

**KLAGANDE**

AA

Ombud: Anders Simonsson
Burenstam & Partners AB
Nybrogatan 11
114 39 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 16 juni 2010 i mål nr 16342-10,
se bilaga A

SAKEN

Kapital; återföring av uppskovsbelopp vid inkomsttaxering 2008
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för
kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

AA fullföljer sin talan och yrkar ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 13 000 kr inkl. mervärdesskatt. Han åberopar vad han anfört i förvaltningsrätten och tillägger bl.a. följande. Uttalandena i prop. 1993/94:45 s. 42 rör fall då karaktärsbytet sker under innehavstiden och kan inte anses vara något stöd för att en bostad som redan vid förvärvet inte uppfyller kraven i 47 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) skulle kunna räknas som en ersättningsbostad. Uppskovsreglerna skiljer på två huvudfall. Å ena sidan att en ersättningsbostad har förvärvats och å andra sidan att en ersättningsbostad inte har förvärvats. I det förra fallet som nu regleras i 47 kap. 7 § IL, ska uppskov medges enligt vad som där anges och därefter ska beloppet återföras när ersättningsbostaden avyttras. Också i de fall som regleras i 47 kap. 8 § IL ska uppskov medges om den skattskyldige yrkar det. Om däremot ingen ersättningsbostad förvärvas inom de tidsramar som gäller ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning redan vid följande års taxering. Även reglerna i den tidigare lagen var uppbyggda på motsvarande sätt. Om Skatteverket hade uppmärksammat det rätta förhållandet, skulle verket ha kunnat återföra uppskovsbeloppet till beskattning vid 2002 års taxering enligt 47 kap. 8 och 9 §§ IL. Återföring hade också kunnat ske genom eftertaxering fram till 2007 års utgång. Det uppskov som han medgavs vid 2001 års taxering får anses ha tillkommit enligt 47 kap. 8 § IL. Den som är skattskyldig enligt 47 kap. 9 § IL är skyldig att ta upp ett särskilt tillägg enligt 10 § samma kapitel medan någon sådan skyldighet inte föreligger för den som är skattskyldig enligt 47 kap. 11 § IL.

Bestämmelser om hur taxeringsbeslut kan rättas finns i taxeringslagen (1990:324). Om det medgivna uppskovet rätteligen hade återförts vid taxeringen 2002 skulle detta ha inneburit att han då hade beskattats för den vinst han gjort på sin ursprungsbostad, en privatbostad. Det hade inneburit att endast hälften av uppskovet skulle ha blivit skattepliktigt. Om verkets underlåtenhet att återföra uppskovsbeloppet vid rätt taxering, 2002, leder till

att beskattning i stället får ske vid avyttringen av en andelslägenhet, medför felet att uppskovsbeloppet som en del av vinstberäkningen för en näringsfastighet blir skattepliktigt till 9/10 i stället. Med ersättningsbostad i 47 kap. 11 § IL bör avses sådan bostad som avses i 47 kap. 5 § IL. Vid sådant förhållande är 11 § inte tillämplig i hans fall. Någon annan grund för beskattning finns inte.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten. Skatteverket hänvisar till vad som anförts tidigare med följande tillägg. Tillämpning av uppskovsreglerna aktualiseras vid högst två på varandra följande taxeringar. Obeskattad vinst från ursprungsbostaden beaktas sedan vid vinstberäkningen när ersättningsbostaden avyttras. Det ska inte ske någon ytterligare prövning av det medgivna uppskovet eller ersättningsbostaden vid bedömningen om uppskovsbeloppet ska tas upp till beskattning. Beskattningen är en direkt följd av att ersättningsbostaden avyttras och det är inte fråga om en rättelse av ett felaktigt beskattningsbeslut.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Även med beaktande av vad AA anført i överklagandet instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning och avslår därför överklagandet.

Det saknas förutsättningar att bevilja ersättning för kostnader i kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Jerry Eriksson
lagman
ordförande

Cecilia Silfverhjelms
kammarrättsråd
referent

Cecilia Melander
tf assessor



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM**
Skatteavdelningen

DOM
2010-06-16
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
16342-10
Enhet 1

KLAGANDE
AA

Ombud: Anders Simonsson
Burenstam & Partners AB
Nybrogatan 11
114 39 Stockholm

MOTPART
Skatteverket
Skattekontoret Sundsvall
Box 500
851 07 Sundsvall

(dnr 470-742188-09)

ÖVERKLAGAT BESLUT
Skatteverkets beslut den 28 april 2009

SAKEN
Inkomsttaxering 2008; återföring av uppskovsbelopp

DOMSLUT

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Dok.Id 16508

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
115 76 Stockholm	Tegeluddsvägen 1	08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se	08-561 680 01	måndag – fredag 09:00-15:00

BAKGRUND OCH YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 28 april 2009 att fastställa AAs kapitalvinst vid 2008 års taxering till 1 571 133 kr genom att återföra tidi-gare beviljat uppskovsbelopp med 1 002 350 kr.

Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. AA har vid 2001 års taxering avyttrat en bostad varvid en kapitalvinst uppkommit. Han sök-te och beviljades uppskov med beskattningen av kapitalvinsten med 1 002 350 kr eftersom han anskaffat en ersättningsbostad – fastigheten xxx. Han anger i sin deklaration att ersättningsbostaden xxx är och har alltid varit fastighetstaxerad som hyreshus, vilket även framgår av fastighetsregistret. Han anser att denna fastighet aldrig hade kunnat vara ersättningsbostad enligt bestämmelserna om uppskovsbelopp i inkomstskattelagen (1999:1229) – IL – där begreppet ersättningsbostad definieras i 47 kap. 5 §. Skatteverket anser att uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning vid 2008 års taxering eftersom ersättningsbostaden såldes 2007 även om beslutet om uppskov är fattat på felaktiga grunder. Han har själv begärt att uppskavsreglerna ska tillämpas på kapitalvinsten, varför reglerna i 47 kap. IL ska fullföljas. Detta måste gälla oavsett om det fastställda uppskovsbeloppet senare visat sig vila på felaktiga grunder (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 29 september 2006 i mål nr 2005-06).

AA överklagar beslutet och yrkar att uppskovsbeloppet om 1 002 350 kr inte ska återföras till beskattning samt att han ska beviljas ersättning för ombudskostnader i målet med 9 750 kr.

Till stöd för sin talan anför han i huvudsak följande. År 2000 sålde han en bostad med skattepliktig vinst. Samma år förvärvade han istället en ny bostad som han bosatte sig i. Den nya bostaden var en s.k. andelslägenhet.

Utan att känna till vad detta hade för betydelse yrkade han uppskovsavgift vid 2001 års taxering och uppgav att andelslägenheten utgjorde ersättningsbostad. Skatteverket godkände hans deklARATION. IL innehåller några begrepp som ser ut att vara allmänspråkliga, men som i lagen ges en definition som avviker från allmänt språkbruk. Begreppet ersättningsbostad har getts en inkomstskatterättslig innebörd i 47 kap. 5 § IL. Ersättningsbostad i allmänt språkbruk är givetvis varje bostad som någon skaffar sig istället för en annan, men IL: s regler om uppskovsbelopp ska tillämpas bara på sådana bostäder som uppfyller legaldefinitionen. Detta gäller hela 47 kap. IL. Det är inte en rimlig tolkning att lagen först omsorgsfullt slår fast vad som avses med ersättningsbostad och sedan tänker sig att någon av dess bestämmelser om ersättningsbostad ska tillämpas också på bostäder av annat slag. I all synnerhet måste denna allmänt erkända tolkningsregel gälla när den ger lagen ett fullkomligt begripligt innehåll som är enkelt att tillämpa. I 47 kap. 11 § stadgas att ett uppskovsbelopp ska återföras till beskattning när ersättningsbostaden avyttras. Ett av villkoren för beskattning enligt denna bestämmelse är således att fråga verkligen är om en ersättningsbostad enligt lagens definition. För andra bostäder är lagrummet inte tillämpligt. Det är ostridigt att den bostad som han förvärvade inte uppfyllde definitionen av ersättningsbostad i 47 kap. 5 § IL. När någon ersättningsbostad inte förvärvats inom föreskriven tid – vilket alltså är fallet för honom – gäller, enligt vad som framgår av 47 kap. 8 § IL, att avgift med fullt uppskovsbelopp ska medges vid taxeringen för avyttringsåret och, enligt vad som framgår av 47 kap. 9 § IL, att hela avgiften ska återföras till beskattning vid taxeringen året därpå. Detta är den materiella bestämmelse som är tillämplig i hans fall. Regeln är tvingande. Ingenting i denna bestämmelse utsäger eller ens antyder att Skatteverket skulle kunna välja att istället återföra vid annat tillfälle, minst av allt att så skulle kunna ske med stöd av en bestämmelse vars lagliga rekvisit inte är uppfyllda. När uppskovsbeloppet inte återfördes enligt 47 kap. 9 § IL vid 2002 års taxering innebar det således att uppskovsreglerna tillämpades felaktigt. När Skatte-

verket i hans fall inte återförde avdraget till beskattning vid rätt års taxering, dvs. 2002 års taxering, medför detta handläggningsfel alltså inte att Skatteverket får en ny chans vid en senare taxering, allra minst efter utgången av omprövningstiden. Det förhållandet att ett oriktigt avdrag tillkommit genom yrkande av den skattskyldige påverkar inte omprövningsmöjlighetens längd, lika litet som det påverkar hur de materiella reglerna ska tillämpas. Skatteverkets inställning leder till att även om någon som sålt en bostad och köpt en bil, anger bilens registreringsnummer på blanketten och får uppskov, så ska uppskovet återföras till beskattning när den s.k. ersättningsbostaden, dvs. bilen, säljs.

