

<b>Målnummer:</b>	2558-02	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2003-04-15		
<b>Rubrik:</b>	Endast en av två skilda fastigheter har kunnat utgöra en ursprungsbostad enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad. Inkomsttaxering 1999.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 2 § och 3 § i den numera upphävda lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad</li><li>• 6 § första stycket och 7 § första stycket folkbokföringslagen (1991:481)</li><li>• 5 § kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 47 kap. 1 §, 2 § och 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)</li><li>• 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>			

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade att som skattepliktig realisationsvinst för C.J.M. vid fastighetsförsäljning ta upp 438 750 kr i stället för deklarerade 238 650 kr. C.J.M. hade i deklarationen yrkat uppskov med realisationsvinst hänförlig till försäljning av de båda fastigheterna A och B i enlighet med lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad, UAL. Skattemyndigheten betraktade fastigheten A som ursprungsbostad vid uppskavsberäkningen. Uppskov medgavs med hela den skattepliktiga realisationsvinst, som var hänförlig till denna fastighet.

C.J.M. överklagade och yrkade att han skulle medges i deklarationen yrkat avdrag, beräknat i enlighet med UAL, för uppkommen realisationsvinst i samband med försäljningen av de båda bostäderna A och B. Han anförde bl.a. att ursprungsbostad i lagens mening är där den skattskyldige har sitt hem och det kan, som i hans fall, vara två fastigheter. Fastigheterna ligger bredvid varandra och har utnyttjats av familjen i den dagliga livsföringen och således utgjort familjens hem. C.J.M. anförde vidare att skattemyndigheten i sitt beslut medgav att båda fastigheterna var permanent- och ursprungsbostäder men angav att uppskov inte kunde beräknas på flera bostäder. Denna tillämpning av lagen är en utvidgning till nackdel för den skattskyldige som inte är tillåten enligt 8 kap. 3 § regeringsformen. Ändamålet är att undvika beskattning vid försäljning av bostad för att skaffa en annan bostad.

Skattemyndigheten ändrade inte sitt beslut.

Länsrätten i Stockholms län (2000-05-31, ordförande Nordwall) yttrade: Av 1 § UAL framgår att vid taxering till statlig inkomstskatt kan skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad), på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag medges ett uppskovsavdrag om han förvärvat eller avser att förvärva en ny bostad (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där. I 2 § samma lag stadgas att med ursprungsbostad avses privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Vidare framgår av 3 § i lagen bl.a. att med permanentbostad avses sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren. - Med hänsyn till vad som stadgas i 1-3 §§ UAL, dess förarbeten (prop. 1993/94:45) och i en kommentar till lagen

går inte att komma fram till annan slutsats än att med lagen avsetts att medge ett uppskovsavdrag som beräknas utifrån vinsten på endast en enda ursprungsbostad. Skattemyndigheten har därmed haft fog för att inte medge uppskovsavdrag vid försäljningen av båda grannbostäderna. En sådan tillämpning strider inte mot 8 kap. 3 § regeringsformen, eftersom bedömningen får anses följa av vad som kan utläsas av lagen och dess förarbeten. - Överklagandet avslås.

C.J.M. fullföljde sin talan och yrkade syn på fastigheterna.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Till stöd för sin talan inlämnade C.J.M. flygfotografi över fastigheterna och anförde bl.a. följande. Båda fastigheterna har varit hans och hans familjs permanentbostad under samma tidsperiod. Båda fastigheterna uppfyller kraven på att vara ursprungsbostad. Situationen skiljer sig från det fall då två fastigheter kan betecknas som ursprungsbostäder trots att de ägts vid olika tidpunkter. Fastigheterna är att betrakta som en enhet för boendet, de ligger i omedelbar närhet till varandra och kan närmast jämföras med att två bostadshus finns på en fastighet. Den omständigheten att de har olika fastighetsbeteckningar är endast en teknisk åtskillnad som inte återspeglar den verkliga användningen av fastigheterna. Husen är byggda samma år och är ritade av samma arkitekt. Parabolantennen på en av fastigheterna är gemensam för båda husen och det finns en gångväg mellan husen. Båda fastigheterna såldes samtidigt och han köpte en ny permanentbostad åt sig och sin familj. Ändamålet med UAL är att boendet vid försäljning inte skall realisationsvinstbeskattas omedelbart bara därför att den skattskyldige väljer att byta bostad. Detta för att underlätta för den skattskyldige att byta bostad. Beskattning skall ske vid en tidpunkt när kedjan av försäljningar och köp bryts.

Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. Det rör sig om två av varandra helt oberoende fastigheter. Det kan även konstateras att det är helt olika köpare till de båda fastigheterna. Inkommet flygfotografi över området styrker vad som tidigare framgått av C.J.M:s uppgifter om att bostadshusen ligger på fastigheter som gränsar till varandra. Sammantaget har någon ny bevisning eller någon utredning i övrigt inte tillförts målet, utöver vad som varit föremål för bedömning i länsrätten. Skäl för ändrat ställningstagande föreligger således inte.

Kammarrätten i Stockholm (2002-02-22, Belfrage, Wijkman, Dinnetz, referent) yttrade: Enligt 1 § UAL kan vid taxering till statlig inkomstskatt skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad), på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag medges ett uppskovsavdrag om han förvärvat eller avser att förvärva en ny bostad (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där. - I 2 och 3 §§ samma lag anges bl.a. följande. Med ursprungsbostad avses privatbostad enligt 5 § KL om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Med permanentbostad avses 1) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller 2) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren. - I 5 § andra stycket KL anges att som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad. Av paragrafens tredje stycke följer att småhus har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen. - Av 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) framgår att småhus utgörs av byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark,

betesmark, skogsmark eller skogsimpediment. - I prop. 1993/94:45 om uppskavsregler vid bostadsbyten m.m. (s. 40) anges bl.a. följande. Den grundläggande förutsättningen för att en villa eller en bostadsrätt skall kunna vara en ursprungsbostad är att egendomen utgjorde en privatbostad i skatterättslig mening. Endast en bostad i Sverige kan vara ursprungsbostad. - Kammarrätten gör följande bedömning - Av 1 § UAL och dess förarbeten framgår att uppskavsreglerna avser ett uppskavsavdrag som beräknas utifrån vinsten på en ursprungsbostad. I det fall en skattskyldig har två ursprungsbostäder har han således rätt att välja vilken av fastigheterna som skall användas som ursprungsbostad vid uppskavsberäkningen. Frågan i målet är emellertid om de två fastigheterna A och B kan anses utgöra en och samma ursprungsbostad vid beräkningen av C.J.M:s uppskavsavdrag vid inkomsttaxeringen 1999. Kammarrätten finner därvid att det i aktuell lagtext inte finns någon begränsning som innebär att en ursprungsbostad endast kan omfatta en fastighet. - C.J.M. har bl.a. i yttrande till skattemyndigheten den 3 november 1999 angett att hans familj under hela innehavstiden bebott båda fastigheterna och i den dagliga livsföringen utnyttjar båda fastigheterna som sitt hem. Skattemyndigheten har inte bestridit familjens faktiska nyttjande av de båda fastigheterna såsom en bostad. Mot bakgrund härav finner kammarrätten att fastigheterna A och B skall anses som en ursprungsbostad vid beräkningen av C.J.M:s uppskavsavdrag vid byte av bostad. Hans överklagande skall sålunda bifallas. - Vid denna utgång i målet finner kammarrätten att syn är obehövt. C.J.M:s yrkande härom skall därför avslås. - Kammarrätten förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att fastigheterna A och B skall anses som en ursprungsbostad vid beräkning av uppskavsavdraget vid C.J.M:s inkomsttaxering 1999. - Kammarrätten avslår C.J.M:s yrkande om syn.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med upphävande av kammarrättens dom, skulle fastställa länsrättens domslut.

Till stöd för sin talan anförde Riksskatteverket bl.a. följande. Två skilda fastigheter kan inte utgöra en ursprungsbostad i den mening som avses i 2 § i den numera upphävda UAL. När en bedömning skall göras av om en skattskyldig är bosatt på en viss fastighet i den mening som avses i 3 § UAL, bör frågan om den skattskyldige är folkbokförd eller rätteligen bort vara folkbokförd på den aktuella fastigheten tillmätas avgörande betydelse. Av 6 § första stycket folkbokföringslagen (1991:481) framgår att en person kan vara folkbokförd endast på en fastighet. Mot denna bakgrund följer av begreppet permanentbostad i 3 § UAL och det i detta begrepp liggande bosättningskravet att uppskavsavdrag endast kan beräknas på försäljning av en fastighet. Det saknar därvid betydelse huruvida C.J.M. i någon reell mening nyttjat såväl fastigheten A som fastigheten B för boende. Han har endast kunnat vara folkbokförd på en av fastigheterna och då är det försäljningen av den fastigheten som skall läggas till grund för beräkningen av uppskavsavdrag.

Prövningstillstånd meddelades.

C.J.M. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. att det av lagtexten inte framgick att en ursprungsbostad endast kunde omfatta en fastighet. Han begärde ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 8 000 kr.

