

<b>Målnummer:</b>	2536-09	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2010-06-11		
<b>Rubrik:</b>	Två bostadsrättslägenheter som sammanslagits till en bostad har inte ansetts kunna utgöra ursprungsbostad (I) respektive ersättningsbostad (II) vid tillämpningen av reglerna om uppskovsavdrag i 47 kap. inkomstskattelagen. Inkomsttaxering 2007 respektive 2006.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)</li><li>• 9 kap. 8 § bostadsrättslagen (1991:614)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1990 ref. 36</li><li>• RÅ 2003 ref. 34</li></ul>		

---

**REFERAT**

## I.

C.A. hade i sin inkomstdeklaration för taxeringsår 2007 redovisat försäljning av två bostadsrätter, lägenhet nr 5 och 6, i Bostadsrättsföreningen Riddaren. Hon yrkade uppskovsavdrag för den sammanlagda kapitalvinsten i samband med avyttringen eftersom lägenheterna redan när hon köpte dem var sammanbyggda till en lägenhet, vilken hon hade använt som bostad. På grund av ombyggnaden kunde en lägenhet inte användas separat. C.A. angav en bostadsrätt i Bostadsrättsföreningen Styrmannen som ersättningsbostad.

Skatteverket beslutade den 30 augusti 2007 att uppskovsavdrag endast kunde medges för en kapitalvinst och att bara en bostadsrätt kunde vara ursprungsbostad/ersättningsbostad. Skatteverket beslutade att bevilja slutligt uppskovsavdrag för den största kapitalvinsten, dvs. lägenhet nr 5, med 1 212 588 kr. Skatteverket fördelade utgifterna för försäljningen, förbättringsutgifterna och det återförda uppskovet proportionellt på de två bostadsrätterna.

C.A. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade i första hand att i deklarationen yrkat uppskovsavdrag skulle medges. I andra hand yrkade hon att slutligt uppskov bestämdes till 1 303 895 kr. Till stöd för sin talan anförde hon i huvudsak följande. Den ifrågavarande bostadsrätten förvärvades den 8 september 2004. Såväl i köpeavtalet som i objektsbeskrivningen anges köpeobjektet som bostadsrätten och lägenheten. Bostadsrättens andel i föreningen anges till 17,4 procent. Förklaringen till att bostadsrätten behandlas på detta sätt av samtliga inblandade parter är att den avyttrade bostadsrätten sedan många år innan hennes förvärv upphörde att vara två bostadsrättslägenheter. Vid sammanslagningen av lägenheterna avlägsnades kök och våtrum i den lägenhet som i det aktuella ärendet benämns nr 6. Denna "lägenhet" är inte längre en bostadslägenhet utan innehåller endast tre stycken rum. Härigenom är det omöjligt att som bostad självständigt och separat bruka lägenhet nr 6. Härtill kommer att lägenheten har en enda ingång. - Av Julius med fleras kommentar till bostadsrättslagen, tredje upplagan s. 35, framgår att "som lägenhet räknas enligt beräkningsregeln endast en avskild enhet som är inrättad att användas varaktigt och självständigt som bostad eller lokal. Enligt departementschefen bör som lägenhet vid beräkning endast betrakta en sådan del av huset som med utgångspunkt från hur huset är byggt naturligt utgör en brukningsenhet." - I och med sammanslagningen av lägenhet nr 5 och 6 upphörde i detta fall syftet med de två ursprungliga upplåtelseerna. Att syftet med de två ursprungliga upplåtelseerna upphörde framgår av att inget avtal om

återställande av lägenheterna till ursprungligt skick ingicks mellan bostadsrättsföreningen och de dåvarande bostadsrättsinnehavarna. Härigenom blev sammanslagningen mellan de två lägenheterna definitiv och slutlig. I enlighet med ovanstående kan lägenhet nr 6 inte avyttras separat och utgör således ingen separat civilrättslig tillgång som kan utgöra en egen enhet vid kapitalvinstberäkningen. Att de ursprungliga upplåtelseerna av lägenhet nr 5 och 6 inte har upphört och ersatts med en gemensam upplåtelse för hela ytan 145 kvm beror på okunskap eller underlåtenhet från bostadsrättsföreningens sida. I och med att bostadsrättsföreningen givit tillåtelse till en bestående förändring av upplåtna ytor skulle de ursprungliga upplåtelseerna ha försvunnit och ersatts med en ny gemensam upplåtelse. Hela den bostadsrätt som felaktigt kommit att benämnas nr 5 och nr 6 utgör den permanentbostad som den skattskyldiga varit bosatt i före försäljningen. - Yrkat uppskov emotsäges inte på något sätt av innehållen i rättsfallen RÅ 1990 ref. 36 och RÅ 2003 ref. 34.

