 10 mil, — mellan vilka orter daglig pendling med tåg var möjlig — inte medgavs dispens (B 2002/80, 1980-11-27).

Ett av regeringen nyligen meddelat beslut är dock av stort intresse för den framtida prövningen av dessa ärenden. Frågan gällde om dispens kunde medges för en flyttning mellan Jönköping och Tranås, ca 8 mil. Mannen i familjen hade fått anställning som redaktionssekreterare och sportjournalist på en dagstidning i Tranås. Han åberopade, utöver besvärliga resor, oregelbundna arbetstider p g a skiftarbete samt vissa sociala skäl. Efter besvär över RSVs avslagsbeslut medgav regeringen att undantag fick göras från kravet på bösättningsstid (Fi 3976/82, 1983-02-10).

Detta beslut antyder att regeringen inte längre anser att avståndet mellan bostads- och arbetsort bör tillmätas en så avgörande betydelse som skett hittills. Ett större utrymme kan i sådant fall ges för att beakta vissa omständighe-

ter som man tidigare p g a de fasta avståndsnormerna varit förhindrad att ta hänsyn till. Det innebär i sin tur att man får ett utgångsläge för en bedömning i dessa ärenden som mer överensstämmer med vad som gäller för de s k rörelsefallen, se vidare nedan.

Avslutningsvis skall ett anmärkningsvärt ärende som gällde en flyttning från Svalöv till Billeberga, 1,7 mil, beröras. Mannen i familjen hade fått tjänst som kyrkvaktmästare i Billeberga. Arbetsgivaren, kyrkorådet, var angelägen att mannen skulle flytta snarast möjligt. I beslutet, som innebar dispens, underströks betydelsen av arbetsgivarens intresse av att flyttning skedde till arbetsorten snarast möjligt (B 772/81, 1981-06-18).

Beslutsmotiveringen i detta ärende synes ha medfört flera sökanden att särskilt framhålla arbetsgivarens intresse för flyttning som stöd för dispens. Utgången i ärendet synes dock föranledd av de särskilda krav som kan ställas på en kyrkvaktmästare i landsbygdsförsamling när det gäller arbetsuppgifter och arbetstider och får därför ses som ett undantag.

Att det förhåller sig på detta sätt ger följande ärende belägg för. En sökande som flyttade från Karlstad till Sunne, 6,7 mil, för att tillträda en befattning som rörelsechef på en bank vägrades dispens, trots att arbetsgivaren intygat att man ansåg det var nödvändigt att flyttningen skedde snarast möjligt (B 1534/82, 1982-09-02).

Rörelsefallen

Den redovisning av frivilliga byten av bostadsort som skett har avsett ärenden när flyttningen föranletts av att sökanden har fått en ny anställning. I ett antal ärenden har möjligheter till dispens prövats vid flyttning p g a att sökanden startar eller övertar en rörelse på en annan ort än bostadsorten.

I fall där rörelsen kräver betydligt mer tid av innehavaren än vad som är normalt i ett anställningsförhållande och då verksamheten i övrigt är av sådan art att det krävs att bostaden ligger i närheten av verksamhetsorten synes möjligheterna till dispens vara stora. De krav på vissa avstånd som redovisats i föregående avsnitt har inte upprätthållits i dessa fall.

Regeringen medgav dispens i följande fall. Två makar var bosatta i Skene där hustrun arbetade medan mannen studerade. Efter avslutade studier hade mannen svårt att få arbete på orten och startade därför en kiosk- och gaturörelse i Göteborg, 6,5 mil från bostaden. Även hustrun började arbeta i rörelsen. Dispens medgavs vid en flyttning till Landvetter, 1 mil från Göteborg, under hänvisning till att båda makarna arbetade i rörelsen, att rörelsen bedrevs under större delen av dygnet samt avståndet mellan bostaden och arbetsplatsen (B 3369/81, 1981-10-15).

