



INTERNATIONELLA
HANDELSHÖGSKOLAN
HÖGSKOLAN I JÖNKÖPING

Beviskraven för förbättringsutgifter på privatbostäder

Rättsläget efter 2002 års Regeringsrättsavgöranden

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Författare: Henrik Andersson

Handledare: Peter Krohn

Framläggningsdatum: 2012-05-14

Jönköping maj 2012

Kandidatuppsats i affärsjuridik (skatterätt)

Titel:	Beviskraven för förbättringsutgifter på privatbostäder – rättsläget efter 2002 års Regeringsrättsavgöranden
Författare:	Henrik Andersson
Handledare:	Peter Krohn
Datum:	2012-05-14
Ämnesord:	Kapitalvinstbeskattning, förbättringsutgifter, förbättringskostnader, förbättrande reparationer och underhåll, avdragsrätt, privatbostadsfastighet, privatbostadsrätt, beviskrav

Sammanfattning

Förbättringsutgifter på privatbostäder får dras av vid kapitalvinstberäkningen när bostaden säljs. För att ett sådant skattemässigt avdrag ska medges har normalt krävts att kvitton eller fakturor visats för utgifterna. Två domar från Regeringsrätten år 2002 visade dock att det går att bevisa att förbättringsutgifter funnits med annan bevisning än kvitton och fakturor. I de två fallen ansåg Regeringsrätten att den bevisning som visats utgjorde en godtagbar utredning över förbättringsutgifterna trots att bevisningen inte bestod av kvitton eller fakturor. I denna uppsats har författaren undersökt vilken bevisning rättstillämparna ansett utgöra en godtagbar utredning efter 2002 års Regeringsrättsavgöranden. Detta har till största delen gjorts genom att undersöka praxis från förvaltningsdomstolarna. I uppsatsen har även undersökts om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömningar av de skattskyldigas utredningar. Detta har gjorts för att se hur dagens rättsläge förhåller sig till kraven på rättssäkerhet och likabehandling i svensk rätt. I uppsatsen konstaterar författaren att det går att identifiera vissa krav som ställs på en godtagbar utredning men att det är svårt att med säkerhet konstatera att vissa former av bevisning alltid skulle anses utgöra, eller inte anses utgöra, en godtagbar utredning. Vad gäller frågeställningen om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömningar av de skattskyldigas utredningar så konstaterar författaren att Skatteverket och förvaltningsdomstolarnas bedömningar skiljt sig åt vid ett flertal tillfällen och att det i detta avseende finns problem ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

Bachelor's Thesis in Commercial and Tax Law

Title:	Demands on evidence for expenses for improvement of private real estate and condominiums – the legal position after the 2002 Supreme Administrative Court's rulings
Author:	Henrik Andersson
Tutor:	Peter Krohn
Date:	2012-05-14
Subject terms:	Taxation of capital, deduction, expenses for improvement, private real estate, condominiums, evidence

Abstract

Expenses for improvement of private real estate or condominiums are deductible when calculating the capital gain of the sale of the property. Previously it was necessary to show receipts or invoices regarding the expenses in order to be granted such deduction. In the year 2002 however, two rulings of the Supreme Administrative Court showed that expenses for improvement of private real estate or condominiums could be proved with other evidence than receipts or invoices. In these two cases the Supreme Administrative Court came to the conclusion that an acceptable investigation of the expenses for improvement had been shown spite the fact that the evidence did not consist of receipts or invoices. In this thesis the author has investigated what kind of evidence the Swedish tax agency and the administrative courts have deemed to show an acceptable investigation regarding expenses for improvement of private real estate or condominiums. Case law from the administrative courts has been used in this investigation to a large extent. The author has also investigated whether the Swedish tax agency and the administrative courts makes the same evaluations of the investigations performed by the persons liable to taxation. This have been done in order to see how todays legal position relates to the principle of legal security and the demand of equal treatment in Swedish taxation law. In the thesis, the author comes to the conclusion that it is possible to identify certain requirements for an acceptable investigation. Regarding the question whether the Swedish tax agency and the administrative courts makes the same evaluations of the investigations, the author comes to the conclusion that the Swedish tax agency's and the administrative courts evaluations have differed in a number of cases and that this discrepancy creates problems in respect of the principle of legal security.

Innehåll

1	Inledning	1
1.1	Bakgrund.....	1
1.2	Syfte och avgränsning.....	2
1.3	Metod och material.....	2
1.4	Disposition	3
1.5	Terminologi	4
2	Introduktion till avdragsrätten för förbättringsutgifter	6
3	Rättsläget före 2002 års domar	7
3.1	Inledning	7
3.2	Propositionsuttalanden.....	7
3.3	RÅ 1992 not. 90	8
3.4	Sammanfattning	9
4	2002 års domar	10
4.1	Inledning	10
4.2	RÅ 2002 ref.73.....	10
4.3	RÅ 2002 not. 180	12
4.4	Sammanfattning.....	13
5	Rättsläget efter 2002 års domar	15
5.1	Inledning	15
5.2	Intressanta uttalanden.....	15
5.3	Anförd bevisning	17
5.3.1	Specifikationer, sammanställningar och beskrivningar.....	17
5.3.2	Intyg, värderingar och vittnesmål	18
5.3.3	Mäklares objektsbeskrivningar – prospekt	20
5.3.4	Fotografier	21
5.3.5	Bygglovshandlingar	23
5.3.6	Offerter	23
6	Gör Skatteverket och förvaltningsdomstolarna samma bedömningar av de skattskyldigas utredningar?.....	24
7	Skatteverkets handledning	26
8	Analys.....	28
8.1	Vilken bevisning anses utgöra en godtagbar utredning?	28
8.2	Förhållandet mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar ur ett rättssäkerhets- och likhetsprincipsperspektiv.....	32
9	Sammanfattande slutsatser	35
	Referenslista	37

Bilagor

Bilaga 1 Kammarrättsmålnummer för respektive överklagat länsrättsavgörande42

Förkortningar

IL	Inkomstskattelagen
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKV	Skatteverket

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Bostäder säljs dagligen i Sverige. Inte sällan har säljaren på något sätt förbättrat sin fastighet eller bostadsrätt, till exempel genom en ombyggnad eller renovering. De skattemässiga reglerna avseende sådana förbättringar uppfattas många gånger som krångliga av de skattskyldiga.¹

Vid beräkning av kapitalvinst eller förlust vid fastighets och bostadrättsförsäljningar så får förbättringsutgifter samt utgifter för förbättrande reparationer och underhåll räknas med i omkostnadsbeloppet. Det finns således en skattemässig avdragsrätt för sådana utgifter. I fortsättningen av denna uppsats används i stor utsträckning den övergripande termen förbättringsutgifter för både förbättringsutgifter (ny-, till- och ombyggnad) och förbättrande reparationer och underhåll.²

För att få avdrag för utgifterna krävs normalt att man kan styrka utgifterna med kvitto eller fakturor. Detta krav på bevisning var tidigare³ strikt men år 2002 kom två prejudikatbildande domar från Regeringsrätten⁴, RÅ 2002 ref. 73 och RÅ 2002 not. 180 som gav att det går att styrka avdragsrätten för förbättringsutgifter med annan bevisning än kvitton och fakturor. I fallet ansåg Regeringsrätten, trots avsaknad av kvitton och fakturor, att den skattskyldige visat på en ”godtagbar utredning” avseende förbättringsutgifterna. Avdrag beviljades med ett skäligt belopp beaktat utifrån den företedda utredningen. Efter RÅ 2002 ref. 73 och RÅ 2002 not. 180 har det kommit ett flertal rättsfall från förvaltningsdomstolarna där skattskyldiga grundat sin avdragsrätt för förbättringsutgifter på annan bevisning än kvitton och fakturor.

