

29 Uppskovsavdrag

29.1 Förutsättningar för uppskovsavdrag

Den som avyttrat sin permanentbostad (ursprungsbostaden) den 8 september 1993 eller senare och förvärvar en annan bostad (ersättningsbostaden) som han flyttar till, kan få uppskov med skatten på den kapitalvinst som uppkommer vid avyttringen av ursprungsbostaden. Uppskov medges i form av ett uppskovsavdrag enligt bestämmelserna i 47 kap. IL.

Uppskovsreglerna omfattar både småhus och bostadsrätter.

Uppskovsreglerna gäller endast fysiska personer. Dödsbon kan inte få uppskov annat än i vissa speciella fall. Se avsnitt 29.5.

29.1.1 Ursprungsbostad

Småhus eller bostadsrätt

Det ställs två krav på den avyttrade bostaden, ursprungsbostaden, 47 kap. 3 § IL. Dels ska den vara ett småhus eller en bostadsrätt som är *privatbostad*, enligt 2 kap. 8 § IL, dels ska den uppfylla villkoren för att räknas som *permanentbostad*. Angående vad som menas med privatbostad, se även avsnitt 5.7. En andelslägenhet, som ju inte är privatbostad utan hör till näringsverksamhet, kan alltså inte vara ursprungsbostad.

För att rätt till uppskovsavdrag ska föreligga vid försäljning av en bostadsrätt krävs att fråga är om andel i ett privatbostadsföretag. Detta följer av kravet på att ursprungsbostaden ska vara en privatbostad (jfr 47 kap. 3 § och 2 kap 8 § 2 st. IL). Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 74 funnit att det är tillräckligt om bostadsföretaget uppfyller förutsättningarna för att klassificeras som ett privatbostadsföretag vid tidpunkten för avyttringen. Rätt till uppskovsavdrag förelåg trots att försäljningen skulle beskattas som avyttring av delägar rätt dvs. i enlighet med bestämmelserna i 48 kap IL. Bedömningen vid kapitalvinstbeskattningen sker nämligen med utgångspunkt från förhållandena vid ingången av avyttringsåret, 46 kap 3 § IL.

En bostad i utlandet kan visserligen vara privatbostad men får ändå inte räknas som ursprungsbostad, 47 kap. 3-4 §§ IL.

Permanentbostad

Med permanentbostad menas enligt 47 kap. 3 § IL att den skattskyldige ska ha bott i bostaden;

- antingen minst ett år närmast före avyttringen
- eller minst tre av de senaste fem åren.

Reglerna betyder att uppskov inte medges vid avyttring av andra bostäder än permanentbostäder. En försäljning av en fritidsbostad kan t.ex. inte ge rätt till uppskov.

Stadgandet att bosättningen ska ha ägt rum omedelbart före försäljningen medför att ettårsregeln inte kan användas om man flyttat från bostaden innan den säljs.

Regeln att tre års bosättning inom de senaste fem åren alltid räcker för att privatbostaden ska räknas som permanentbostad betyder att man inte behöver ha ägt bostaden under bosättningstiden (jfr prop. 1993/94:45 s. 71).

Om den skattskyldige redan har förvärvat den nya bostaden – ersättningsbostaden – före avyttringen av ursprungsbo-
staden, kan han få frågan om ursprungsbo-
staden var permanentbostad be-
dömd efter förhållandena vid förvärvet av ersättningsbo-
staden, 47 kap. 3 § IL.

Exempel

Birgitta innehar en villa, som hon förvärvade i december 1998 och bodde ifrån den tidpunkten till januari 2000. Då flyttade hon till en nyförvärvad bostadsrätt. I november 2001 vill hon sälja villan. Hon undrar om hon kan få uppskov med skatten på den vinst som hon kommer att göra vid försäljningen.

Birgitta bodde inte i villan när hon sålde den och hon hade inte heller bott i den minst tre av de senaste fem åren. Men eftersom hon hade bott i villan minst ett år när hon förvärvade bostadsrätten, räknas villan som permanentbostad för henne.

