

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
5073–5074-09

meddelad i Stockholm den 11 juni 2010

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPARTER**

AA  
BB

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 18 maj 2009 i mål nr 295-08 och 296-08, se bilaga

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2006

---

## **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten bifaller överklagandet och bestämmer uppskovsavdraget till 367 935 kr och det särskilda tillägget till 51 411 kr för var och en av AA och BB.

Dok.Id 91756

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Wallingatan 2

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:** regeringsratten@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

**YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, förordnar att AA och BB vardera ska medges slutligt uppskovsavdrag med 367 935 kr och ta upp ett särskilt tillägg om ytterligare 23 523 kr, dvs. totalt 51 411 kr. Skatteverket anför bl.a. följande. Begreppet lägenhet i bostadsrättslagen (1991:614) avgränsas av objektet för föreningens upplåtelse. Varje upplåtelseavtal bildar en egen bostadsrätt och utgör därmed civilrättsligt en separat tillgång. Med begreppet privatbostadsrätt i 2 kap. 18 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avses en andel i ett privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. Av definitionen framgår att med bostaden menas den lägenhet som enligt avtalet knutits till andelen i fråga. När det gäller lägenheter upplåtna enligt två skilda upplåtelseavtal utgör dessa således två andelar, två bostadsrätter och – enligt bostadsrättslagens definition – två lägenheter. Det är därför i ett sådant fall fråga om två privatbostadsrätter. Bostadsrätter till en sammanbyggd lägenhet ska således kapitalvinstbeskattas var för sig (RÅ85 1:77). Enligt RÅ 1990 ref. 36 ska ett uppskovsbeslut omfatta endast kapitalvinst avseende en tillgång som kapitalvinstbeskattas för sig. Verket tolkar rättsfallet som att även en ersättningsbostad i princip ska utgöra en tillgång som kapitalvinstbeskattas för sig. Innebörden av formuleringen ”en tillgång (---) som vid förvärvet är bostad i ett privatbostadsföretag” i 47 kap. 5 § IL bör därför avgränsas av upplåtelseavtalet med föreningen så att endast en bostadsrätt kan utgöra ersättningsbostad. Detta överensstämmer bäst med synsättet att uppskovsreglerna är en integrerad del av systemet för kapitalvinstbeskattningen.

AA och BB bestrider bifall till överklagandet.

**SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44 kap. IL. Enligt 44 kap. 13 § ska kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet.

Mål nr  
5073–5074-09

Särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av privatbostadsrätter finns i 46 kap. IL. Med privatbostadsrätt avses enligt 2 kap. 18 § IL en andel i ett privatbostadsföretag, om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad.

I 47 kap. IL finns bestämmelser om uppskov med beskattning av kapitalvinst för den som avyttrar en privatbostadsrätt. Enligt 47 kap. 2 §, i dess för målet aktuella lydelse, får en skattskyldig göra uppskovsavdrag (numera avdrag för uppskovsbelopp) om han tar upp en kapitalvinst på grund av avyttring som omfattar en ursprungsbostad och har förvärvat eller tänker förvärva en ersättningsbostad samt har bosatt sig eller tänker bosätta sig i ersättningsbostaden. Med ersättningsbostad avses enligt 47 kap. 5 § bl.a. en tillgång i Sverige som vid förvärvet är bostad i ett privatbostadsföretag. När ett uppskovsavdrag återförs ska också ett särskilt tillägg som motsvarar tio procent av det återförda beloppet tas upp (47 kap. 10 §).

Av handlingarna framgår bl.a. följande. Makarna AA och BB erhöll taxeringsåret 2005 preliminärt uppskovsavdrag med 882 041 kr vardera avseende den skattepliktiga kapitalvinsten efter försäljningen av fastigheten Röken 21. Ersättningen för ursprungsbostaden uppgick för var och en av dem till 2 815 000 kr. Den 17 januari 2005 förvärvade makarna hälften var av bostadsrätterna till lägenheterna nr 1 och 5 i Bostadsrättsföreningen Gömma Ringen 9 för vardera 1 925 000 kr. De två lägenheterna var då upplåtna med bostadsrätt enligt skilda avtal men sammanbyggda för användning som en bostad. Makarna AA och BB yrkade vid 2006 års taxering slutligt uppskovsavdrag med 603 171 kr och åberopade båda bostadsrätterna som ersättningsbostad.

Skatteverket godtog endast en av bostadsrätterna som ersättningsbostad och fördelade köpeskillingen utifrån bostadsrätternas förmögenhetsvärden enligt kontrolluppgifter från föreningen.

Frågan i målen är om lägenheterna tillsammans kan utgöra en ersättningsbostad vid tillämpning av reglerna om uppskovsavdrag i 47 kap. IL, trots att de upplåtits med bostadsrätt enligt skilda avtal.

En grundläggande princip vid kapitalvinstbeskattningen är att varje enskild tillgång behandlas för sig och att ett omkostnadsbelopp måste fastställas för varje sådan tillgång. Finns det fler än en ägare ska omkostnadsbeloppet fastställas för varje andelsägare. Om ett gemensamt pris har åsatts flera tillgångar som förvärvas tillsammans måste köpeskillingen fördelas på de enskilda tillgångarna. Vad nu sagts innebär att varje privatbostadsrätt, eller ideell andel därav, utgör en kapitalvinstbeskattad tillgång även om den förvärvas tillsammans med en annan privatbostadsrätt till ett gemensamt pris. Härav följer emellertid inte nödvändigtvis att en bostad som består av flera lägenheter som var för sig innehas med bostadsrätt inte kan betraktas som en ersättningsbostad i uppskovssammanhang. Regeringsrätten övergår nu till den frågan.

Av RÅ 1990 ref. 36 framgår att uppskovsreglerna ingår som en del av systemet för kapitalvinstbeskattningen av fastigheter och att det därför i princip ska föreligga identitet – bl.a. när det gäller omfattningen av den avyttrade egendomen – mellan egendom för vilken kapitalvinst beräknats vid inkomsttaxeringen och den egendom som uppskovsbeslutet avser. Vidare framgår att varje uppskovsbeslut kan avse endast en taxeringsenhet eller sådan del av en taxeringsenhet som kapitalvinstbeskattas för sig och att för varje uppskovsbeslut ska i princip ersättningsbostaden på motsvarande sätt utgöras av en taxeringsenhet eller del av sådan. Rättsfallet avser i och för sig fastigheter men det saknas skäl att anlägga ett annorlunda synsätt på privatbostadsrätter. En analog tillämpning av rättsfallet leder således till att endast *en* privatbostadsrätt kan utgöra ersättningsbostad enligt ett uppskovsbeslut. Två lägenheter upplåtna med bostadsrätt enligt skilda avtal kan därför – även om de utformats och fungerar som

Mål nr  
5073–5074-09

en bostad – inte utgöra en ersättningsbostad i den mening som avses i 47 kap.  
5 § IL. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

Karin Almgren

Peter Kindlund

Lennart Hamberg

Margit Knutsson

Olle Stenman

Markus Olsson

Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd II

Föredraget 2010-05-19