Eftersom Regeringsrätten i 2002 års domar inte uttalade några närmare kriterier för vad som utgör en godtagbar utredning så behöver bevisningen bedömas från fall till fall. Frågan är vilken form av bevisning som anses utgöra en godtagbar utredning och varför vissa former av bevisning är tillräcklig men andra inte.

¹ Regeringsbeslut 13 Fi2012/1017 (delvis) Uppdrag till Skatteverket angående förenklad beskattning och service vid avyttring av privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter, s.2.

² Se kap. 1.5 för terminologiska påpekanden.

³ Efter 1 jan 1968.

⁴ Nuvarande Högsta förvaltningsdomstolen. Se kap. 1.5.

En annan fråga som aktualiseras är om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömningar av de fall där kvitton eller fakturor saknas. I detta sammanhang aktualiseras också frågor om likabehandling och rättsäkerhet. Bedöms lika fall på lika sätt?

1.2 Syfte och avgränsning

Syftet med uppsatsen är att undersöka vad rättstillämparna anser utgöra en godtagbar utredning i avseendet bevisning för avdragsrätt för förbättringsutgifter vid privatbostadsförsäljningar. Syftet är också att undersöka om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömningar av de skattskyldigas utredningar och hur dagens rättsläge i detta avseende förhåller sig till kraven på likabehandling och rättsäkerhet.

Uppsatsen avgränsas till att behandla avdragsrätten vid försäljning av privatbostäder, det vill säga privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter. Förbättringsutgifter på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter behandlas således inte i denna uppsats även om reglerna till viss del är de samma.

1.3 Metod och material

I en inledande del av uppsatsen används ett deskriptivt angreppssätt för att skapa en grundläggande förståelse hos läsaren för det aktuella rättsområdet och för hur rättsläget sett ut fram till 2002 års domar. I denna del beskrivs också 2002 års domar. Denna del ligger till grund för resten av uppsatsen.

Genom att undersöka praxis från tiden efter RÅ 2002 ref. 73 och RÅ 2002 not. 180 utreds vilken bevisning som förvaltningsdomstolarna ansett utgöra en godtagbar utredning. Härigenom ges även insikt i Skatteverkets bedömningar. Genom att undersöka denna praxis så undersöks också i vilken utsträckning Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömningar av vad som utgör en godtagbar utredning.

Praxis från förvaltningsdomstolarna används i stor utsträckning. Denna typ av mål avgörs i de flesta fall i kammarrätten varför det till största delen är praxis från förvaltningsrätterna⁵ och Kammarrätterna som används. Många gånger är förvaltningsrätternas bedömningar av störst intresse eftersom Kammarrätten inte sällan stämmer in i förvaltningsrätternas bedömningar.⁶ Att det inte finns praxis från högsta instans i någon större utsträckning efter RÅ 2002 ref. 73 och RÅ 2002 not. 180 utgör inget problem för denna uppsats eftersom

⁵ Tidigare länsrätterna. Se kap. 1.5.

⁶ Att många mål ändå går till Kammarrätt kan tänkas bero på att det inte krävs prövningstillstånd för skatteärenden i Kammarrätten.

syftet till största delen är att utreda vad olika rättstillämpare ansett vara en godtagbar utredning efter 2002 års domar.

Vad gäller utredningen av Skatteverkets syn på godtagbar utredning så används även Skatteverkets handledning. Sådana dokument har inget rättskällevärde i det avseendet att rättstillämparna, exempelvis förvaltningsdomstolarna, är skyldiga att följa dem. De utgör inte lag. Däremot är dessa dokument av stor betydelse för denna uppsats eftersom syftet till största delen är att utreda vad rättstillämparna, och däribland Skatteverket, anser utgöra en godtagbar utredning. Dessutom tar inte sällan domstolarna sådana dokument till hjälp i sina bedömningar. På grund av detta så kan dokumenten få betydelse i domstolsprövningar även om domstolarna på intet sätt är skyldiga att följa dem.

I första hand används lagtext för att uppnå syftet. Endast vad gäller den grundläggande beskrivningen av avdragsrätten för förbättringsutgifter finns dock lagtext att tillgå varför också förarbeten till de skatterättsliga reglerna används. Rättspraxis utgör en stor del av denna uppsats och även doktrin studeras. Denna metodologiska struktur faller sig naturligt av uppsatsens karaktär och kan sammanfattas som en traditionell rättshierarkisk metod.

1.4 Disposition

För att ge läsaren en grundläggande förståelse för det aktuella rättsområdet så beskrivs i kapitel 2 de grundläggande reglerna för avdragsrätt för förbättringsutgifter på privatbostäder. I kapitel 3 undersöks sedan propositionsuttalanden gällande beviskraven för förbättringsutgifter som haft stor betydelse för rättstillämparnas bevisbedömningar samt ett rättsfall från tiden före 2002 års Regeringsrättsavgöranden.

Eftersom 2002 års Regeringsrättsavgöranden om annan bevisning än kvitton och fakturor är av central betydelse för rättsområdet och denna uppsats så utvecklas i kapitel 4 dessa avgöranden grundligt. I kapitel 5 undersöks rättspraxis från förvaltningsdomstolarna från tiden efter 2002 års Regeringsrättsavgöranden för att se hur Skatteverket och förvaltningsdomstolarna bedömt annan bevisning än kvitton och fakturor efter 2002 års Regeringsrättsavgöranden. I kapitel 6 undersöks sedan utifrån praxis om Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömningar av de skattskyldigas utredningar.

För att få en djupare förståelse för Skatteverkets syn på beviskraven för förbättringsutgifter vid avsaknad av kvitton och fakturor så undersöks i kapitel 7 Skatteverkets handledningar. I kapitel 8 analyseras dels vilken bevisning som rättstillämparna anser utgöra en godtagbar

utredning och dels hur dagens rättsläge förhåller sig till kraven på rättssäkerhet och likabehandling i svensk rätt. Avslutningsvis ges sammanfattande slutsatser i kapitel 9.

1.5 Terminologi

Det är i inledningen av denna uppsats nödvändigt att utveckla begreppet förbättringsutgifter på privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter något. Ofta används förbättringsutgifter som en övergripande benämning för både förbättringsutgifter och förbättrande reparationer och underhåll. Så är också fallet i inkomstskattelagen (IL) där förbättrande reparationer och underhåll räknas som förbättringsutgifter.⁷

Värt att notera är att i såväl rättsfallsreferat som doktrin används omväxlande benämningarna förbättringsutgifter och förbättringskostnader. Författaren är av uppfattningen att förbättringsutgifter är den i dagsläget lämpligaste benämningen och därför används denna nästintill uteslutande i uppsatsen. I refererande delar av uppsatsen är det dock nödvändigt att använda samma benämning som använts i källmaterialet. Det viktiga är dock att läsaren lägger på minnet att benämningarna förbättringsutgifter och förbättringskostnader för allt som är viktigt i denna uppsats har samma innebörd även om så möjligen inte är fallet i andra sammanhang.

Av utrymmesskäl har valts att hädanefter i uppsatsen i stor utsträckning endast utskriwa orden fastighet och bostadsrätt trots att det är privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätt som är föremål för denna uppsats. Det är därför viktigt att läsaren är medveten om att när det i denna uppsats talas om fastighet och bostadsrätt så menas privatbostadsfastighet och privatbostadsrätt.