Flera ursprungs- bostäder

Utifrån definitionen av vad som utgör en permanentbostad så är det möjligt att inneha mer än en bostad som uppfyller kravet på att utgöra en permanentbostad. Detta gällde även i den tidigare uppskovslagstiftningen. Regeringsrätten har i en dom (RÅ 1990 ref 36) prövat om detta skulle kunna innebära att två olika bostäder skulle kunna utgöra ursprungsbo-
städer till en och samma
ersättningsbostad. Regeringsrätten fann att detta inte var möjligt. Samma bör därför gälla enligt nuvarande uppskovsregler. Man får i så fall fritt välja vilken bostad som ska anses utgöra ursprungsbo-
stad.

Expropriation

Bostäder som innehas av dödsbo vid avyttringen kan inte vara permanentbostäder, 47 kap. 3 § IL.

I vissa tvångsfall kan en bostad få räknas som ursprungsbostad trots att säljaren inte varit bosatt där minst ett år. Förutom att det ska vara fråga om en privatbostad, fordras då bara att den skattskyldige bor i bostaden vid avyttringen. Detta gäller följande två fall. Se 47 kap. 4 § IL.

Vid avyttring genom expropriation eller liknande förfarande eller annars under sådana förhållanden att tvångsavyttring måste anses vara för handen (förutsatt att det inte skäligen kan antas att avyttringen skulle ha ägt rum även om tvång inte förelegat).

Vid avyttring till staten därför att bostaden p.g.a. flygbuller inte kan bebos utan påtaglig olägenhet.

Om en fastighet blir inlöst enligt t.ex. naturvårdslagen är det fråga om sådan expropriation som kan göra att uppskavsreglerna blir tillämpliga. Däremot omfattas varken ersättning enligt naturvårdslagen m.fl. för inskränkning i föfoganderätten till en fastighet eller avyttring för jordbruks- eller skogsbruksrationalisering. Se prop. 1993/94:45 s. 49.

29.1.2 Ersättningsbostad

Ersättningsbostaden måste uppfylla vissa krav för att anskaffandet av den ska kunna medföra uppskov, 47 kap. 5 § IL.

Bostaden

Som ersättningsbostad kan räknas egendom som vid förvärvet utgör;

- småhus med mark som är småhusenhet,
- småhus på annans mark,
- småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet,
- tomt under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus, eller
- bostad i privatbostadsföretag,

alltså enkelt uttryckt småhus – inbegripet tomt – eller bostadsrätt som kan vara privatbostad (privatbostadsfastighet). Däremot erfordras det inte att bostaden verkligen blir privatbostad vid förvärvet (prop. 1993/94:45 s. 42).

Exempel

Som ersättning för en avyttrad bostadsrätt förvärvar Anders ett tvåfamiljshus, som han till större delen hyr ut till utomstående; endast en mindre del av huset använder han själv som bostad. Även om småhuset är näringsfastighet för Anders, kan det räknas som ersättningsbostad. (Om huset fortfarande är näringsfastighet när det sedermera avyttras, kan däremot uppskov inte medges med beskattningen av den avyttringen, eftersom det är ett villkor för uppskov att bostaden är privatbostad.)

KRNG har i dom 2000-02-07 målnr. 7374-1999 ansett att en fastighet som vid förvärvet utgjort hyreshus, men som vid förvärvsårets utgång byggts om till småhus, inte uppfyllt kraven för att kunna räknas som en godtagbar ersättningsbostad.

SRN har i ett beslut 970326 med dnr 7795-96/6100 ansett att en nybyggnation av ett bostadshus på ofri grund ska anses som en godtagbar ersättningsbostad.

Bostadsrätt

Genom lagändring, prop. 2003/04:19, gäller fr.o.m. 1 januari 2003 att förvärv av bostad i s.k. oäkta bostadsföretag jämföras med förvärv av bostad i ett privatbostadsföretag. Begränsning har dock gjorts till bostadsföretag som tillhandahåller bostäder i fastigheter där fastighetsskatt på bostadsdelen inte utgår p.g.a. bestämmelsen i 3 § 2-a st. lagen om statlig fastighetsskatt eller att byggnaden på fastigheten ännu inte åsatts något värdeår, dvs. är under uppförande.

