

Målnummer:	7319-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2005-05-02		
Rubrik:	Den fastighet där två makar är folkbokförda enligt 14 § folkbokföringslagen under mannens tjänstgöring på utländsk ort i svenska statens tjänst, har ansetts utgöra deras permanentbostad vid tillämpning av bestämmelserna om uppskovsavdrag i 47 kap. inkomstskattelagen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 47 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 14 § folkbokföringslagen (1991:481)		
Rättsfall:	RÅ 2003 ref. 34		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A.Å. och S.Å. i huvudsak följande. Sedan augusti 2001 bor vår familj i Belgien. - Skälet är att A.Å. arbetar på den svenska EU-representationen i Bryssel som utsänd och anställd av Utrikesdepartementet. Skatt betalas i Sverige. Vår folkbokförings- och bostadsadress (och därmed permanentbostad) är, som för alla som arbetar för UD och dess medföljande, i Sverige. - Vi avser att sälja vår privatbostad i Sverige och förvärva ett nytt hus. Vi har förstått att vi före försäljningen behöver begära förhandsbesked hos Skatterättsnämnden vad gäller frågan om uppskov med realisationsvinstbeskattningen. - Vi önskar nu ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden där nämnden prövar vår begäran om uppskov.

Skatterättsnämnden (2004-11-23, André, ordförande, Wingren, Silfverberg, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Fastigheten skall vid tillämpning av 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anses ha utgjort A.Å:s och S.Å:s permanentbostad. - Motivering. - Enligt 47 kap. 2 § IL får en skattskyldig som tar upp kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad under vissa förutsättningar göra uppskovsavdrag. Med ursprungsbostad avses enligt 3 § samma kapitel en privatbostad i Sverige som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad. Begreppet permanentbostad innefattar enligt paragrafens andra stycke ett krav på att den skattskyldige har varit bosatt i bostaden under minst ett år närmast före avyttringen eller minst tre av de senaste fem åren. - A.Å. anställd i Utrikesdepartementet med placering vid Sveriges ständiga representation vid EU i Bryssel. På grund härav flyttade han dit år 2001 tillsammans med sin familj. Vid tidpunkten för flyttningen bodde familjen i en villafastighet, som till lika delar ägs av A.Å. hans maka S.Å. Inför en planerad försäljning vill makarna veta - som nämnden uppfattar ansökan - om de kan anses uppfylla bosättningskravet trots att de rent faktiskt inte har bott på fastigheten under deras utlandsvistelse. - Enligt 3 kap. 4 § IL är en svensk medborgare som tillhör svensk permanent delegation hos mellanstatlig organisation och som på grund av sin tjänst vistas utomlands obegränsat skattskyldig i Sverige. Detsamma gäller en sådan persons make om maken bor hos personen ifråga och är svensk medborgare. Med stöd av denna bestämmelse är alltså A.Å. och S.Å. skattskyldiga för alla sina inkomster här och från utlandet. - Bestämmelsen i 3 kap. 4 § IL kompletterar huvudregeln i 3 § samma kapitel om vilka som är obegränsat skattskyldiga. Båda bestämmelserna har förts över från kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt med endast redaktionella ändringar (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 51 f.). En sådan ändring är att termen obegränsat skattskyldig infördes i lagtexten i stället för begreppet bosatt, när detta användes i en utvidgad betydelse omfattande såväl begreppen bosatt (i