Ett sista terminologiskt förtydligande gäller förvaltningsdomstolarnas⁸ namn. Tidigare hette de nuvarande förvaltningsrätterna länsrätt. Namnändringen skedde i februari 2010 vilket innebär att ett stort antal mål som tas upp i denna uppsats är avgjorda i länsrätterna och inte förvaltningsrätterna. Även om en omstrukturering skedde i samband med namnbytet så är skillnaden för allt som är viktigt i denna uppsats endast språklig. I uppsatsen används det nuvarande namnet förvaltningsrätt i alla delar som inte refererar till mål som är avgjorda i dåvarande länsrätterna. När det refereras till mål som är avgjorda av en länsrätt så används namnet länsrätt.

⁷ 45:12 1 st. IL avseende fastigheter 46:10 1 st. IL avseende bostadsrätter. Se även Lodin, S, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C & Simon-Almendal, T, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 13 uppl., Studentlitteratur 2011, s. 221.

⁸ Förvaltningsrätterna, Kammarrätterna och Högsta förvaltningsdomstolen.

I januari 2011 byttes namnet på dåvarande Regeringsrätten som fick namnet Högsta förvaltningsdomstolen. I denna uppsats används, som framgått av det ovan sagda, namnet på domstolen så som det var vid målets avgörande. Om det i uppsatsen refereras till ett mål som avgjordes innan namnbytet används alltså namnet Regeringsrätten. I övrigt används namnet Högsta förvaltningsdomstolen.

2 Introduktion till avdragsrätten för förbättringsutgifter

Till förbättringsutgifter⁹ räknas utgifter för ny-, till- och ombyggnad.¹⁰ Till förbättrande reparationer och underhåll¹¹ räknas utgifter för arbeten som medfört att fastigheten eller bostadsrätten är i bättre skick vid försäljningen än den var vid förvärvet. Om fastigheten eller bostadsrätten var i ett lika gott skick vid förvärvet som den är vid avyttringen medges inget avdrag även om förbättrande reparationer och underhåll utförts under innehavstiden. Om exempelvis en villa köpts helt nybyggd så kommer avdrag för förbättrande reparationer och underhåll i de flesta fall inte att kunna erhållas vid en försäljning. Detta eftersom villan var i nyskick när den förvärvades.

Vad gäller fastigheter så kan utgifterna avse förbättringar på marken. Exempel på sådana arbeten kan vara byggnation av en uppfartsväg eller renovering av en parkering.

Den grundläggande regeln för avdragsrätt för förbättringsutgifter, innefattat förbättrande reparationer och underhåll, kommer av 44:14 1 st. IL som stadgar att förbättringsutgifter får räknas med i omkostnadsbeloppet vid kapitalvinstberäkningen. För förbättrande reparationer och underhåll finns en femårsspärr som innebär att utgifter endast ger rätt till avdrag då arbetena utförts under beskattningsåret eller något av de föregående fem beskattningsåren.¹² Vilket år utgifterna ska anses hänföra sig till bestäms i regel av vilket år kvitton eller fakturor erhöles för arbetena.¹³ Dessutom finns en nedre beloppsgräns för förbättrande reparationer och underhåll med innebörden att utgifterna endast får dras av då de under ett och samma beskattningsår uppgått till minst femtusen kr.¹⁴

I de fall ägaren till fastigheten eller bostadsrätten själv utfört arbetet så får avdrag inte göras för kostnaden för själva arbetet, exempelvis för förlorad arbetstid.¹⁵ Anledningen till detta är att personliga levnadskostnader inte får dras av enligt svensk rätt. Självklart får dock utgifter för material och tillstånd etc. dras av när ägaren själv utfört arbetet.¹⁶

⁹ 44:14 1 st. IL.

¹⁰ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg & Simon-Almendal, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 221.

¹¹ 45:12 IL avseende fastigheter och 46:10 2 st. IL avseende bostadsrätter.

¹² 45:12 2 st. IL avseende fastigheter och 46:10 2 st. IL avseende bostadsrätter.

¹³ 45:11 2 st. 2 men. IL avseende fastigheter och 46:8 2 st. IL avseende bostadsrätter.

¹⁴ 45:11 1 st. IL avseende fastigheter och 46:8 1 st. IL avseende bostadsrätter.

¹⁵ Lodin, Lindencrona, Melz, Silfverberg & Simon-Almendal, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 222.

¹⁶ Det kan nämnas att det i IL finns specialregler för det fall att ägaren till fastigheten äger ett byggföretag som faktureras för arbetet. Det finns dock inte anledning att närmare gå in på dessa regler i denna uppsats.

3 Rättsläget före 2002 års domar

3.1 Inledning

Hur har då beviskravet sett ut historiskt för förbättringsutgifter fram till 2002 års domar? Det uttalades i förarbetena till kapitalvinstreglerna¹⁷ på 1960- och 1970-talen att lagregler gällande beviskraven för förbättringsutgifter inte var nödvändiga.¹⁸ Avsaknad av lagregler som hanterar hur något ska bevisas är dock det normala i svensk rätt. Istället finns det i en del fall lagregler som ställer vissa krav på bevisningens styrka.¹⁹ Då inga lagregler gällande beviskraven för förbättringsutgifter finns så får svar sökas i förarbetena till kapitalvinstreglerna. Detta görs i kapitel 3.2 nedan. I kapitel 3.3 refereras ett rättsfall som belyser förvaltningsdomstolarnas uppfattning om beviskravet för förbättringsutgifter innan 2002 års domar.

3.2 Propositionsuttalanden

I proposition 1967:153²⁰ gjordes ett uttalande av dåvarande departementschefen som skulle få stor betydelse för beviskravet för förbättringsutgifter:

*”Enligt min mening bör kraven på bevisning kunna ställas tämligen högt vad gäller kostnader som läggs ned på fastighet sedan lagstiftningen trätt i kraft. För äldre tid måste hänsyn tas till att de skattskyldiga inte haft lika stor anledning att bevara verifikationer o.d. för framtiden. Det bör emellertid för avdragsrätt åtminstone fordras att den skattskyldige gör sannolikt att förbättringar skett...”*²¹

Beviskraven skulle alltså vara tämligen höga för förbättringskostnader efter 1968 då lagen trädde ikraft. Förbättringskostnader nedlagda innan lagstiftningens ikraftträdande skulle enligt departementschefen inte fordra några höga beviskrav utan det skulle räcka med att det visades att det var sannolikt att förbättringskostnader funnits. Ett liknande uttalande gjordes återigen av departementschefen i proposition 1975/76:180:

”Jag kan inte heller ansluta mig till kommitténs uppfattning att förbättringskostnader, som inte förts upp på avskrivningsplan, alltid måste kunna styrkas genom faktura eller räkning för att bli avdragsgilla vid vinstberäkningen. Ett sådant krav ter sig alltför strängt beträffande arbeten som

¹⁷ Dåvarande kommunalskattelagen.

¹⁸ Proposition (prop.) 1975/76:180 om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, m.m. s. 132.

¹⁹ Det normala i den ordinarie taxeringsprocessen är att lämnade uppgifter ska framstå som sannolika vid en objektiv bedömning, Lodin, Lindencrona, Melz, Silverberg & Simon-Almendal, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, s. 783.

²⁰ Prop. 1967:153 Kungliga majestätets proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 december 1928 (nr 370), m.m.; given Stockholms slott den 20 oktober 1967.