Att enbart ett långt avstånd mellan bostads- och arbetsort och att båda makarna byter arbete inte behöver leda till dispens framgår av följande ärende. Två makar var bosatta i Löberöd utanför Lund. Mannen hade anställning i

Malmö och hustrun i Lund. Mannen fick därefter förflyttning inom företaget till Helsingborg, 8 mil från Löberöd. Hustrun fick nytt arbete en mil från den nya bostaden i Helsingborg. Regeringen medgav inte dispens (B 629/81, 1981-04-09).

Följande ärende bör också uppmärksammas. Två makar flyttade från Hurva till Teckomatorp, knappt 3 mil. På den nya orten skulle hustrun, som vid tidpunkten för flyttningen hade anställning i Lund driva en fiskaffär, vilken var inrymd i den nya fastigheten. Mannen som blivit arbetslös i Hurva räknade med att få ett nytt arbete i Teckomatorp. Regeringen medgav dispens efter besvär över RSVs beslut (B 3695/81, 1981-11-05).

Vid byte av bostad inom samma ort eller mellan nära belägna orter finns det flera exempel på att dispens har medgetts av såväl RSV som regeringen när fråga varit om rörelse som drivs i eller i nära anslutning till bostaden. I ett ärende användes ursprungsfastigheten för dagbarnvård och den visade sig i vissa avseenden olämplig för verksamheten (B 2203/80, 1980-09-04). I ett annat ärende hade hustrun ritkontor i fastigheten och kunde samtidigt passa familjens barn. Rörelsen var nystartad och det var nödvändigt att få större lokaler till den (B 3686/80, 1981-11-27).

Den relativt välvilliga synen i praxis på möjligheter till dispens i rörelsefallen synes ha skärpts på senare tid. Jämför de ovan redovisade ärendena med följande fall.

En svetsare som p g a ryggbesvär måste sluta med att utöva sitt yrke, startade en gatukörsrörelse i Mönsterås, ca 3 mil från bostadsorten Oskarshamn. Han drev rörelsen tillsammans med sin sammanboende och som stöd för dispens åberopades bl a långa arbetsdagar. Regeringen medgav inte dispens (Fi 3617/82, 1983-01-13).

Två makar som sålde bl a monteringsfärdiga hus ansåg sig nödsakade att lägga ner verksamheten och flytta från Vedevåg till Örebro, ca 4 mil, där de startade en fastighetsmäklerverksamhet som bedrevs från den nya fastigheten. Dispens medgavs inte (Fi 3777/82, 1983-02-10).

Sökanden arbetade som kontorist i mannens åkerirörelse. Kontoret hade ursprungligen varit inrymt i en hyrd lokal, men man tvingades senare att flytta kontoret till ett av bostadens fyra rum. Bostaden ansågs dock för liten och för lyhörd för att inrymma ett kontor och man förvärvade därför en större och i övrigt för verksamheten lämpligare fastighet. Dispens medgavs inte (B 1985/82, 1982-09-02).

Övrigt

För att inte flyttningen till den nya bostadsorten främst skall vara föranledd av något annat skäl än arbetsbyte, krävs att sökanden gör troligt att han skall börja ett arbete där.

En sökande avsåg att flytta från Växjö till Göteborg. Hon var arbetslös och

bedömde möjligheterna att få arbete vara betydligt större där än i Växjö. RSV vägrade dispens med hänvisning till att sökanden inte visat att hon anskaffat arbete i Göteborg (RSV 107/80, 1980-04-22). I ett annat fall vägrade regeringen en sökande dispens, som efter separation från sin sammanboende avsåg att flytta från Kungsbacka till Sundsvall med planer att starta en viss rörelse där. Här synes planerna på verksamheten ha varit för vaga (B 809/82, 1982-04-22).