Skatteverket omprövade beslutet utan att ändra detsamma. Verket anförde bl.a. följande. Varje avyttrad bostadsrätt som enligt 9 kap. 8 § bostadsrättslagen (1991:614) är en egen lägenhet hos bostadsrättsföretaget utgör en egen beräkningsenhet vid kapitalvinstberäkningen. Begreppet ursprungsbostad i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avser en sådan självständig beräkningsenhet. Slutligt uppskavsavdrag har medgivits vid beräkning av kapitalvinst för lägenhet nr 5 i Bostadsrättsföreningen Riddaren.

Länsrätten i Stockholms län (2008-02-29, ordförande Heinefors) yttrade: Frågan i målet är om båda bostadsrätterna skall beaktas vid beräkningen av uppskavsbeloppet. Varken lagtexten eller dess förarbeten ger något entydigt svar på frågan. De avgöranden som berörts ovan ger inte heller någon handfast vägledning, detta redan då de däri aktuella överlåtna objekten saknade det funktionella samband sinsemellan som ostridigt är för handen vad avser de lägenheter som är knutna till de nu aktuella bostadsrätterna. Det övergripande syftet med lagstiftningen - att underlätta rörligheten på bostadsmarknaden - kan inte i sig anses stjälpå vågskålen i endera riktningen. - Vid nu angivna förhållanden finner länsrätten C.A:s tolkning av bestämmelserna i 47 kap. IL skall ges företräde. - Länsrätten förklarar med ändring av det överklagade beslutet att de med bostadsrätt upplåtna lägenheterna 5 och 6 i Bostadsrättsföreningen Riddaren skall anses som en ursprungsbostad vid beräkning av uppskavsavdraget vid C.A:s inkomsttaxering 2007.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle upphäva domen samt medge slutligt uppskavsavdrag med 1 303 895 kr vid beräkning av kapitalvinst för lägenhet nr 5 i Bostadsrättsföreningen Riddaren och uppta skattepliktig kapitalvinst vid försäljning av lägenhet nr 6 i samma bostadsrättsförening till beskattning med 645 003 kr. Skatteverket åberopade vad som anförts tidigare och anförde därutöver bl.a. följande. En bostadsrätt är en andel i en bostadsrättsförening till vilken det är knutet en nyttjanderätt. Upplåtelseavtalet utgör den formella grunden för den ägda andelen med tillhörande nyttjanderätt. Varje upplåtelseavtal är knutet till en specifik bostadsrätt och utgör därmed civilrättsligt en separat tillgång. Detta gäller även när flera bostadsrätter (således med flera underliggande upplåtelseavtal) nyttjas som en bostad.

C.A. bestred ändring av länsrättens dom i första hand på den grunden att bostadsrätterna utgjorde en beräkningsenhet och i andra hand, för det fall bostadsrätterna utgjorde två beräkningsenheter, att båda dessa enheter utgjorde ursprungsbostad. Till stöd för sin talan anförde hon bl.a. följande. Äganderätten till en ekonomisk andel (insats) i en bostadsrättsförening är kopplad till en nyttjanderätt avseende en lägenhet. Upplåtelseavtal är det avtal mellan medlemmen och föreningen som specificerar vilken lägenhet nyttjanderätten avser. Rättspraxis har fastslagit att upplåtna bostadsrätter inte kan förändras. Till följd härav kan man inte öka eller minska storleken på en bostadsrätt. Tekniken för en bostadsrättsförening att öka eller minska omfattning av en bostadsrätt har därför blivit att förvärva bostadsrätten eller

bostadsrätterna och därefter på nytt upplåta en eller flera bostadsrätter med den förändrade omfattningen. Att använda denna teknik vid sammanslagning av befintliga bostadsrätter torde höra till sällsynta undantagsfall, om tekniken ens har använts i praktiken. - Som tidigare angivits i målet har bostadsrättsföreningen genom att ge tillstånd till sammanslagningen utan villkor om återställning accepterat att bostadsrätterna utgör en lägenhet. En lägenhet går inte efter sammanslagningen att sälja som två bostadsrättslägenheter och kan därför inte utgöra två beräkningsenheter. Att föreningen inte vidtagit relevanta åtgärder för att i lägenhetsförteckningen redovisa ifrågasatt bostadsrätter som en enda kan i detta fall inte läggas henne till last och inte medföra att bostadsrätterna utgör två beräkningsenheter. - Även om bostadsrätterna i detta fall betraktas som två beräkningsenheter finns inget i lagtext, förarbeten eller praxis som utvisar att ursprungsbostaden endast kan omfatta en bostadsrätt.