²¹ Prop. 1967:153 s. 143.

utförts under 1950-talet, dvs. långt innan den i tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen infördes. Enligt min mening är det i dessa fall tillräckligt att den skattskyldige gör sannolikt att förbättring skett (jfr mitt uttalande i prop. 1967:153 s.143). Kravet på bevisning bör dock ställas betydligt högre såvitt gäller arbeten som utförts sedan 1967 års regler trätt i kraft. Några författningsbestämmelser angående beviskravet behövs enligt min mening inte.”²²

Uttalandet i 1975/76 års proposition är i stort sett detsamma som i propositionen från år 1967. En nyansskillnad är dock att departementschefen i 1967 års proposition talade om ett ”tämmligen högt” beviskrav för förbättringskostnader efter lagens ikraftträdande medan han i 1975/76 års proposition uttalade att beviskravet bör vara ”betydligt högre” än ett sannolikhetskrav när det gäller förbättringskostnader hänförliga till tiden efter ikraftträdandet av 1967 års lag.

Det kan med säkerhet konstateras att departementschefen var av åsikten att beviskraven för förbättringskostnader skulle vara höga för tiden efter 1 januari 1968 då lagreglerna trädde ikraft. Dock går det inte att finna några konkreta exempel på beviskrav i uttalandena utöver fakturor eller räkningar.²³

3.3 RÅ 1992 not. 90

I rättsfallet RÅ 1992 not. 90 tolkade Regeringsrätten de ovan nämnda propositionsuttalandena. Fallet kan sägas visa på domstolarnas uppfattning om beviskravet för förbättringsutgifter innan 2002 års domar.²⁴

En skattskyldig yrkade avdrag för förbättringsutgifter han haft på sin privatbostadsfastighet efter år 1968. Skatteverket hade medgett avdrag för de förbättringsutgifter som den skattskyldige kunnat verifiera med kvitton men avdrag hade inte medgivits för den överskjutande delen av utgifterna.

I länsrätten specificerade den skattskyldige förbättringsutgifterna men länsrätten medgav inget ytterligare avdrag då den skattskyldige enligt rätten inte styrkt utgifterna. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning. Regeringsrätten uttalade att frågan i målet var vilka krav som kan ställas på bevisningen för förbättringskostnader. Regeringsrätten sa med hän-

²² Prop. 1975/76:180 s. 132.

²³ Kvitton torde med rimlig säkerhet kunna räknas till kategorin fakturor och räkningar. I fortsättningen av denna uppsats anses fakturor, räkningar och kvitton tillhöra samma grupp av verifikationer.

²⁴ I anslutning till fallet RÅ 1992 not. 90 avgjorde Regeringsrätten fallet RÅ 1992 not. 91 som också rörde beviskraven för förbättringskostnader. Detta fall rörde dock beviskraven för förbättringskostnader nedlagda före den 1 jan 1968 i vilket fall det enligt de ovan genomgångna propositionsuttalandena räcker att den skattskyldige gör skäligen att kostnader funnits. Således är fallet inte av intresse i denna uppsats.

visning till de ovan genomgångna förarbetena till lagreglerna att beviskravet borde kunna ställas tämligen högt och att kostnaderna borde styrkas med faktura eller räkning. Eftersom ingen verifiering av kostnaderna gjorts av den skatteskyldige så ändrade inte Regeringsrätten Kammarrättens dom. Således medgavs inget ytterligare avdrag utöver det belopp som Skatteverket medgivit.

Rättsfallet, som framförallt utgjorde ett viktigt prejudikat på området fram till 2002 års domar, visar på domstolarnas strikta inställning till annan bevisning än fakturor, räkningar eller kvitton. Förvisso företedde inte den skattskyldige någon egentlig bevisning för sina utgifter annat än en egenhändigt upprättad specifikation men det faktum att domstolen inte nämner något om en möjlighet att få avdrag då verifierationer saknas kan ändå sägas visa på en strikt inställning. Börje Leidhammar synes dock vara av uppfattningen att det inte varit domstolens mening att avdrag ska vägras om verifierationer saknas för kostnaderna.²⁵

3.4 Sammanfattning

Rättsläget före 2002 års domar synes kunna beskrivas som strikt. Dessutom var rättsläget tämligen osäkert eftersom förarbetena till kapitalvinstreglerna endast gav riktlinjen att beviskravet för förbättringsutgifter skulle vara högt. Många gånger har departementschefens uttalanden i propositionerna 1967:153 och 1975/76:180 tolkats som att det för avdragsrätt krävs att man kan visa fakturor eller räkningar, en tolkning som kritiserats.²⁶ Detta tas upp i den fortsatta framställningen av denna uppsats.

²⁵ Leidhammar, B, Något om bevisprövningen i taxeringsmål, Skattenytt 2003 s. 323.

²⁶ Magnusson, K-E, Husägare bör alltid försöka övertyga rätten om sina utlägg, Dagens Nyheter 23/10 2004. I artikeln uppmanas husägare att gå till domstol med sina avdragsyrkanden i de fall Skatteverket avslagit dessa.

4 2002 års domar

4.1 Inledning

År 2002 kom två domar²⁷ från Regeringsrätten som kom att förtydliga rättsläget gällande bevisningen för förbättringsutgifter. Utfallet i RÅ 2002 ref. 73 har av flera skattskyldiga använts som grund för avdragsrätt när fakturor, räkningar eller kvitton saknats. Då dessa två prejudikatbildande rättsfall är av central betydelse för denna uppsats så refereras de här relativt utförligt. Detta för att ge läsaren en god bild av dem inför den fortsatta framställningen. I kapitel 4.2 ges ett referat av RÅ 2002 ref. 73 och i det efterföljande kapitlet 4.3 ett referat av RÅ 2002 not. 180.

4.2 RÅ 2002 ref. 73

I fallet hade en skattskyldig byggt ett hus under 1980-talet som han sålt år 1996. Under 1990-talet hade också renoveringar och underhåll utförts på fastigheten. Vid försäljningen yrkade den skattskyldige avdrag för utgifter för nybyggnaden och förbättrande reparationer och underhåll. Han kunde dock inte förete fakturor eller räkningar avseende alla utgifter. Detta resulterade i att Skatteverket inte medgav avdrag för de utgifter som inte kunnat verifieras.

Den skattskyldige överklagade beslutet och anförde att han under flytten hyrt en container för att slänga det han inte behövde. De dokument som rörde byggandet av huset hade enligt den skattskyldige blivit slängda i containern. Ansträngningar hade gjorts för att få fram kopior på fakturorna från leverantören. Detta hade misslyckats, förutom vad gäller fakturor för VVS-material. Den skattskyldige menade dock att de fotografier han bifogat till utredningen ändå visade på utgifterna han haft. Skatteverket ändrade inte sitt beslut efter omprövning.

Länsrätten var av åsikten att den skattskyldige måste kunna visa på de utgifter han haft. Rätten hänvisade till proposition 1967:153 s.143 och 1975/76:180 s.132-133 samt RÅ 1992 not. 90 och sa att beviskravet bör ställas högt (efter 1 januari 1968). Under samma hänvisning menade rätten att avdragsrätten bör styrkas med faktura eller räkning. Rätten uttalade att: "För kostnader som nedlagts efter år 1968 bör endast undantagsvis en annan handling än den ursprungliga fakturan accepteras. Anledningen är att fakturan är den enda handling som ostridigt slår fast vilket år som förbättringarna har utförts och kostnaderna för des-

²⁷ RÅ 2002 ref. 73 och RÅ 2002 not. 180.

sa."²⁸ Länsrätten instämde i Skatteverkets bedömning med hänvisning till de krav som kunde ställas på verifikationer och utredning om utgifterna. Således avslogs den skattskyldiges överklagan.