I några ärenden har situationen varit den att planeringen av arbetsbytet redan gått så långt att en försäljning av ursprungsfastigheten skett. Sedan har av olika skäl arbetsbytet inte kunnat genomföras utan ersättningsfastighet har förvärvats på den gamla bostadsorten. Dispens vägrades t ex en sökande som av sin arbetsgivare erbjudits nytt arbete i Gävle. På att vederbörande arbetstagarorganisation i Gävle motsatte sig anställningen fick han arbeta kvar i Stockholm (B 1353/82, 1982-09-02). En motsvarande utgång blev det i ett ärende hos RSV där man avstod från att flytta på att hustrun inte kunde få någon anställning på den nya orten (RSV 79/83, 1983-04-28).

I praxis har med frivilliga arbetsbyten jämförts den situationen att man studerat på en ort och sedan flyttat för att börja arbeta på en annan ort.

Man kan ställa frågan om det inte finns anledning att även medge dispens för flyttning på studier om studierna är ett led i att få utkomstmöjligheter i framtiden. I många fall är det en glidande skala mellan studier och arbete. Nämnas kan att AT-läkare — som har att tjänstgöra inom läkarutbildningens ram — har medgetts dispens när de måste flytta med anledning av att de skall tjänstgöra på annan ort.

I ett nyligen avgjort ärende synes även "rena" studier ha godtagits som skäl för dispens. En sökande, som vid sidan av en vikariatsanställning som läkar-sekreterare hade kompletterat vissa tidigare studiemeriter blev arbetslös och började därför studera vid högskola på annan ort. Regeringen medgav dispens (Fi 3977/82, 1983-02-03).

2.3 Sociala skäl

Rubriken sociala skäl har getts en mycket vidsträckt betydelse. Här avses åberopade skäl som ändrade familjeförhållanden, sjukdom, förändrad boendemiljö, ekonomiska problem m m. Denna grupp av ärenden är således mycket heterogen och omfattande. Något klart mönster är därför ofta svårt att finna beträffande dessa ärenden. För vanligare situationer är det dock möjligt att dra vissa slutsatser.

Inledningsvis kan nämnas att många skattskyldiga hävdar att flyttning från ursprungsfastigheten skett i förvissning om att uppskov skulle medges. Ofta hänvisas till att felaktiga uppgifter om möjligheter till uppskov erhållits från företrädare för myndigheter, banker eller från mäklare. Sådana påståenden godtas inte som skäl för dispens. I ett ärende där man kunde konstatera att en taxeringsintendent lämnat den skattskyldige felaktiga uppgifter om innehållet

i gällande rätt och att den skattskyldige handlat i enlighet härmed medgav RSV dispens (RSV 87/81, 1981-10-07).

Undantag från bosättningskravet synes regelmässigt ske vid försäljning i samband med skilsmässa om egendomsgemenskap förelegat i äktenskapet. Motsvarande gäller för sammanboende som separerat och ägt fastigheten gemensamt. Anledningen till denna inställning torde främst vara det förhållandet att en försäljning i fall som dessa alltid kan framtvingas om den ena parten vill det. Men även den plötsliga förändringen i de ekonomiska villkoren tillmäts en viss betydelse.

När fastigheten är den ene makens enskilda egendom medges inte dispens även om förändrade ekonomiska villkor kan föreligga också i sådana fall (B 540/82, 1982-04-22).

Dispens medges inte heller vid fall av egendomsgemenskap om den ena maken erhåller fastigheten vid skilsmässan och sedan efter en tid upptäcker att han inte har råd att behålla den (B 39/81, 1981-04-09).

Att en bostad efter hand blir för liten utgör normalt inte dispensskäl. En sökande, vars familj hade utökats med ytterligare två barn, från 4 till 6 personer, sedan tidpunkten för förvärvet av fastigheten, och som hade en bostad om 72 m², vägrades dispens av såväl RSV som regeringen (B 2140/80, 1980-08-04).

Vid en drastisk ökning av familjens storlek — från 2 till 7 medlemmar på kort tid — där bostadens storlek uppenbarligen inte förslog medgav RSV dispens (RSV 88/79, 1979-05-31).