Förhandsavtal

Enligt 5 kap. Bostadsrättslagen finns möjlighet för bostadsrättsförening att ingå avtal om att i framtiden upplåta en lägenhet med bostadsrätt. Även om förhandsavtalet är bindande för parterna samt kan förknippas med förskottslikvid är SKV av den uppfattningen att avtalet inte kan anses innebära att förvärv skett av bostad som kan anses utgöra ersättningsbostad.

Liksom bostad utomlands inte kan vara ursprungsbostad även om den är privatbostad, kan bostad utomlands inte heller vara ersättningsbostad, 47 kap. 5 § IL.

29.1.3 Beloppsgränser

För att uppskov ska komma i fråga måste vinsten normalt uppgå till minst 50 000 kr, 47 kap. 6 §. Beloppet gäller för varje säljare för sig.

Exempel

Cecilia och David äger hälften var av ett småhus, som de köpte 1989. De säljer i december 2003 och gör då en vinst

om 90 000 kr tillsammans. För var och en blir vinsten alltså 45 000 kr. Detta är mindre än 50 000 kr. De får därför inte uppskov med beskattningen.

I de tvångsförsäljningsfall som nämnts ovan räcker det att säljarens vinst är 10 000 kr för att uppskov ska kunna medges, 47 kap. 6 § IL.

29.1.4 Tidsgränser

En förutsättning för att en bostad ska få räknas som ersättningsbostad är att denna förvärvats tidigast året före och senast året efter avyttringen av ursprungsbostaden. SRN har i beslut 970326

med dnr 7795-96/6100 ansett att en avstyckning från en tidigare ägd fastighet tidsmässigt ska härledas till tidpunkten för anskaffning av stamfastigheten.

Gammal fastighet

Genom lagändring, prop. 2001/02:43, föreslås med giltighet på avyttringar from 2001-01-01 att även förvärv av fastighet, som skett före den tidpunkt som anges ovan, ska kunna utgöra ersättningsbostad, 47 kap. 5a § 2 st. IL. En förutsättning är att man utför ny- till- eller ombyggnad på fastigheten. Dessa arbeten ska dessutom företagas tidigast den 1 januari året före det år då ursprungsbostaden avyttras och senast den 2 maj andra året efter nämnda avyttring. Fastigheten ska, om den kommer att utgöra ersättningsbostad, anses förvärvad den 1 januari året före det år ursprungsbostaden avyttras. Av specialmotiveringen till nämnda lagrum framgår att detta innebär att fastighetens karaktär ska bedömas utifrån förhållandena vid samma tidpunkt.

29.1.5 Yrkande

Yrka

Den som vill ha uppskov med skatten ska begära ett uppskovsavdrag i deklarationen för det år som avyttringen av ursprungsbostaden deklarerar. I den mån det först under följande år föreligger förutsättningar för att medge ett slutligt uppskovsavdrag måste begäran fullföljas med sådana uppgifter som är nödvändiga för att beräkna storleken på uppskovsavdraget samt uppgifter om ersättningsfastigheten, 2 kap. 17 § 2 st. LSK.

Medgivande

I dödsbofallen ska den efterlevande lämna medgivande till att den förvärvade bostaden räknas som ersättningsbostad. 47 kap. 15 §.

Benefika överlåtelse

Den som överlåter ersättningsbostad till annan genom benefikt fång ska i sin självdeklaration för överlåtelseåret lämna uppgifter om storleken på det belopp som ska reducera anskaffningsutgiften när ersättningsfastigheten avyttras. Dessutom ska det framgå beteckning på ersättningsbostaden, eller om denna är en bostads-

rätt, bostadsföretagets namn. Vidare ska förvärvarens namn, adress samt person- eller organisationsnummer anges, 3 kap. 12 § LSK. ~~2 kap. 17 § 3 e och 4 e st. LSK.~~

29.2 Beräkning och återföring

29.2.1 Preliminärt uppskovsavdrag

Ingen anskaffning

Anskaffas ingen ersättningsfastighet före utgången av det år då ursprungsbostaden avyttras eller om bosättning inte sker senast den 2 maj året därpå kan den skattskyldige yrka ett s.k. preliminärt uppskovsavdrag. Detta uppgår i så fall till ett belopp motsvarande den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning med anledning av försäljning av ursprungsbostaden, 47 kap. 8 § IL. Även om den tilltänkta ersättningsbostaden är billigare än den avyttrade bostaden saknas möjligheter att begränsa det preliminära uppskovsavdraget, prop. 1993/94:45 sida 44.