Regeringsrätten (2003-04-15, Ragnemalm, Wennerström, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Under år 1998 sålde C.J.M. fastigheterna A och B. Båda försäljningarna ledde till skattepliktiga realisationsvinster. Han yrkade uppskavsavdrag med ett belopp motsvarande summan av hans andel av de två realisationsvinsterna och anförde bl.a. att familjen varit bosatt på båda fastigheterna och att dessa utgjort familjens permanentbostad.

Enligt 1 § UAL, i lydelse vid nu aktuell taxering, kunde den som redovisade skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad) under

vissa förutsättningar medges ett uppskovsavdrag. Enligt 2 § samma lag avsågs med ursprungsbostad en privatbostad enligt 5 § KL om bostaden var den skattskyldiges permanentbostad. I begreppet permanentbostad låg enligt 3 § UAL ett krav på att den enskilde skulle vara bosatt på fastigheten under viss minsta tid.

Motsvarande regler återfinns numera i stort sett oförändrade i 47 kap. 1-3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Frågan i målet är om två fastigheter kan utgöra en ursprungsbostad i den mening som avses i UAL.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Uppskov med realisationsvinst vid försäljning av fastighet hade ursprungligen kunnat komma i fråga endast i särskilda fall, såsom då avyttringen skedde på grund av expropriation eller liknande tvångsförfaranden. Möjligheten att erhålla uppskov utvidgades genom lagstiftning år 1976 till att avse också frivilliga avyttringar. I förarbetena uttalades att uppskovsrätten inte borde vara knuten till den faktiska mantalsskrivningen utan till den fastighet där den skattskyldige rätteligen bort vara mantalsskriven (prop. 1975/76:180 s. 148).

I samband med ytterligare ändringar i uppskovssystemet år 1978 ersattes kravet på mantalsskrivning av ett bosättningskrav som detta bestämts i den dåvarande folkbokföringsförordningen. Folkbokföringsmyndighets beslut beträffande kyrkobokföringen avsågs i princip skola ligga till grund för taxeringsmyndigheternas bedömning av bosättningsfrågan (prop. 1978/79:54 s. 23). Uppskovssystemet ersattes i samband med 1990 års skattereform av en omedelbar schabloniserad beskattning, de s.k. takreglerna. Även i detta system gällde ett bosättningskrav, men detta var inte definierat i lagtext. I förarbetena angavs emellertid, med hänvisning till vad som gällt före skattereformen, att mantalsskrivningen skulle vara utgångspunkten för prövningen (prop. 1989/90:110 s. 717). Sedermera övergavs också takreglerna till förmån för den nu gällande ordningen med uppskovsavdrag, med det bosättningskrav som är aktuellt i detta mål.

Av det nu anförda framgår att de olika former av beskattning av vinster vid bostadsbyten som gällt sedan år 1976 har varit en del av den ordinarie inkomstbeskattningen av realisationsvinst och att bosättningskraven varit anknutna till folkbokföringen. Även det nu aktuella uppskovsavdraget hänför sig till den ordinarie inkomstbeskattningen. Därav följer att det bosättningskrav som gäller för avdraget skall bedömas med utgångspunkt i folkbokföringsreglerna.

Av 6 § första stycket och 7 § första stycket folkbokföringslagen framgår att en person kan vara folkbokförd endast på en fastighet, även om han skulle nyttja flera fastigheter.

Det nu anförda stöder den tolkning av UAL:s regler som framstår som mest närliggande, nämligen att endast en fastighet kan utgöra en ursprungsbostad.

När fastigheterna A och B avyttrades hade C.J.M. varit bosatt och även folkbokförd på förstnämnda fastighet under sådan tid att denna var att anse som permanentbostad. Därför kan endast denna fastighet utgöra en ursprungsbostad vid tillämpning av bestämmelserna om uppskovsavdrag vid 1999 års taxering.

Riksskatteverkets överklagande skall därför bifallas.

Enligt 3 § lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt 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.

Med hänsyn till den betydelse som den aktuella frågan har för rättstillämpningen skall C.J.M. beviljas ersättning för sina kostnader för biträde med yrkade 8 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer, med ändring av kammarrättens dom, det slut länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten beviljar C.J.M. ersättning av allmänna medel med 8 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2003-04-02, föredragande L. Johansson, målnummer 2558-2002

---

**Sökord:** Realisationsvinstbeskattning

**Litteratur:** Prop. 1975/76:180 s. 148; prop. 1978/79:54 s. 23; prop. 1989/90:110 s. 717

---