Dispens har medgetts i några fall där skälet till flyttningen varit att i den egna bostaden kunna ta hand om handikappade eller sjuka anhöriga (se t ex B 3969/80, 1981-02-05, RSV 134/80, 1980-04-20 och RSV 648/82, 1983-03-30). När flyttningen föranletts av att i den egna fastigheten ta hand om en äldre anhörig eller att bosätta sig nära en sjuk åldrig anhörig synes dispens ej medges (se t ex B 1548/81, 1981-06-18 och 3953/80, 1980-12-18 jfr dock ärendet B 4/82, 1982-04-22 med motsatt utgång).

Dispens medges om flyttningen varit nödvändig av medicinska skäl. Detta krav anses uppfyllt om sökandens boende på ursprungsfastigheten förorsakat en allvarlig sjukdom eller medfört en oförutsedd allvarlig försämring av en sådan sjukdom och ett byte av bostad kan förväntas leda till en förbättring. Till stöd för uppgiften att flyttningen varit nödvändig av medicinska skäl inges oftast läkarintyg.

I ett fall där två makar flyttat till en ensligt belägen fastighet på landsbygden, hade hustrun drabbats av en kraftig depression. Av läkarintyg framgick att vantrivsel med boendemiljön var den huvudsakliga orsaken till depressionen och att det av medicinska skäl var motiverat att flytta tillbaka till den tidigare boendemiljön. RSV medgav dispens (RSV 159/80, 1980-06-10).

Vanliga ärenden där sjukdomen har förorsakats av bostadsbyggnaden eller

den omkringliggande miljön är allergifallen. Exempel på dispensituationer är allergi framkallad av byggnadsmaterial (RSV 517/79, 1979-12-19) och allergi framkallad av pollen (RSV 828/80, 1981-08-30).

Om man redan vid förvärvet av ursprungsfastigheten bort förstå att den inte skulle vara lämpad som bostad har dispens inte medgetts. En person som visste att han var allergisk mot pollen redan när han anskaffade fastigheten och som behövde flytta till en mer pollenfattig miljö vägrades dispens (RSV 331/79, 1979-11-30).

Dispens medges även i de fall då sjukdomen lägger hinder i vägen för ett praktiskt utnyttjande av bostaden. Dispens medgavs t ex en sökande som drabbats av en nervsjukdom som medfört svårigheter att gå i trappor (RSV 508/79, 1979-11-29).

Skäl som vantrivsel med boendemiljön (t ex buller från flygplats, nära till starkt trafikerade vägar, bostaden ensligt belägen) eller boendeformer, problem med barnpassning, skola, skolväg, kamrater eller grannar är normalt inte tillräckliga för att undantag från bosättningskravet skall kunna medges. I undantagsfall när effekterna av de skäl som föranlett flyttningen varit mycket allvarliga kan dock dispens medges. Ett exempel är det ärende som nämnts tidigare där vantrivsel med boendemiljön förorsakade psykisk sjukdom.

Att en skattskyldig saknar ekonomisk möjlighet att behålla sin fastighet om han inte får dispens och därmed uppskov med beskattningen av realisationsvinsten utgör enligt ett flertal avgöranden inte grund för dispens (se t ex B 6/81, 1981-02-05).

3. Dödsbodispenser

För att uppskov skall kunna medges vid frivilliga försäljningar måste den skattskyldige, som tidigare redovisats, 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 uppfyllt om en den avlidne närstående person i stället bosätter sig där. Det nu anförda framgår av 3 § femte stycket UppskL.

RSV har ännu inte prövat någon ansökan om dispens enligt detta lagrum. Det har emellertid förekommit att dödsbon ansökt om dispens med hänvisning till denna bestämmelse. I de fallen har emellertid antingen den avlidne inte avyttrat ursprungsfastigheten eller så har inte den avlidne eller dödsboet förvärvat ersättningsfastigheten. Förutsättningarna för dispensprövning är inte uppfyllda i sådana fall.