Anskaffning samt avsikt att investera

Om ersättningsbostaden är en fastighet och förvärvaren har haft eller avser att lägga ned utgifter för ny- till- eller ombyggnad under tiden 2 maj året efter avyttringsåret och den 2 maj året där- efter, föreligger rätt att yrka ett preliminärt uppskovsavdrag. Detta beräknas på samma sätt som enligt 8 § dvs. till ett belopp motsvarande den kapitalvinst, som ska tas upp till beskattning, 47 kap. 7 § 4 st. IL.

KRNG har i dom 001221 mål nr 2812-2000 inte ansett att lag- texten lämnar utrymme för att medge ett preliminärt uppskovsav- drag om förutsättningarna är uppfyllda för att medge ett slutligt uppskovsavdrag, dvs. att ersättningsfastighet förvärvats, att bo- sättning skett samt förvärvaren inte avser att lägga ned utgifter på ny- till- eller ombyggnadskostnader.

Med fastighet avses även byggnad på ofri grund, 2 kap. 6 § IL.

Lägg märke till att om ersättningsbostaden utgörs av en bostads- rätt saknas förutsättningar för att ta hänsyn till ny- till- eller om- byggnadskostnader.

Exempel

Pelle avyttrade under 2003 sin villa för 1 000 000 kr. Vil- lan hade han förvärvat 1998 för 700 000 kr. Kapitalvinsten uppgick till 300 000 kr. Pelle yrkade ett preliminärt upp- skovsavdrag då han inte hade förvärvat någon ersättnings- bostad under året. Pelle medges vid 2004 års taxering ett preliminärt uppskovsavdrag med 200 000 kr ($\frac{2}{3} \times 300\,000$).

Exempel

Gullan avyttrade under 2002 sin bostadsrätt i den under året nybildade bostadsrättsföreningen Hägern för 500 000 kr. I insats hade hon erlagt 100 000 kr. Vid avyttringstidpunkten var alla lägenheter i fastigheten upplåtna som bostad till bostadsrättsinnehavarna. Utifrån förhållandena vid årets ingång utgör bostadsrättsföreningen ett s.k. oäkta bostadsföretag. Gullans kapitalvinst uppgår till 400 000 kr. Hon yrkar uppskovsavdrag vid 2003 års taxering då hon varit bosatt i lägenheten i tre år. Gullan medges uppskovsavdrag med 400 000 kr eftersom hela vinsten är skattepliktig.

29.2.2 Återföring av preliminärt uppskovsavdrag**Särskilt tillägg**

Om ersättningsbostad inte anskaffas året efter det att ursprungsbostaden avyttrats eller bosättning inte sker senast 2 maj året därpå ska uppskovsavdraget återföras till beskattning. Detta ska göras vid taxeringen året efter det att preliminärt uppskovsavdrag medgetts, 47 kap. 9 §. Härvid ska ett särskilt tillägg göras motsvarande 10 % av det återförda beloppet, 47 kap. 10 § IL.

Motsvarande gäller om del av medgivet uppskovsavdrag måste återföras p.g.a. att ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden.

Beträffande beräkning se avsnitt 29.2.3.

Exempel

Gustaf säljer sin bostadsrätt i november 2002 med en vinst på 200 000 kr, varav 2/3 är skattepliktig. Han avser att förvärva en ersättningsbostad men den 31 december 2002 har han ännu inte gjort det. Han får ändå göra uppskovsavdrag med lika stort belopp som den skattepliktiga vinsten, 133 333 kr. Under 2003 flyttar han till en hyreslägenhet och anskaffar därför inte någon ersättningsbostad. I deklarationen 2004 ska han ta upp 133 333 kr plus 10 procent = 13 333 kr eller sammanlagt 146 666 kr som intäkt av kapital.