Kammarrätten i Stockholm (2009-02-10, Nylund, Wahling Bexhed, Almerheim, referent) yttrade: C.A. har, enligt obestridd uppgift, nyttjat de båda bostadsrätterna såsom en bostad. Skatteverket har inte heller ifrågasatt C.A:s beskrivning av bostadens utformning och funktion, varför kammarrätten utgår från denna beskrivning vid sin bedömning. Fråga i målet är således om två bostadsrätter som nyttjas som en enda bostad ska anses utgöra en ursprungsbostad vid tillämpning av reglerna om uppskovsavgift. Kammarrätten konstaterar i likhet med länsrätten att vare sig lagtexten eller dess förarbeten ger något entydigt svar på denna fråga. - Regeringsrätten har, i ett mål som avsåg fastighet (schablontaxerad villa) uttalat att varje uppskovsbeslut kan avse endast en taxeringsenhet eller sådan del av taxeringsenhet som realisationsvinstbeskattas för sig (RÅ 1990 ref. 36). Enligt RÅ 2003 ref. 34 kan endast en av två skilda fastigheter utgöra en ursprungsbostad enligt de då gällande och i nu aktuellt hänseende i stort sett oförändrade bestämmelserna om uppskovsavgift. Av samma rättsfall framgår att det bosättningskrav som gäller för avdraget ska bedömas med utgångspunkt i folkbokföringsreglerna. - Motsvarande rättspraxis saknas när det gäller bostadsrätter. Inte heller ger reglerna beträffande bosättningskrav och folkbokföring någon ledning i frågan eftersom det är fråga om två bostadsrätter på en och samma fastighet. Mot denna bakgrund och med beaktande av det övergripande syftet med lagstiftningen - att underlätta rörligheten på bostadsmarknaden - finner kammarrätten, i likhet med länsrätten, att de två bostadsrätterna ska anses utgöra en ursprungsbostad vid tillämpning av reglerna om uppskovsavgift. Skatteverkets överklagande ska därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av domen, förordnade att C.A. skulle medges slutligt uppskovsavgift med 1 303 895 kr med anledning av försäljningen av 50 procent av bostadsrätten till lägenhet nr 6 i Bostadsrättsföreningen Riddaren. Skatteverket anförde bl.a. följande. Begreppet lägenhet i bostadsrättslagen 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. 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 beräknas 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.

C.A. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den teknik som står till buds för att öka eller minska storleken på en lägenhet som innehåller 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. - C.A. yrkade 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.

Regeringsrätten (2010-06-11, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: 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. C.A. 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 C.A. 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. C.A. 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 uppskavsreglerna 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 uppskavsbeslutet avser. Vidare framgår att varje uppskavsbeslut 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 uppskavsbeslut. 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 C.A. 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.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och bestämmer uppskovsavdraget till 1 303 895 kr.

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

## II.

Makarna A.B. och E.B. yrkade vid 2006 års taxering slutligt uppskov med beskattning av uppkommen kapitalvinst vid avyttring av fastigheten Röken 21 och hade därvid angett de sammanslagna lägenheterna nr 1 och 5 i Bostadsrättsföreningen Gömma Ringen som ersättningsbostad. Skatteverket beslutade i omprövningsbeslut den 28 mars 2007 att beräkna inköpspriset för ersättningsbostaden utifrån köpeskillingen för endast en av bostadsrätterna, lägenhet nr 5. Uppskovsavdrag beviljades vardera av makarna B. med 367 935 kr. Verket anförde att endast en lägenhet kunde vara ersättningsbostad även om flera lägenheter nyttjades som en bostad. Skatteverket tog vidare upp ett särskilt tillägg för återföringen av det preliminära uppskovsavdraget.