Även dessa ärenden överklagas till regeringen, vilket framgår av 3 § sjätte stycket UppskL.

4. Förlängning av tidsfrist för att skaffa ersättningsfastighet

4.1 Allmänt

Den tredje dispensregeln i UppskL finns i 5 § första stycket. Enligt huvudregeln i samma lagrum måste ersättningsfastighet förvärvas inom fyra år från den dag då den fastighet, som föranlett realisationsvinsten, avyttrades. Dispensmöjligheten innebär att RSV, om särskilda skäl föreligger, får medge att denna tidsfrist förlängs med högst tre år.

Denna dispensmöjlighet tillkom redan år 1976. Vid riksdagsbehandlingen av de föreslagna ändringarna i 1968 års uppskovslag påpekades att det på grund av det begränsade utbudet av jordbruksfastigheter kunde vara svårt att inom den normala tiden skaffa en lämplig ersättningsfastighet. Skatteutskottet, som ansåg att frågan i enskilda fall kunde få väsentlig ekonomisk betydelse, föreslog därför¹⁴ att en möjlighet till dispens skulle införas, vilket också blev följden.

UppskL innehåller ingen särskild regel om möjligheterna att överklaga RSVs beslut. Av allmänna förvaltningsrättsliga principer följer emellertid, vilket framgår av 18 § allmänna verksstadgan (1965:600), att beslut i dessa ärenden kan överklagas till regeringen.

Förlängningsärendena har efter hand fått en ökad betydelse och svarar nu för en ansenlig del av samtliga dispensärenden enligt UppskL. De flesta ärenden slutar dock med avslag.

En indelning av förlängningsärendena kan göras i en huvudgrupp där de åberopade skälen är att hänföra till fastigheten och en annan huvudgrupp där skälen är att hänföra till den skattskyldige själv.

Inledningsvis är det viktigt att understryka att för båda dessa ärendegrupper gäller som förutsättning för att förlängning skall medges att den skattskyldige för hela tidsperioden, dvs från tidpunkten för avyttringen av ursprungsfastigheten fram till tidsfristens utgång, har godtagbara skäl till varför någon ersättningsfastighet inte har förvärvats.

I praxis krävs dock inte att man redovisar sina ansträngningar i detalj. En viss inte alltför kort tid får ju förutsättas åtgå till att söka efter den lämpliga ersättningsfastigheten.¹⁵ Dispens medges dock inte om sökanden utan anledning underlåtit att söka efter en ersättningsfastighet trots att han just före slutet av tidsperioden åberopat ett i sig godtagbart skäl för förlängning (se t ex B 843/82, 1982-09-22).

Ett typexempel på ett ärende där flera successiva skäl har anförts till stöd för dispens och förlängning medgetts är ärendet B 526/82, 1982-06-03.

Sökanden avyttrade i december 1978 sin ursprungsfastighet. I augusti 1979 satsade han pengar i ett husprojekt som han räknade med skulle resultera i att han fick en ersättningsfastighet. Byggnationen blev kraftigt försenad och dessutom så mycket dyrare än beräknat att sökanden inte hade råd att förvärva fastigheten. Först i april 1981 fick han tillbaka sina satsade pengar i samband med att fastigheten såldes. Under perioden oktober 1981—februari

1982 hade han dessutom varit sjukskriven. Han förvärvade den 1 juli 1981 en tomt på vilken han avsåg att uppföra ett bostadshus. Till följd av att byggnadslov och beviljande av statliga lån dragit ut på tiden skulle ersättningsfastighet inte hinna anskaffas före tidsfristens utgång, årsskiftet 1981/82.