Exempel

Göta säljer sin villa i oktober 2002 för 1 miljon kr och gör en skattepliktig vinst på 133 333 kr. I stället köper hon en annan äldre villa för 800 000 kr som hon tänker bygga till för 300 000 kr. I deklarationen 2003 får hon göra uppskovsavdrag som är lika stort som den skattepliktiga vinsten 133 333 kr.

Götas planer ändras så att tillbyggnaden blir större och kostar 400 000 kr. Men arbetet drar ut på tiden så att endast arbete för 100 000 kr utförts före den 2 maj 2004. Det belopp hon kan räkna som vederlag för ersättningsbostaden blir då $800\,000 + 100\,000 = 900\,000$ kr vilket är $9/10$ av vederlaget hon fick för ursprungsbostaden. I deklarationen 2004 ska Göta som intäkt av kapital ta upp hela det uppskovsavdrag hon gjorde föregående år minskat med det som hon slutligen ska få göra: $133\,333 - 9/10 \times 133\,333 = 13\,333$ kr. Därtill ska hon ta upp det särskilda tillägget 10 procent av det återförda beloppet eller 1 333 kr. Sammantaget tar hon upp 14 666 kr som intäkt i inkomstslaget kapital.

Exempel

Gullan, som har ett preliminärt uppskovsavdrag för avyttring av andel i Brf Hägern med 400 000 kr förvärvar ingen ersättningsbostad under 2003. Vid 2004 års taxering ska hon ta upp 440 000 kr ($400\,000 + 10\% \times 400\,000$) som intäkt i inkomstslaget kapital.

29.2.3 Slutligt uppskovsavdrag

Om ersättningsbostaden förvärvas senast samma år som ursprungsbostaden avyttras och bosättning sker senast den 2 maj året därpå föreligger förutsättningar för att yrka ett slutligt uppskovsavdrag. Om ersättningen för ersättningsbostaden motsvarar eller överstiger ersättningen för ursprungsbostaden medges uppskovsavdrag med hela den kapitalvinst som ska tas upp till beskattning, 47 kap. 7 § IL.

Exempel

Nisse säljer sin ursprungsbostad för 1 miljon kr. Kapitalvinsten uppgår till 300 000 kr varav 200 000 kr ska tas upp till beskattning. Han köper samma år en ersättningsfastighet för 1 200 000 kr. Nisse får uppskovsavdrag motsvarande hela den skattepliktiga kapitalvinsten, dvs. med 200 000 kr.

Om ersättningen för ersättningsbostaden understiger ersättningen för ursprungsbostaden medges inte uppskovsavdrag med belopp motsvarande hela den skattepliktiga kapitalvinsten. Istället medges avdrag i proportion till hur stor del som ersättningen för ersättningsbostaden utgör av ersättningen för ursprungsbostaden. I sådana fall medges alltså uppskovsavdrag enligt följande formel;

Kapitalvinst som ska tas upp $\times$ ersättning för ersättningsbostaden/ersättning för ursprungsbostaden.

Exempel

Samma som föregående men Nisses ersättningsbostad kostar bara 800 000 kr.

Uppskovsavdrag

$$2/3 \times 300\,000 \times 800\,000 / 1\,000\,000 = 160\,000$$

Exempel

Nina avyttrade sin bostadsrätt i Brf Hägern för 500 000 kr. Till skillnad från Gullan så anskaffade Nina en ny bostadsrätt under 2002 för 500 000 kr. Hon beviljades vid 2003 års taxering ett slutligt uppskovsavdrag med 400 000 kr. Under 2003 säljer Nina sin nya bostadsrätt för 500 000 kr. Hennes anskaffningsutgift, 500 000 kr, ska reduceras med uppskovsavdraget, 400 000 kr. Kapitalvinsten, som ska redovisas vid 2004 års taxering, kommer att uppgå till 400 000 kr. Härav är 266 666 kr ($2/3 \times 400\,000$) skattepliktigt.

