

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
2536-09

meddelad i Stockholm den 11 juni 2010

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Advokat Björn Sahlin
Advokatfirman Wåhlin HB
Box 11909
404 39 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 10 februari 2009 i mål nr 3062-08, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2007

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller överklagandet och bestämmer uppskovsavgiften till
1 303 895 kr.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning för kostnader i målet med 17 437 kr.

Dok.Id 91755

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 ska medges slutligt uppskovsavdrag med 1 303 895 kr med anledning av försäljningen av 50 procent av bostadsrätten till lägenhet nr 6 i Bostadsrättsföreningen Riddaren. 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. Bostadsrätter till en sammanbyggd lägenhet ska därför kapitalvinstbeskattas var för sig (RÅ85 1:77). Uppskovsreglerna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är en del av systemet för kapitalvinstbeskattning av fastigheter och bostadsrätter (RÅ 1990 ref. 36). I princip ska därför identitet finnas mellan den egendom för vilken kapitalvinst beräknats vid inkomsttaxeringen och den egendom som uppskovsbeslutet avser. Av reglernas systematik framgår att ett uppskovsbeslut avser uppskov med beskattningen av vinsten från en försäljning av en tillgång som kapitalvinstbeskattas för sig. I ett fall som det nu föreliggande – där endast en ersättningsbostad anskaffats – kan därför uppskov medges för kapitalvinsten avseende enbart en av bostadsrätterna.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Den teknik som står till buds för att öka eller minska storleken på en lägenhet som innehas med bostadsrätt är att bostadsrättsföreningen först förvärvar berörda bostadsrätter och därefter upplåter en eller flera bostadsrätter med den förändrade omfattningen. Det är tveksamt om denna teknik över huvud taget har använts i praktiken för sammanslagning av befintliga bostadsrätter. I föreliggande fall har bostadsrättsföreningen gett tillstånd till sammanslagning av de två lägenheterna utan villkor om återställning. Föreningen har därigenom accepterat att bostadsrätterna utgör en lägenhet som endast kan avyttras som en enhet. Även om föreningen inte har vidtagit de rätta åtgärderna för en sammanslagning av bostadsrätterna är bostaden att betrakta som en enhet och därmed som en ursprungsbostad.

Mål nr
2536-09

AA yrkar ersättning för ombudskostnader i Regeringsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 17 437 kr.

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.

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. En bostad som innehas av en medlem i ett privatbostadsföretag och som används för permanent boende är en privatbostad, 2 kap. 8 §.

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 ursprungsbostad avses enligt 47 kap. 3 § en sådan privatbostad som vid avyttringen är den skattskyldiges permanentbostad.

Av handlingarna framgår bl.a. följande. AA förvärvade den 8 september 2004 hälften av bostadsrätterna till lägenheterna nr 5 och 6 i Bostadsrättsföreningen Riddaren. Lägenheterna var då upplåtna med bostadsrätt enligt skilda avtal men sammanbyggda för användning som en bostad. Den 21 juni 2006 sålde AA sin andel av bostadsrätterna. Enligt kontrolluppgifter från bostadsrättsföreningen var försäljningspriset 4 003 760 kr för bostadsrätten till lägenhet nr 5 och 3 496 240 kr för bostadsrätten till lägenhet nr 6. AA redovisade

försäljningarna vid 2007 års taxering utifrån en gemensam kapitalvinstberäkning på blankett K 6. Hon begärde också uppskov med den sammanlagda kapitalvinst som blev resultatet av den gemensamma beräkningen.

Skatteverket medgav slutligt uppskovsavdrag för kapitalvinsten avseende endast en av bostadsrätterna och valde den högsta av de två vinsterna. Utgifterna för försäljningen, förbättringsutgifterna och det återförda uppskovet fördelades proportionellt mellan de två bostadsrätterna. Som skäl för beslutet angav verket att varje bostadsrätt vid kapitalvinstberäkningen utgör en beräkningsenhet som ska redovisas särskilt på blankett K 6 samt att uppskov endast kan medges för en kapitalvinst och att därför endast en bostadsrätt kan vara ursprungsbostad.

Frågan i målet är om lägenheterna tillsammans kan utgöra en ursprungsbostad 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 en separat vinstberäkning måste göras för varje sådan tillgång. Finns det fler än en ägare ska skilda vinstberäkningar göras för varje andelsägares försäljning. Om ett gemensamt pris har åsatts flera tillgångar som säljs tillsammans måste köpeskillingen fördelas på de enskilda tillgångarna. Vad nu sagts innebär att varje privatbostadsrätt, eller ideell andel därav, utgör en kapitalvinstbeskattad tillgång som ska bli föremål för vinstberäkning för sig även om den säljs 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 ursprungsbostad 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

Mål nr
2536-09

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. 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 ursprungsbostad enligt ett uppskovsbeslut. Två lägenheter upplåtna med bostadsrätt enligt skilda avtal kan därför – även om de utformats och fungerar som en bostad – inte utgöra en ursprungsbostad i den mening som avses i 47 kap. 3 § IL. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och AA är därmed berättigad till ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Yrkat belopp framstår som skäligt och ersättningsyrkandet ska därför bifallas.

Karin Almgren

Peter Kindlund

Lennart Hamberg

Margit Knutsson

Olle Stenman

Markus Olsson

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd II

Föredraget 2010-05-19