4.2 Skäl som är att hänföra till fastigheten

Som nämndes i föregående avsnitt tänkte man särskilt på svårigheter att skaffa lämpliga ersättningsfastigheter vid avyttring av jordbruksfastigheter när möjligheten till förlängning infördes. Förlängning medges också regelmässigt för anskaffande av jordbruksfastigheter om anledningen till att någon ersättningsfastighet inte förvärvats inom den ordinarie tidsfristen varit ett *be-gränsat utbud* av lämpliga fastigheter. I detta ligger ett krav att den skattskyldige på ett tillfredsställande sätt skall kunna visa att så är fallet. Ofta sker detta genom hänvisning till lantbruksmyndigheterna.

Dispens medges dock inte alltid i dessa situationer. Av största vikt för bedömningen är att det framgår att ersättningsfastigheten skall anskaffas för att användas i sökandens förvärvsverksamhet.

En av de faktorer som tillmäts betydelse i det sammanhanget är sökandens ålder. Som exempel kan nämnas att regeringen vägrade en 78-årig sökande förlängning. Även om viss osäkerhet förelåg beträffande vilka åtgärder han vidtagit för att anskaffa en ersättningsfastighet, så torde hans höga ålder ha varit en starkt bidragande orsak till att han vägrades dispens (B 9/82, 1982-02-18).

I ett annat ärende vägrade RSV en sökande dispens som vid tidpunkten för avyttringen av ursprungsfastigheten och tiden närmast dessförinnan inte varit verksam som jordbrukare, men som avsåg att yrkesmässigt bedriva jordbruk på ersättningsfastigheten. RSV uttalade att man ansåg att det främst med hänsyn till sökandens ålder — han hade nyligen pensionerats — var mindre troligt att han yrkesmässigt och varaktigt skulle etablera sig som jordbrukare. Regeringen ändrade inte RSVs beslut (B 171/82, 1982-03-18).

Dessa ärenden kan jämföras med ett ärende där RSV medgav två makar, som uppnått relativt hög ålder, förlängning. De hade sålt en skogsfastighet och avsåg att förvärva en ny sådan fastighet. Sedan ett tiotal år tillbaka drev de dessutom en rörelse med försäljning av massaved och timmer. Avsikten var att två söner till makarna senare skulle överta jordbruksfastigheten (RSV 505/82, 1982-10-27).

Bristande utbud som skäl för förlängning har godtagits endast i enstaka fall när det är fråga om att förvärva villor. En sökande som i samband med avyttringen av ursprungsfastigheten fick anställning som vaktmästare hos en bostadsrättsförening med skyldighet att bosätta sig i anslutning till arbetsplatsen (tjänstebostad tillhandahölls) fick förlängning på det bristande utbudet av villafastigheter inom det aktuella området (RSV 874/80, 1981-08-25).

En sökande som flyttat till en mindre ort i Västerbotten för att överta en rörelse där och därefter förvärvat ytterligare en rörelse medgavs dispens p g a det mycket ringa utbudet av villafastigheter (RSV 5/80, 1980-03-28).

Förseningar som berott på *processer och myndigheters tillstånd m m* har godtagits som skäl för förlängning i vissa fall.

Förlängning medgavs när den skattskyldige inte kunnat förvärva en ersättningsfastighet i tid p g a process mot säljaren med anledning av fel i den fastighet som förvärvats för att efter tillbyggnad¹⁶ anmälas som ersättningsfastighet (B 1883/82, 1982-11-18).

Förlängning medgavs däremot inte av RSV när sökanden inte ansett sig kunna fortsätta renoveringen av den nyförvärvade fastigheten p g a att han blivit stämd av köparen av ursprungsfastigheten med yrkande om nedsättning av köpeskillingen (RSV 347/80, 1980-10-10).

Från såväl regeringens som RSVs praxis finns exempel på att man som skäl för förlängning godtagit att byggnation försenats till följd av att beviljande byggnadslov och lån etc dragit ut på tiden (se t ex B 526/82, 1982-06-03 och RSV 509/81, 1981-09-18).