I Kammarrätten anförde den skattskyldige att verifikationerna genom en olyckshändelse försvunnit. Han menade att de troligen av misstag hamnat i containern. Dessutom anförde den skattskyldige att det inte i svensk lag finns något ovillkorligt krav på skriftliga verifikationer i form av kvitton eller fakturor. Rätten var kortfattad och konstaterade att den skattskyldige inte genom kvitton, fakturor eller på annat sätt lyckats styrka sin avdragsrätt. Överklagan avslogs av rätten.

I Regeringsrätten anförde den skattskyldige flera olika bevis för att styrka sin avdragsrätt. Han försökte visa på utgifterna genom beräkningar grundade på Statistiska centralbyråns kostnadsstatistik för byggnationskostnader under byggåren. Han visade också fotografier på huset under uppförande, länsbostadsnämndens beslut om bostadslån som visade en godkänd ombyggnadskostnad samt handlingar från den allmänna fastighetstaxeringen som visade byggnadsvärdet år 1996.

Skatteverket anförde i Regeringsrätten att det inte är möjligt att medge avdrag om inte kostnaderna kan visas, detta oavsett om det är styrkt att förbättring skett. Verket uttalade att: ”Det finns inte skäl att medge avdrag efter en uppskattning av vad en dylik förbättring normalt kostar eller vilken kostnad den skattskyldige eventuellt kan ha haft.”²⁹

Regeringsrätten uttalade inledningsvis i sin bedömning att det är den skattskyldiges sak att styrka de kostnader som denne yrkar avdrag för. I normalfallet sker detta enligt rätten genom att kvitton eller fakturor företes. Likt länsrätten så tog Regeringsrätten upp uttalandena av departementschefen i proposition 1967:153 s. 143 och proposition 1975/76:180 s.132 om att kraven på bevisning efter 1 jan 1968 skulle vara höga samt 1992 års praxis³⁰.

Rätten nämnde den bevisning som den skattskyldige anfört och gjorde följande viktiga uttalande:

”Utredningen omfattar således dels allmänna uppgifter om kostnadsläget under den aktuella perioden, dels uppgifter som är hänförliga till det enskilda fallet. Utredningen kan emellertid inte anses visa hur stora dessa kostnader varit. Situationen påminner därmed

²⁸ RÅ 2002 ref. 73 s. 356.

²⁹ RÅ 2002 ref. 73 s. 357.

³⁰ RÅ 1992 not. 90-91.

om den då skatten, eller underlaget för att ta ut skatt, på grund av bristfälligt underlag för deklarationen, uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet - jfr skönstaxering enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324). I detta fall finns en godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning. Däremot saknas en sådan utredning om kostnadernas storlek. Kostnaderna bör därför, med utgångspunkt i utredningen om förbättringsarbetena, uppskattas till ett belopp som framstår som skäligt.”³¹

Regeringsrätten medgav den skattskyldige ytterligare avdrag med cirka hälften av det belopp som yrkats.

4.3 RÅ 2002 not. 180

Detta fall rörde en skattskyldig som själv utfört byggnationer på sin fastighet. Han arbetade som byggnadssnickare och var anställd på en byggfirma från vilken han hade varit tjänstledig under fyra månader för att kunna genomföra byggnationerna. Majoriteten av materialet hade köpts in från arbetsgivaren. Tio år senare hade han av okunskap gjort sig av med de flesta kvitton och fakturor som visade på utgifterna. När fastigheten såldes 16 år efter byggnationerna så yrkade den skattskyldige avdrag för de förbättringsutgifter han haft. För att kunna styrka de utgifter som han ej hade kvar kvitton eller fakturor för så begärde han ut ett intyg från arbetsgivaren där det dels framgick att han hade varit tjänstledig under den aktuella perioden och dels det belopp som de inköpta varorna kostat. Detta intyg, tillsammans med bygglovshandlingar, bifogades till avdragsyrkandet. Skatteverket medgav dock endast avdrag för de kostnader som den skattskyldige kunnat styrka med kvitto.

Beslutet överklagades av den skattskyldige och i länsrätten anförde han den bevisning som bifogats avdragsyrkandet. Han menade dessutom att taxeringsvärdet för byggnaden höjts under innehavstiden och att han handlat i god tro.

Länsrätten uttalade att det för avdrag krävs att kostnaderna kan verifieras eller på annat sätt styrkas. Rätten ansåg den skattskyldiges intyg vara tillräcklig bevisning och medgav avdrag med det yrkade beloppet.

Skatteverket överklagade beslutet och anförde bland annat att intyget saknade nödvändig information om exempelvis underlag för intyget och tidpunkt för betalning.

³¹ RÅ 2002 ref. 73 s. 358.

Kammarrätten redogjorde för uttalandena i proposition 1967:153 s. 143 och proposition 1975/76:180 s. 132 om beviskravet för förbättringsutgifter. Rätten konstaterade att det visats att förbättringar skett av fastigheten men att det av utredningen inte framgick vad som var att anse som förbättringsutgifter och vad som var att anse som förbättrande reparationer och underhåll. Då intyget utfärdats 16 år efter förbättringsarbetena och saknade uppgifter om betalning samt underlag för intyget så kunde det inte möta de krav på bevisning som ställts för avdrag för förbättringsutgifter. Kammarrätten upphävde länsrättens dom och Skatteverkets beslut skulle således gälla.

Den skattskyldige överklagade domen till Regeringsrätten och Skatteverket anförde samma skäl som i Regeringsrätten i RÅ 2002 ref. 73. Rätten redogjorde för uttalandena om beviskraven i proposition 1967:153 s.143 och proposition 1975/76:180 s.132 samt för 1992 års praxis³². Det konstaterades att det visats att förbättringar utförts på fastigheten och att betydande förbättringskostnader funnits för den skattskyldige. Dock kunde inte det mer än 15 år i efterhand upprättade intyget tillmätas betydelse för att visa på beloppen. Det fanns inte heller annan utredning som enligt rätten kunde visa på beloppen. Precis som i RÅ 2002 ref. 73 så uttalade rätten att en skälighetsbedömning får göras av kostnaderna utifrån den föredragna utredningen över förbättringsarbetena. Regeringsrätten medgav ett ytterligare avdrag med sextio procent av yrkat belopp.

4.4 Sammanfattning

Dessa två domar slog fast att det är möjligt att få avdrag för förbättringsutgifter även om fakturor, räkningar eller kvitton inte går att visa. I och med detta så öppnades den tidigare strikta inställningen angående möjligheten till avdrag vid avsaknad av sådana verifikationer upp.³³ Det som krävs för avdragsrätt är tydligen att en godtagbar utredning över omfattningen av förbättringsarbetena framförs. Det går inte att ur dessa domar utläsa några närmare kriterier för att en utredning ska anses ”godtagbar”. Regeringsrätten gjorde i fallet inga generella uttalanden utan uttalade sig specifikt om det aktuella fallet. Detta gör att det ej går att dra några generella slutsatser av vad som i varje fall ska anses utgöra en godtagbar utredning.

Viktigt att poängtera är att en godtagbar utredning över arbetenas omfattning ska visas för att få avdrag överhuvudtaget, samtidigt används den utredningen för att göra en skälig upp-

³² RÅ 1992 not. 90-91.