**Byggekostnader
ny fastighet**

Det är enligt 47 kap. 13 § IL möjligt att till ersättningen för ersättningsbostaden lägga utgifter för ny- till- eller ombyggnad motsvarande utgifter från förvärvsdagen till och med den 2 maj året efter avyttringsåret. I den mån utgifter belöper även på tid därefter är man hänvisad att yrka om preliminärt uppskov. Se avsnitt 29.2.2.

Enligt 45 kap. 11 § IL gäller att förbättringsutgifter normalt ska hänföras till den tidpunkt då räkning eller faktura erhållits som visar vilket arbete som utförts. Samma princip bör gälla även här.

**Byggekostnader
gammal fastighet**

Genom förslag till lagändring, prop. 2001/02:43, gäller för avyttringar fr.o.m. 1 jan 2001 att även en, sedan tid före året före avyttringsåret, innehavd fastighet kan utgöra ersättningsbostad. I sådana fall får som ersättning för ersättningsbostaden endast räknas utgifter för ny- till- eller ombyggnadskostnader som lagts ned under tiden mellan den 1 januari året före det år då ursprungsboenden avyttrades och den 2 maj andra året efter denna avyttring, 47 kap. 13a § IL.

Exempel

Gert avyttrar under 2003 sin villa i Halmstad för 1 miljon kr. Vinsten uppgår till 300 000 kr. Han använder en del av pengarna för att bygga om sin sommarstuga till permanentbostad. Stugan köpte han för 500 000 kr under 1995. Under 2003 renoverar han stugan för 200 000 kr genom att byta köksinredning, kyl- frys och spis. Vidare byter han alla innertak samt golv. Han bygger om stugan genom att

inreda den tidigare sängkammaren till nytt badrum. Kostnad 100 000 kr. Han gör även en tillbyggnad som bl. a innehåller en ny sovrumsdela för familjen. Kostnad 200 000 kr. Han bygger dessutom ett nytt garage för 100 000 kr. Gert bosätter sig i den ombyggda stugan den 24 dec 2003. Han vill ha uppskov med så stor del av kapitalvinsten på den avyttrade villan som möjligt.

Till ersättning för ersättningsbostaden kan endast hänföras kostnad för ny- till- och ombyggnad dvs. 100 000 för garage, 200 000 kr för sovrumsdela samt ombyggnad till nytt badrum, 100 000 kr. Sammanlagt 400 000 kr.

Uppskovsavdraget beräknas enligt följande

$$2/3 \times 300\,000 \times 400\,000 / 1\,000\,000 = 80\,000 \text{ kr}$$

Skattepliktig kapitalvinst uppgår till 120 000 kr (200 000 – 80 000).

29.3 Avyttring av ersättningsbostaden

När ersättningsbostaden avyttras ska anskaffningsutgiften minskas med det kapitalvinstbelopp som inte beskattades när ursprungsbostaden avyttrades, 47 kap 11 § IL.

Den skattepliktiga delen av en kapitalvinst vid avyttring av en privatbostad höjdes från 50 % (1/2) till 2/3 fr.o.m. 2002 års taxering. Detta innebär att uppskovsavdrag som redovisats t.o.m. 2001 års taxering ska återföras med omräkning 2/1. Uppskovsavdrag som medgivits fr.o.m. 2002 års taxering ska istället omräknas med 3/2.

Exempel

Sven sålde sin villa 1996 med en vinst på 300 000 kr. Samma år anskaffades en ny fastighet för 1 000 000 kr. Sven medgavs uppskovsavdrag med 150 000 kr motsvarande den skattepliktiga kapitalvinsten. Under 2003 säljer Sven sin nya villa för 1 200 000 kr. Sven ska vid beräkning av sin kapitalvinst minska sin anskaffningsutgift med 300 000 kr. (2/1 x 150 000).

Exempel

Kalle sålde sin bostadsrätt 2001 för 600 000 kr. Hans vinst uppgick till 150 000 kr. Han köpte en ny bostadsrätt samma år för 400 000 kr och medgavs uppskovsavdrag med 66 666 kr (2/3 x 150 000 kr x 400 000/600 000). När Kalle under 2003 säljer sin nya bostadsrätt ska han minska sin anskaffningsutgift med 100 000 kr (3/2 x 66 666).