Skatteverket vidhåller efter obligatorisk omprövning sitt beslut och anför bl.a. följande. När AA begärde uppskov torde han ha lämnat uppgifter på ett sådant sätt att det av Skatteverket uppfattats som att det var fråga om köp av småhus. Då han begärt att uppskavsreglerna ska tillämpas på den skattepliktiga vinsten ska, sedan hans ansökan bifallits, reglerna om uppskov tillämpas och uppskovsbeloppet således återföras till beskattning i enlighet med det överklagade beslutet när den s.k. ersättningsbostaden säljs.

DOMSKÄL

Tillämpliga bestämmelser

Av 11 § i den vid 2001 års taxering gällande lagen (1993:1469) om uppskavsavdrag vid byte av bostad – UAL - framgår att med ersättningsbostad avses egendom som vid förvärvet utgörs av småhus med mark som är småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet samt tomt under förutsättning att där uppförs ett sådant småhus. Med ersättningsbostad avses också bostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening eller bostadsförening eller av delägare i bostadsaktiebolag om föreningens eller bolagets verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Bostad i utlandet kan inte vara ersättningsbostad.

Av 47 kap. 11 § första stycket IL framgår att vid avyttring av ersättningsbostaden ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning.

Av 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår att en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt skall efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om

1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet,
2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Förvaltningsrättens bedömning

Av utredningen har framkommit att AA vid 2001 års taxering yrkade uppskov med kapitalvinstbeskattning och att han uppgett att han köpt en ersättningsbostad på fastigheten xxx. Skatteverket biföll yrkandet. Det har i målet inte framkommit annat än att uppskov inte borde ha beviljats eftersom den av AA förvärvade bostaden utgjorde en del av ett andelshus och således inte uppfyllde förutsättningarna för att vara en ersättningsbostad i 11 § UAL. Definitionen av begreppet ersättningsbostad återfinns numera i 47 kap. 5-5b §§ IL, utan att ändring har skett i sak i de frågor som förvaltningsrätten nu har att pröva (jfr prop. 1999/2000:2, del 2, s. 566).

Förvaltningsrätten har att ta ställning till om försäljningen av bostaden på fastigheten xxx medför att det tidigare beviljade uppskovsavdraget ska återföras till beskattning, trots att det tidigare medgivna uppskovet rätteligen inte skulle ha beviljats.

I 47 kap. 11 § IL stadgas att uppskovsbeloppet ska återföras till beskattning vid avyttring av *ersättningsbostaden*. Att sistnämnda begrepp uttryckts i bestämd form ska enligt förvaltningsrättens mening tolkas på så sätt att det är vid avyttring av *den bostad* för vilken den skattskyldige medgavs upp-

skovet som uppskovsbeloppet ska återföras. Vid bedömningen av om ett uppskovsbelopp ska återföras till beskattning ska det därmed, enligt förvaltningsrättens mening, inte ske någon prövning av om den avyttrade bostaden uppfyller eller uppfyllde förutsättningarna för att vara en ersättningsbostad såsom detta begrepp definieras i 47 kap. 5-5b §§ IL. Avgörande för bedömningen av om återföring ska ske är istället frågan om det är samma bostad, för vilken uppskov medgivits, som avyttrats. Enligt förvaltningsrättens mening ska uppskovsbeloppet mot denna bakgrund återföras till beskattning om den bostad som ansetts vara en ersättningsbostad och för vilket uppskov medgivits avyttras, även om denna bostad felaktigt har ansetts vara en ersättningsbostad. Att det vid bedömningen av om uppskovsbelopp ska tas upp till beskattning inte ska ske någon prövning av om den avyttrade bostaden är eller har varit en ersättningsbostad, enligt lagens mening, framgår även av förarbetena till UAL där regeringen uttalat att det inte ska tillmätas någon särskild betydelse om en ersättningsbostad senare, på grund av exempelvis ändrad användning, byter skattemässig karaktär (prop. 1993/94: 45, s. 42 och 46). AA har under 2007 sålt den bostad för vilken han beviljats uppskov och detta uppskovsbelopp ska således återföras till beskattning vid 2008 års taxering. Överklagandet ska avslås.

AA har inte vunnit bifall till sin talan och det finns inte skäl att bevilja ersättning för kostnader på annan grund. Yrkandet om ersättning för ombudskostnader ska således avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga (DV3104 a).

Marie-Louise Diurson
chefsrådman

Föredragande har varit Andreas Hamrén.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen fordras att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska undertecknas av klaganden eller dennes ombud och ges in i original samt innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.