Man torde dock kräva att de åberopade omständigheterna har inneburit en avvikelse från vad som gäller normalt. Om man redan vid tidpunkten för anmälan till en tomtkö kan befara att köandet och uppgiften att skaffa erforderliga tillstånd och lån kan dra ut så på tiden att förvärv inte hinner ske, synes krävas att den skattskyldige vidtar andra åtgärder för att förvärva en ersättningsfastighet (se t ex Fi 1123/82, 1983-01-13 och jfr vad som ovan sägs om att skäl måste föreligga för hela tidsperioden).

Som ett ytterligare exempel kan nämnas att RSV medgav förlängning när en person p g a misstag från mäklaren hade förvärvat hälften av en fastighet — hustrun hade förvärvat den andra halvan — i stället för hela, vilket var en förutsättning för uppskov (RSV 401/81, 1981-11-30).

4.3 Skäl som hänför sig till den skattskyldige

I flera fall har som skäl för förlängning angetts att man inte kunnat skaffa en ersättningsfastighet inom tidsfristen för att *osäkerhet rått om platsen för den framtida bosättningen*. Som skäl har åberopats att man drabbats av arbetslöshet, endast haft tillfälliga arbeten, eller liknande. Vare sig regeringen eller RSV har medgett förlängning i sådana fall (se t ex B 843/82, 1982-09-22 och 1020/82, 1982-06-03). Sökandena har i de nu avsedda fallen oftast drabbats av en sviktande arbetsmarknad först mot slutet av tidsfristen och de har för tiden dessförinnan inte kunnat anföra något skäl för att inte ha förvärvat en ersättningsfastighet.

Att man vill vänta med att förvärva en ersättningsfastighet till dess att studier har avslutats och då bosätta sig på en annan ort än studieorten anses inte som skäl för förlängning. Regeringen vägrade en person förlängning som ut-

bildade sig till geolog i Lund och som avsåg att efter avslutad utbildning söka arbete i Norrland eller mellansverige (B 3547/81, 1981-09-17). I dessa fall liksom i de fall som gäller personer som har svårt med att få arbete kan man ofta se att det också är fråga om ekonomiska svårigheter att förvärva någon ersättningsfastighet.

Nämnas kan att RSV vägrade dispens i följande fall. En militär hade kommanderats till Boden för en tid av tre år — senare frivilligt förlängd med ytterligare ett år — och avsåg att därefter flytta tillbaka söderut (RSV 806/81, 1982-04-05).

Utlandstjänstgöring utgör enligt praxis skäl för förlängning (se t ex B 1218/82, 1982-11-18).

Även *sjukdom* kan i vissa fall vara skäl för förlängning. Så medgav regeringen i ett ärende en sökande ett års förlängning p g a sjukdom. Denna hade tidigare av andra skäl medgetts ett års förlängning av RSV. I början av förlängningsperioden drabbades han emellertid av hjärtinfarkt och behövde därför ytterligare förlängning (B 820/80, 1980-04-30).

I de fall där dispens medges p g a sjukdom synes sjukdomen vara av så allvarligt slag att man inte kan kräva att den skattskyldige engagerar sig i uppgiften att skaffa en ersättningsfastighet. Även att köpa en färdigbyggd fastighet kräver normalt en så stor insats av köparen att man inte kan begära en sådan prestation av en svårt sjuk person.

Mindre allvarliga sjukdomar medför inte förlängning. Flera fall har prövats av RSV där sökanden p g a sjukdom av mindre allvarlig art inte själv har kunnat utföra ny-, till- eller ombyggnadsarbeten inom tidsfristen. RSV har regelmässigt vägrat dispens i dessa fall då sökanden borde ha kunnat leja bort arbetena.

Frågan om ersättningsfastigheten skulle hinna förvärfvas inom tidsfristen har i sådana fall reducerats till en ekonomisk fråga och *dålig ekonomi* utgör inte skäl till förlängning av tidsfristen. Som exempel kan nämnas att regeringen vägrade förlängning då sökandens bristande ekonomiska möjligheter berodde på skilsmässa (B 1722/80, 1980-06-26) eller på studier (B 4259/79, 1979-11-22).