Följer fastigheten

I den mån bostad övertages genom ett benefikt fång (arv, testamente, gåva, bodelning) gäller att eventuellt uppskovsavdrag följer med till den nye ägaren. Denne ska således, förutom att basera sin anskaffningsutgift på vad som skulle gällt för den som överlätit bostaden, 44 kap. 21 § IL, minska sin anskaffningsutgift med ett övertaget uppskovsavdrag. I den mån även senare förvärv sker genom benefika fång mot vederlag föreligger förutsättningar för att ackumulera flera uppskovsavdrag till samma ersättningsbostad. Se även avsnitt 29.4. Det saknas möjlighet att frivilligt återföra hela eller delar av ett medgivet uppskovsavdrag till beskattning.

29.4 Beräkning av ersättningarna

Uppskovsavdraget baseras på en jämförelse mellan ersättningen för ersättningsbostaden och ersättningen för ursprungsbostaden. Vad som menas med ersättning definieras dels i 47 kap. 12 § IL och dels i 47 kap. 13 § IL.

Försäljningskostnader / inköpskostnader

I 47 kap. 12 § IL anges dels att vederlaget för ursprungsbostaden ska reduceras med mäklararvode, säljarsförsäkring och liknande försäljningskostnader. Beträffande ersättningsbostaden ska vederlaget ökas med eventuell inköpsprovision, stämpelskatt och liknande inköpskostnader.

Exempel

Erik har under år 2003 sålt en bostadsrätt för 750 000 kr och gjort en vinst på 200 000 kr. Mäklaren har erhållit 50 000 kr som försäljningsprovision. Erik köper ett gammalt nedgången småhus för 400 000 kr som han helrenoverar för 300 000 kr. Dessutom bygger han till huset och bygger ett nytt garage för sammanlagt 230 000 kr. Kostnaderna för den nya bostaden är alltså 930 000 kr.

När det gäller uppskov får Erik räkna inköpspriset 400 000 kr och nybyggnadskostnaderna 230 000 kr, sammanlagt 630 000 kr som ersättning för ersättningsbostaden. Renoveringskostnaderna beaktas däremot inte. Ersättningen för ursprungsbostaden uppgår till 700 000 kr (750 000 - 50 000).

Eriks uppskovsavdrag beräknas enligt följande

$$2/3 \times 200\,000 \times 630\,000 / 700\,000 = 120\,000 \text{ kr}$$

När Erik säljer sin fastighet ska han minska sin anskaffningsutgift med 180 000 kr ($3/2 \times 120\,000$).

Benefika fång

Det uppställs inget krav i 47 kap. IL att ersättningsbostaden ska förvärfvas genom ett oneröst fång (köp, byte eller liknande). Uppskov enligt den tidigare uppskovslagen kunde medges även vid förvärv genom gåva eller arv, (RÅ 1986 ref. 127 I-II). Motsvarande synes gälla även när 47 kap. IL är tillämplig.

Ersättning för ersättningsbostaden baseras i så fall på eventuellt utgivet vederlag. Här ingår även t.ex. övertagna skulder.

29.5 Dödsfall efter avyttring av ursprungsbo- stad

Som huvudregel gäller inte uppskovsmöjligheterna för dödsbon. Endast i följande fall kan uppskov komma i fråga för ett dödsbo 47 kap. 14 § IL.

Om den som avyttrat ursprungsbo-
staden avlider innan han förvärvat en ersättningsbo-
stad, förutsatt att hans make eller sambo för-
värvar en ersättningsbo-
stad och själv uppfyller bosättningskraven (både för ursprungsbo-
staden och för ersättningsbo-
staden).

Om den som förvärvat en ersättningsbo-
stad avlider innan han bo-
satt sig där, förutsatt att hans make eller sambo själv uppfyller
bosättningskraven (både för ursprungsbo-
staden och för ersätt-
ningsbo-
staden). I detta fall fordras det dessutom att ersättnings-
bo-
staden när den efterlevande bosätter sig där, antingen ägs av
dödsboet eller har övergått till den efterlevande genom arv, testa-
mente eller bodelning med anledning av den andres död.