³³ Jmf. kap. 3.3–3.4 ovan.

skattning av kostnadernas storlek. Den godtagbara utredningen är så att säga grundbulten i och med att den ligger till grund för avdragsrätten som sådan och för den skäliga uppskattningen av beloppen. Att visa på en godtagbar utredning om omfattningen av utförda arbeten kan sägas utgöra en första ”tröskel” som de skattskyldiga måste komma över för att avdrag ska bli aktuellt överhuvudtaget.

5 Rättsläget efter 2002 års domar

5.1 Inledning

För att undersöka vad som av rättstillämparna ansetts utgöra en godtagbar utredning har praxis från förvaltningsrätterna efter 2002 års domar studerats. I och med detta har även förståelse för rättstillämparnas uppfattning om det gällande rättsläget på området erhållits. I kapitel 5.2 tas några intressanta uttalanden i praxis upp som kan förtydliga beviskraven för förbättringsutgifter. I det efterföljande kapitlet 5.3 görs en uppdelning efter olika typer av bevis som skattskyldiga ofta anfört för att styrka sin avdragsrätt. I dessa avsnitt redogörs för hur bevisningen mottagits av rättstillämparna, och huruvida de olika bevisformerna ansetts utgöra en godtagbar utredning.

Som nämnts ovan är det inte sällan förvaltningsrätternas uttalanden som är mest intressanta för denna uppsats eftersom Kammarrätten ofta relativt kortfattat meddelar att de instämmer i förvaltningsrätternas bedömningar.³⁴ På grund av detta, och inte minst av utrymmesskäl, så refereras i flera fall endast till förvaltningsrättsmålen i denna uppsats. Det ska dock nämnas att alla de förvaltningsrättsmål som nämns i denna uppsats har överklagats och tagits upp av Kammarrätten. I de fall Kammarrätten inte gjort några för denna uppsats intressanta uttalanden så nämns dock inte dessa avgöranden i uppsatsen. Däremot så finns i bilaga 1 alla Kammarrättsmålnummer upptagna för respektive överklagat länsrättsavgörande.³⁵

5.2 Intressanta uttalanden

I ett fall gällande förbättringsutgifter uttalade länsrätten³⁶ i sin bedömning att det inte finns något krav på full bevisning för avdragsrätt. Istället menade rätten att det i de flesta fall är tillräckligt att fakta presteras som gör att omständigheterna i fallet görs sannolika.

Skatteverket uttalade i ett länsrättsmål³⁷ att sättet för att visa på en godtagbar utredning stod den skattskyldige fritt och att det råde fri bevisprövning.

Att uppfattningen hos förvaltningsrätterna innan 2002 års fall till stor del var att fakturor, räkningar eller kvitton var tvungna att visas för att styrka rätten till avdrag framgår av ett

³⁴ Se kap. 1.3.

³⁵ Bilaga 1 Kammarrättsmålnummer för respektive överklagat länsrättsavgörande.

³⁶ Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 1535-07.

³⁷ Länsrätten i Hallands län mål nr. 196-08.

annat länsrättsmål³⁸. I fallet uttalade länsrätten: ”Som framgår av rättsfallet RÅ 2002 ref. 73 är det inte längre ett absolut krav att kostnader för vidtagna åtgärder behöver styrkas med kvitton för att kunna medges.”³⁹ Länsrätten gav här uttryck för att det innan 2002 års domar funnits ett krav på att uppvisa kvitton för att medges avdrag för förbättringsutgifter. Kravet var enligt länsrätten dessutom absolut. Fallet kan sägas visa på att en tydlig svängning skett i gällande rätt rörande bevisningen för förbättringsutgifter i och med 2002 års domar.

Även ett annat länsrättsmål⁴⁰ visar på att kvitton eller fakturor tidigare uppfattades som ett krav för avdragsrätt. I fallet uttalade länsrätten att det fanns en enighet i praxis om ett krav på kvitton eller fakturor för avdragsrätt.

I ett länsrättsmål⁴¹ gjordes ett uttalande som kan kasta ljus på vad som ska anses utgöra en godtagbar utredning. Rätten gjorde följande uttalande: ”Om utgifterna inte kan verifieras men godtagbar utredning som visar åtgärdernas omfattning, art och tidpunkt, kan det finnas skäl att uppskatta utgiften för förbättringsåtgärderna till ett skäligt belopp (jfr RÅ 2002 ref. 73).”⁴² Enligt länsrätten så finns alltså tre rekvisit som utredningen ska uppfylla för att en godtagbar ska anses föreligga. Utredningen ska visa på omfattningen av förbättringsåtgärderna, åtgärdernas art och tidpunkten för åtgärderna. Ett liknande uttalande gjordes i ett annat länsrättsmål⁴³ där rätten nämnde samma tre rekvisit. Det kan noteras att det inte rörde sig om samma länsrätt i det fallet. I ytterligare ett annat länsrättsmål⁴⁴ uttalade rätten att de skattskyldiga inte visat på omfattning, art och tidpunkt för förbättringsarbetena, en godtagbar utredning fanns inte i målet enligt länsrätten.

Ett annat, mycket intressant, uttalande gjordes av Kammarrätten i Göteborg⁴⁵ i ett mål där den skattskyldige hade erfarenhet från byggbranschen. Rätten uttalade i målet att ”... beviskravet bör sättas särskilt högt när den skattskyldige... har varit verksam i byggbranschen...”⁴⁶ Det torde kunna diskuteras hur väl detta uttalande stämmer överens med principen om likabehandling.

³⁸ Länsrätten i Mariestad mål nr. 460-06.

³⁹ Länsrätten i Mariestad mål nr. 460-06 s. 2.

⁴⁰ Länsrätten i Örebro län mål nr. 1591-07.

⁴¹ Länsrätten i Blekinge län mål nr. 836-07.

⁴² Länsrätten i Blekinge län mål nr. 836-07 s. 4.

⁴³ Länsrätten i Kalmar län, mål nr. 789-07.

⁴⁴ Länsrätten i Dalarnas län mål nr. 1753-1754-08.

⁴⁵ Kammarrätten i Göteborg mål nr. 6020-07.

⁴⁶ Kammarrätten i Göteborg mål nr. 6020-07 s. 4.

5.3 Anförd bevisning

5.3.1 Specifikationer, sammanställningar och beskrivningar

I ett flertal fall har skattskyldiga försökt att styrka sin avdragsrätt för förbättringsutgifter med hjälp av specifikationer, sammanställningar eller beskrivningar över de arbeten som utförts. Ofta är dessa egenhändigt upprättade av de skattskyldiga i efterhand. Det rör sig således i de flesta fall av nedteknade minnesbilder. Hädanefter i detta kapitel används benämningen specifikationer för både specifikationer, sammanställningar och beskrivningar.

I ett fall som slutligen avgjordes i Kammarrätten i Jönköping⁴⁷, där de skattskyldiga endast anförde en specifikation över arbetena samt köpehandlingar från försäljningen, gjorde respektive instans intressanta uttalanden om specifikationer som bevisform. Skatteverket hade inte medgett något avdrag eftersom kvitton inte kunnat visas för utgifterna. Beslutet överklagades och i sitt omprövningsbeslut⁴⁸ uttalade Skatteverket att då det inte visats någon annan bevisning än en specifikation över utgifterna så kunde avdrag ej medgivas. Detta beslut kom verket fram till efter att ha tolkat Regeringsrättens domar i RÅ 1992 not. 90, RÅ 2002 ref. 73 och RÅ 2002 not. 180. I omprövningsbeslutet drog verket slutsatsen av RÅ 1992 not. 90 att en specifikation ensam inte var tillräcklig bevisning för att avdrag för förbättringsutgifter skulle kunna erhållas.⁴⁹

Beslutet överklagades av de skattskyldiga. Länsrätten ansåg att de skattskyldiga ”... inte presterat något skriftligt underlag som ger rätt till avdrag...”⁵⁰. Länsrätten ansåg alltså att en specifikation över utförda arbeten inte utgör ett avdragsberättigande skriftligt underlag.