A.B. och E.B. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att deras förvärv av bostadsrätterna 1 och 5 i föreningen Gömma Ringen skulle betraktas som förvärv av en bostad. De hade köpt en bostad oavsett vad det står i kontraktet. De hade inte slagit ihop två lägenheter. Den bostad de köpt hade en ingång, ett kök och ett badrum. Skatteverkets styrsignal syftade till att omöjliggöra otillbörligt utnyttjande av reglerna om uppskov genom att inte utnyttja det fulla uppskovsavdraget vid ett framtida försäljningsställe. Det var omöjligt utan stor kapitalförstöring att återskapa två bostäder. De hade hos bostadsrättsföreningen ansökt om en sammanslagning av de två bostadsrätterna till en, vilket även i teorin och inte bara i praktiken skulle omöjliggöra deras möjlighet att sälja bostaden i stycken.

I omprövningsbesluten med anledning av överklagandet vidhöll Skatteverket sitt ställningstagande.

Länsrätten i Stockholm (2007-11-21, ordförande Ståhlberg) yttrade: I målet är

ostridigt att makarna B. förvärvat en bostad som består av två sammanslagna lägenheter i Bostadsrättsföreningen Gömma Ringen 9. - Frågan i målet är huruvida denna bostad vid tillämpning av bestämmelserna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, om uppskovsavdrag skall anses som en eller två ersättningsbostäder. Enligt 47 kap. 5 § IL avses med ersättningsbostad i detta mål en bostad i ett privatbostadsföretag. - Bostadsrättsföreningens fastighet utgör en taxeringsenhet. Vid förvärv av två taxeringsenheter gäller enligt praxis (RÅ 1990 ref. 36) att varje taxeringsenhet skall bedömas för sig. Motsvarande praxis finns ej vad gäller sammanslagna lägenheter till en bostad i en bostadsrättsförening. - Med hänsyn till att bostaden makarna B. förvärvat rent fysiskt utgörs av just en bostad, skall dess förvärvspris om totalt 3 850 000 kr beaktas vid bestämmandet av uppskovsavdraget, som således för vardera maken skall bestämmas till 603 171 kr. Som följd härav skall återföring av uppskovsavdrag för vardera maken ske med 278 870 kr jämte tio procent enligt 47 kap. 10 § IL. - Länsrätten bifaller överklagandet.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle upphäva domen och fastställa Skatteverkets beslut.

A.B. och E.B. bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2009-05-18, Svensson, Fries, Nyström, referent) yttrade: Av 47 kap. 2 § första stycket IL framgår att en skattskyldig får göra uppskovsavdrag om han eller hon tar upp kapitalvinst vid avyttring av en ursprungsbostad och förvärvar en ersättningsbostad samt bosätter sig i ersättningsbostaden. I 47 kap. 5 § IL anges att med ersättningsbostad avses bl.a. en tillgång i Sverige som vid förvärvet är en bostad i ett privatbostadsföretag. - Frågan i målet är om de två bostadsrätterna i Bostadsrättsföreningen Gömma Ringen 9 kan anses utgöra en och samma ersättningsbostad vid beräkningen av A.B:s och E.B:s uppskovsavdrag vid inkomsttaxeringen 2006. - Det finns inte någon begränsning i aktuell lagtext som innebär att en ersättningsbostad endast kan omfatta en bostadsrätt. A.B. och E.B. har i länsrätten bl.a. uppgett att lägenheten har en ingång, ett kök och ett badrum. Skatteverket har inte satt ifråga att makarna faktiskt nyttjar båda bostadsrätterna som bostad. - Mot bakgrund av det anförda anser kammarrätten, lika med länsrätten, att det är den bebodda lägenheten i dess helhet som ska betraktas vara ersättningsbostad. Enbart det faktum att bostaden omfattar två bostadsrätter som var för sig utgör en självständig beräkningsenhet vid kapitalvinstberäkningen föranleder inte någon annan bedömning. Kammarrätten instämmer även i övrigt i länsrättens bedömning. Överklagandena ska därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandena.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle förordna att A.B. och E.B. vardera skulle medges slutligt uppskovsavdrag med 367 935 kr och ta upp ett särskilt tillägg om ytterligare 23 523 kr, dvs. totalt 51 411 kr. Skatteverket anförde 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 § 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.

A.B. och E.B. bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2010-06-11, Almgren, Kindlund, Hamberg, Knutsson, Stenman) yttrade: 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.

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 A.B. och E.B. 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 B. 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 en bostad - inte utgöra en ersättningsbostad i den mening som avses i 47 kap. 5 § IL. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

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 A.B. och E.B.

Föredragna 2010-05-19, föredragande Olsson, målnummer 2536-09 och 5073-5074-09

---

**Sökord:** Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., ersättning beviljas; Inkomst av kapital

**Litteratur:**

---