Denna ståndpunkt synes ligga i linje med vad som är syftet med uppskovslagstiftningen. Vinsten vid försäljningen av ursprungsfastigheten skall återinvesteras i en ny fastighet och inte — om än tillfälligt — användas för annat ändamål.

I anslutning härtill kan nämnas att en person som förvärvat en jordbruksfastighet på vilken han skulle utföra erforderliga om-, till- och nybyggnader för att fastigheten skulle kunna uppfylla kravet på att vara ersättningsfastighet, begärde förlängning för att kunna investera i "lugn och genomtänkt takt". RSV vägrade dispens (RSV 396/82, 1983-03-10).

5 Förlängning av tidsfristen för bosättning på ersättningsfastigheten

För att uppskov skall komma ifråga i frivilligfallen måste den skattskyldige enligt 5 § andra stycket UppskL bosätta sig på ersättningsfastigheten inom ett år från förvärvet. RSV kan enligt samma lagrum, om särskilda skäl föreligger, förlänga denna tidsfrist. I det återopade lagrummet anges också uttryckligen att RSVs beslut inte kan överklagas.

Dispensbestämmelsen tillkom främst med hänsyn till svårigheterna att förvärva jordbruksfastigheter. En sådan fastighet kan vid förvärvet vara utarrenderad och inflyttning kan då inte ske förrän arrendeperioden löpt ut.¹⁷

Hittills har RSV prövat endast ett fåtal ansökningar. Som exempel kan följande ärende redovisas. En jordbrukare som förvärvat en fastighet för att denna skulle utgöra ersättningsfastighet ägde enligt köpeavtalet tillträda den nya fastigheten och bedriva jordbruk där tills han fick tillträda den nya fastigheten. På grund av att han hade en djurbesättning skulle det vålla problem att bosätta sig på den nya fastigheten under den tid jordbruksdriften pågick på den gamla fastigheten. RSV medgav dispens (RSV 458/80, 1980-06-02).

Noter

¹ Se 2 § UppskL

² 3 § första och andra styckena UppskL, jfr dock med 3 § tredje stycket samma lag

³ Dir 1980:78.

⁴ En utförligare redogörelse för UppskLs regler finns i en artikel av Stig von Bahr, SN 1979, s 40

⁵ Eftersom beräkningen av tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet enligt äldre regler sker med utgångspunkt i det år då realisationsvinsten uppgetts eller bort uppges till beskattning, 2 § lagen (1968:276) om uppskov i vissa fall med beskattning av realisationsvinst, förekommer det fortfarande att ansökningar om förlängning görs med stöd av dessa regler.

⁶ 5 § första stycket UppskL.

⁷ 35 § 2 mom KL i dess lydelse före den 30 januari 1979, SFS 1976:343

⁸ 3 § första och andra styckena och 5 § andra stycket UppskL

⁹ SN 1980 s 251

¹⁰ Man kan räkna med att mellan 10 och 15 % av RSVs beslut överklagas

¹¹ Prop 1978/79:54 s 25

¹² SkU 1978/79:16 s 17

¹³ Regeringens diarienummer ges här beteckningen Fi (= finansdepartementet) och för ärenden avgjorda före den 1 januari 1983 B (= budgetdepartementet). RSVs diarienummer markeras med RSV

¹⁴ SkU 1975/76:63 s 62

¹⁵ När bristande utbud av fastigheter anförs som skäl är det just sökandet, d v s svårigheten att hitta en lämplig fastighet, som är skälet till dispens

¹⁶ Enligt 4 § andra stycket UppskL anses förvärv av ersättningsfastighet ha skett när ny-, till- eller ombyggnaden har slutförts

¹⁷ Se SkU 1978/79:16 s 18.