Målet togs efter överklagan av de skattskyldiga upp i Kammarrätten som ansåg att specifikationen inte var tillräckligt beskrivande, det gick enligt Kammarrätten inte att utröna arbetenas omfattning eller deras inverkan på fastighetens skick.⁵¹ Frågan är dock vad Kammarrätten kommit fram till om specifikationerna hade varit mer utförliga.

Även i flera andra fall⁵² har länsrätten uttalat att specifikationer över utförda arbeten inte utgör en godtagbar utredning. Anmärkningsvärt är dock att länsrätten i ett av dessa fall⁵³ ändå ansåg att det fanns en godtagbar utredning om åtgärdernas omfattning när den enda

⁴⁷ Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3975-07 och 3976-07.

⁴⁸ Skatteverkets omprövningsbeslut 2007-04-20 Dnr 105 228584-07/5481.

⁴⁹ Skatteverkets omprövningsbeslut 2007-04-20 Dnr 105 228584-07/5481 s. 4.

⁵⁰ Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 1534-07 s. 4.

⁵¹ Kammarätten i Jönköping mål nr. 3975-07 och 3976-07.

⁵² Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 808-07 och 1776-07.

⁵³ Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 1776-07.

bevisning som presterats var en specifikation över åtgärderna. Dessutom så visade specifikationen endast vid vilken tidpunkt åtgärderna utförts och en uppskattning av utgifternas belopp. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.⁵⁴

I ett mål⁵⁵ tyder länsrättens bedömning av ingivna specifikationer på att det kan vara svårt att visa på att man som skattskyldig själv haft de kostnader som påstås. Dessutom är det, av rättens bedömning att döma, viktigt att det specificeras vilka arbeten som man som skattskyldig själv har utfört. Detta är naturligtvis riktigt, avdrag medges som bekant inte för eget arbete.⁵⁶ Om det inte går att urskilja eget arbete från uppgivna förbättringsutgifter så torde det vara svårt att vinna någon större framgång med ett avdragsyrkande.

5.3.2 Intyg, värderingar och vittnesmål

Inte sällan har intyg anförts av skattskyldiga för att styrka avdragsrätt för förbättringsutgifter. Det kan exempelvis röra sig om intyg från hantverkare, personer bekanta med bostadens förändring eller leverantörer av material.⁵⁷ Även värderingar från olika fackmän har anförts av skattskyldiga för att styrka yrkat avdrag.

I ett mål⁵⁸ kom länsrätten till slutsatsen att ett intyg från en elektriker där denne intygade att en jordfelsbrytare installerats i fastigheten inte utgjorde en tillräcklig utredning för avdragsrätt. Av Skatteverkets omprövningsbeslut⁵⁹, som länsrätten instämde i, framgår att detta berodde på att det inte ansågs styrkt att kostnaden för jordfelsbrytaren uppgått till minimibeloppet (femtusen kr).

Nyss nämnda mål gällde flera arbeten än jordfelsbrytaren. Länsrättens dom överklagades till Kammarrätten⁶⁰ där den skattskyldige bland annat visade upp två stycken värderingsintyg. Skatteverket ifrågasatte i sitt anförande intyggivarens objektivitet. Verket menade att det var den skattskyldige som beställt värderingen och att intyggivaren hade fakturerat den skattskyldige för arbeten på dennes nya bostad uppgående till avseende belopp. Kammarrätten ändrade inte länsrättens beslut. Intyggivares objektivitet verkar alltså kunna vara en viktig faktor i värderingen av intyg som bevissmedel för avdragsrätt.

⁵⁴ Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 396-08.

⁵⁵ Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 2490-06, 814-07.

⁵⁶ Se kap. 2.

⁵⁷ Intyg från arbetsgivare togs som bekant upp i RÅ 2002 not. 180, se kap. 4.3 ovan. Detta fall tas dock inte upp här eftersom syftet med kapitlet är att belysa praxis från tiden efter 2002 års avgöranden.

⁵⁸ Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 2507-08.

⁵⁹ Skatteverkets omprövningsbeslut 2008-05-08 Dnr 1 05 735242-07/5472.

⁶⁰ Kammarrätten i Jönköping mål nr. 4225-08.

Att få intygat av en byggnadsmästare att det inte skulle vara möjligt att uppföra ett hus för det belopp som Skatteverket medgett avdrag för verkar inte generera någon framgång i domstol för att få ett högre avdragsbelopp medgivet. I vart fall var detta utgången i ett Kammarrättsmål⁶¹ gällande avdrag för nybyggnation av ett hus. Den skattskyldige hade i Kammarrätten anfört att han låtit en välrenommerad byggnadsmästare ta en titt på ritningarna för huset. Denne hade konstaterat att det inte hade varit möjligt att bygga huset för det av Skatteverket medgivna avdragsbeloppet. Detta vann dock ingen framgång i Kammarrätten som inte ändrade länsrättens dom⁶². Länsrätten hade i sin tur inte medgivit högre avdrag än Skatteverket. Motsatt utgång fick dock ett liknande fall där en byggnadsingenjör uppskattat kostnaderna för ny- och tillbyggnation av ett antal byggnader på en fastighet. Länsrätten⁶³ medgav ett avsevärt högre belopp än vad Skatteverket medgivit.

I praxis finns exempel på fall där intyg fått stor betydelse för den skattskyldiges framgång med ett avdragsyrkande. I ett sådant fall⁶⁴ inkom den skattskyldige i länsrätten med ett intyg från två personer, oklart vilka, som intygade att fastigheten förändrats på det sätt som den skattskyldige berättat. Detta intyg gjorde att Skatteverket ändrade sin bedömning och tillstyrkte länsrätten att ett större avdrag skulle medges. Kammarrätten⁶⁵ medgav efter överklagan ytterligare högre avdrag.

Även vittnesförhör vid muntliga förhandlingar har hjälpt skattskyldiga att få ett högre avdrag beviljat. I ett Kammarrättsmål⁶⁶ hölls vittnesförhör med ett antal personer. Kammarrätten uttalade särskilt att två av dessa personers vittnesmål talade för att Skatteverkets medgivna avdrag var alldeles för lågt räknat. Det ena av de två vittnena var den skattskyldiges sambo. Sambons vittnesmål innehöll relativt detaljerade uppgifter om de olika arbeten som utförts och kostnaderna för dessa. Sambon hade också deltagit i utförandet av de flesta förbättringsarbetena. Det andra vittnet som Kammarrätten tog särskild hänsyn till var den skattskyldiges och dennes sambos mäklare. Denne hade dels varit med och förvärvat fastigheten åt paret och dels varit delaktig vid försäljningen. Han hade kunskap om prisnivåer, ombyggnader och olika material. Mäklaren vittnade om att fastigheten var i väldigt dåligt skick när paret köpte den och att de under innehavstiden renoverat hela fastigheten till det

⁶¹ Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 3521-08.

⁶² Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 66-08.