dess "grundbetydelse"), som stadigvarande vistelse och väsentlig anknytning. - Bestämmelsen om svensk beskickningspersonal m.fl. fick sitt nuvarande innehåll år 1978 (prop. 1978/79:58, bet. 1978/79:SKU15, SFS 1978:925). Bakgrunden var att både skattereglerna och folkbokföringsreglerna avseende personer anställda av svenska staten som tjänstgjorde utomlands skiljde sig från dem som gällde för övriga inkomsttagare. Det ansågs att denna kategori skulle föras in under de skatteregler som gällde för övriga inkomsttagare trots att de var bosatta utomlands. Genom tjänsten bibehölls så gott som undantagslöst en sådan väsentlig anknytning till Sverige att de var oinskränkt skattskyldiga här och att det särskilda undantag från skattskyldighet till kommunal inkomstskatt för deras inkomst av utlandstjänstgöringen därför borde upphöra. De skulle därmed jämställas med övriga skattskyldiga som hade skatterättsligt hemvist här i riket (a. prop. s. 18 f.). - I propositionen föreslogs samtidigt att dessa utsända som huvudregel skulle kyrkobokföras i den församling där de var eller bort vara kyrkobokförda vid utflyttningen. Skatteutskottet ansåg emellertid att bestämmelsen borde justeras så att de utsända skulle kyrkobokföras på den fastighet där de bodde vid utflyttningen (a. bet. s. 15 och s. 18), vilket också blev riksdagens beslut. Bestämmelsen som tidigare fanns i 20 § folkbokföringslagen (1967:198) finns numera i 14 § folkbokföringslagen (1991:481). Den innebär alltså att den som är utsänd för anställning på utländsk ort i svenska statens tjänst i normalfallet folkbokförs under denna tjänstgöring tillsammans med sin medföljande familj på den fastighet och i den församling där den utsände senast var eller borde ha varit folkbokförd. - Parallellt med de redovisade ändringarna i skatte- och folkbokföringsreglerna infördes lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst, en lagstiftning som i fråga om frivilliga avyttringar av fastigheter ersatte regler från år 1976. I 1978 års lag angavs uttryckligen att den skattskyldige ansågs bosatt på den fastighet där han rätteligen skulle ha varit folkbokförd, jfr 3 § nämnda lag. - Nuvarande bosättningskrav kan härledas från de s.k. takreglerna om en omedelbar schabloniserad beskattning som vid 1990 års skattereform ersatte 1978 års uppskovslag i fråga om frivilliga försäljningar av permanentbostäder (fastigheter och bostadsrätter). År 1993 byttes dessa regler ut mot nya uppskavsregler genom lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, bestämmelser som fördes över till 47 kap. IL. - Till skillnad mot vad som gällde enligt 1978 års uppskovslag är bosättningskravet i 47 kap. 3 § IL inte definierat i lagtexten. Av praxis framgår emellertid att bosättningskravet för uppskovsavdrag skall bedömas med utgångspunkt i folkbokföringsreglerna (RÅ 2003 ref. 34). - Nämnden gör följande bedömning. - Förändringen av bosättningskravet i förhållande till 1978 års uppskovslag synes i nu berört hänseende inte innebära annat än att en möjlighet kan föreligga att lägga större vikt vid den faktiska bosättningen i sådana undantagsfall då en tillämpning av folkbokföringsreglerna skulle kunna leda till ett materiellt sett mindre tillfredsställande resultat. Skälet till det kan ha varit att det i dagens uppskovssystem inte finns någon motsvarighet till det undantag från kravet på viss tids bosättning om särskilda skäl förelåg som fanns i 1978 års lag (jfr prop. 1978/79:54 s. 25 och 1989/90:110 s. 411 och s. 717). - Utformningen av bosättningskravet i 1978 års uppskovslag i förening med den samtidigt genomförda ändringen av folkbokföringsreglerna innebar att personer utsända av svenska staten vid tillämpning av bosättningskravet kunde anses bosatta på den fastighet där de bodde och var folkbokförda vid tidpunkten för utflyttningen även under sin utlandsvistelse. Av det förhållandet att det nuvarande bosättningskravet skall bedömas med utgångspunkt i folkbokföringsreglerna får anses följa att någon ändring inte är avsedd i nu berört hänseende. - Vid flyttningen till Bryssel år 2001 var A.Å. och S.Å. bosatta på sin villafastighet. I ärendet har inte satts ifråga makarnas uppgift att de rätteligen skulle ha varit fortsatt folkbokförda på fastigheten även för tiden därefter. - Med hänsyn till det anförda finner nämnden att makarna skall anses uppfylla bosättningskravet i 47 kap. 3 § andra stycket IL. Villafastigheten är därför att betrakta som deras permanentbostad. - Giltighet. - Beskedet avser taxeringsåren 2005-2007.

Ledamoten Knutsson var skiljaktig och anförde. I ärendet är ostridigt att A.Å.

och S.Å. är obegränsat skattskyldiga i Sverige enligt 3 kap. 4 § IL och att de skall vara folkbokförda på fastigheten enligt 14 § folkbokföringslagen. Frågan i ärendet är om A.Å. och S.Å. därmed också är att anse som bosatta på fastigheten på sätt som förutsätts för att uppskov skall kunna medges trots att de rent faktiskt inte har bott på den under sin utlandsvistelse. - Enligt 3 kap. 3 § första stycket 1 IL är den som är bosatt i Sverige obegränsat skattskyldig här. Av 4 § framgår vidare att en svensk medborgare under statlig utlandstjänstgöring i vissa fall är obegränsat skattskyldig här. Enligt min mening innebär sistnämnda paragraf att den obegränsade skattskyldigheten utsträcks till att gälla vissa personer som inte är bosatta här. Om de personer som avses i 4 § vore att anse som bosatta i Sverige skulle de omfattas av 3 § första stycket 1 och 4 § vore i så fall överflödiga eller borde i vart fall ha formulerats annorlunda. - Enligt 6 § första stycket folkbokföringslagen skall en person folkbokföras på den fastighet där han enligt 7-13 §§ är att anse som bosatt. Av 14 § framgår vidare att en person under statlig utlandstjänstgöring skall folkbokföras på den fastighet där han senast var eller borde ha varit folkbokförd. Av 6 § fjärde stycket framgår att 14 § utgör ett undantag från huvudregeln i 6 § första stycket. I den situation som regleras i 14 § är personen i fråga alltså inte att anse som bosatt på fastigheten. - Sammanfattningsvis anser jag att A.Å. och S.Å. i och för sig är obegränsat skattskyldiga i Sverige och att de skall vara folkbokförda på fastigheten men de är inte i vare sig IL:s eller folkbokföringslagens mening att anse som bosatta på fastigheten.

Skatteverket överklagade och yrkade att den till Skatterättsnämnden ställda frågan skulle besvaras med att fastigheten inte kunde anses utgöra makarnas permanentbostad enligt 47 kap. 3 § IL. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. Bosättningskravet i 47 kap. 3 § IL är inte uppfyllt enbart därför att en person är eller har varit folkbokförd enligt 14 § folkbokföringslagen på en viss fastighet. För att uppskovsavgift skall medges krävs att säljaren faktiskt har varit bosatt på privatbostaden antingen ett år omedelbart före avyttringen eller under tre av de senast fem åren före avyttringen.

Makarna bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2005-05-02, Eliason, Wennerström, Ersson, Almgren, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2005-04-06, föredragande Mikael Ohlsson, målnummer 7319-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: Prop. 1975/76:180 s. 148; prop. 1978/79:54 s. 23 ff.; prop. 1978/79:58 s. 18 f.; bet. 1978/79:SkU15 s. 15, 18; prop. 1989/90:110 s. 717; prop. 1999/2002:2 del II s. 52 och 566