⁶³ Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1188-08.

⁶⁴ Länsrätten i Stockholms län mål nr. 7611-07.

⁶⁵ Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5624-08.

⁶⁶ Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3845-09.

mycket bra skick den var i vid försäljningen. Han gjorde även en uppskattning av kostnaderna för renoveringen.

Vittnesmål synes av detta fall att döma vara till hjälp för att styrka yrkat avdrag. Värt att notera är att det här rörde sig om två vittnen vars objektivitet torde kunna ifrågasättas.⁶⁷ Att sambon till en skattskyldig lägger fram en historia som stödjer den skattskyldiges avdragsyrkande får väl ses som föga förvånande. Detsamma måste gälla en mäklares vittnesintyg, då denne har ett affärsmässigt intresse i att göra sina kunder tillfreds.

5.3.3 Mäklares objektsbeskrivningar – prospekt

Objektbeskrivningar som mäklare gett ut i samband med försäljning av bostäder, så kallade prospekt, har ofta presenterats av skattskyldiga för att stödja att det funnits förbättringsutgifter på bostaden.

I ett fall⁶⁸ presenterade en skattskyldig dels en specifikation över utförda arbeten och dels ett prospekt för att stödja att han haft utgifter för en nybyggnation. Av prospektet framgick vilka byggnader som fanns på fastigheten, byggnadsår och boarea. I prospektet fanns dessutom ett foto av fastigheten. Den skattskyldige hade även upplyst rätten om att det fanns bygglovshandlingar på fastighetskontoret. Länsrätten konstaterade att den skattskyldige presterat en godtagbar utredning om omfattningen av de förbättringar som utförts på fastigheten och att det därför inte fanns behov att inhämta bygglovshandlingarna från fastighetskontoret. Prospektet synes i detta fall spelat en stor roll i styrkandet av den skattskyldiges avdragsrätt även om det inte går att bedöma hur mycket den inlämnade specifikationen spelade in på länsrättens bedömning.

I ett annat fall⁶⁹ där bevisningen till stor del var densamma som i det nyss nämnda fallet kom länsrätten fram till ett helt annat slut. I målet hade den skattskyldige visat försäljningspris för bostaden, specifikationer över de arbeten som utförts och mäklarens prospekt. I detta mål konstaterade länsrätten att det inte, till skillnad mot i RÅ 2002 ref. 73, gick att bedöma vilka arbeten som utgjorde förbättrande reparationer och underhåll och vilka som utgjorde förbättringsutgifter. Länsrätten bedömde därför att Skatteverkets uppskattning av kostnaderna inte var för låg.

⁶⁷ Jmf. Skatteverkets anförande i Kammarrätten i Jönköping mål nr. 4225-08 i kap. 5.3.2 ovan.

⁶⁸ Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 808-07.

⁶⁹ Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1942-08.

Att döma av de här nämnda fallen så synes prospekt kunna vara till hjälp för att visa på en godtagbar utredning över omfattningen av påstådda förbättringsutgifter. Problem kan dock uppstå när det gäller att identifiera vilka arbeten som utgör förbättrande reparationer och underhåll och vilka arbeten som utgör förbättringsutgifter. Anledningen till att detta inte var ett bekymmer i det förstnämnda fallet var förmodligen att det rörde sig om en nybyggnation av ett hus. Det fanns alltså ingen osäkerhet om att det bara rörde sig om förbättringsutgifter.

5.3.4 Fotografier

Fotografier hör till en av de mest anförda formerna av bevisning för att styrka avdragsrätt för förbättringsarbeten. Således finns här en hel del praxis som visar på förvaltningsdomstolarnas bedömning av fotografier som bevisform för godtagbar utredning.

I ett fall från länsrätten⁷⁰ hade den skattskyldige anfört ett flertal olika bevisformer, däribland fotografier. Gällande fotografierna, som påstods visa fastigheten efter arbetena samt pågående arbeten på fastigheten, noterade länsrätten ett antal problem. Fotografierna visade enligt rätten inte fastighetens skick före och efter arbetenas utförande. Istället kunde dessa enligt rätten lika gärna visa på skicket vid förvärvet av fastigheten. Det kunde till och med vara så att fotografierna visade skicket efter den efterföljande köparens förbättringsarbeten. På samma sätt kunde också fotografierna på arbetenas utförande visa köparens arbeten på fastigheten. Även fotografiernas antal kommenterades, i målet hade hela tvåhundra tio fotografier presenterats. Rätten fann det anmärkningsvärt att det endast var ett fåtal av dessa som uppgavs visa fastighetens skick innan förbättringsarbetenas utförande. Dessutom visade åttio fotografier arbetenas utförande. Länsrätten var tämligen säker i sin slutsats att en del av fotografierna visade något annat än som påstods.

Om någon slutsats törs dras av denna, tillsynes restriktiva, bedömning av länsrätten så kan det vara att det synes krävas fotografier visandes fastigheten innan förbättringsarbetena likväl som efter utförda arbeten.

Fler exempel finns på fall där det, trots uppvisade fotografier, inte ansetts visats en godtagbar utredning.⁷¹ Tyvärr har förvaltningsdomstolarna i de målen inte lämnat någon närmare motivering till varför en godtagbar utredning inte ansetts föreligga. Att som bevisning en-

⁷⁰ Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 2490-06, 814-07.

⁷¹ Länsrätten i Mariestad mål nr. 907-07, Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 66-08, Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 792-08.

bart uppvisa fotografier synes inte kunna utgöra en godtagbar utredning. I vart fall talar ett länsrättsavgörande⁷² i denna riktning.

Fotografier har dock i ett flertal fall varit skattskyldiga till hjälp för att styrka avdragsrätt i förvaltningsdomstolarna. I ett av de fallen hade den skattskyldige presenterat ritningar och fotografier för att styrka förbättringsutgifter avseende en ombyggnation av den skattskyldiges hus. I detta fall ansåg länsrätten⁷³ att den skattskyldige presenterat en godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning. Den skattskyldige ansågs dock inte ha presenterat en godtagbar utredning om kostnadernas storlek varför dessa uppskattades till ett skäligt belopp. I ett annat fall⁷⁴ ansågs fotografier, tillsammans med ritningar, utgöra en godtagbar utredning.

Kammarrätten uttalade i ett mål⁷⁵ att de presenterade fotografierna, som visade fastigheten före och efter renovering, starkt talade för att omfattande arbeten utförts på fastigheten. Att den skattskyldige nådde framgång med fotografier som bevis i detta mål torde bero på att fotografierna visade på att fastigheten förändrats. Detta eftersom fotografierna visade fastighetens skick både före och efter de renoveringar som det yrkades avdrag för. Även i ett annat fall⁷⁶ ansågs ingivna fotografier styrka att påstådda arbeten utförts. Den skattskyldige hade i det målet lämnat in ett fotografi som visade fastigheten vid uppförandet på 1940-talet och dels fotografier från prospektet i samband med försäljningen. I ytterligare ett fall⁷⁷ hade den skattskyldige givit in fotografier som visade skicket före och efter förbättringsarbetena. Värt att notera är att fotografierna som visade skicket före förbättringsarbetena var tagna på andra liknande fastigheter. Trots detta kom domstolen fram till att det fanns en godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning. Slutsatsen torde kunna dras att det för framgång med fotografier krävs att de visar fastighetens skick både före och efter påstådda arbeten och att därigenom en förändring av fastigheten påvisas.⁷⁸

⁷² Länsrätten i Skåne län mål nr. 11305-05.

⁷³ Länsrätten i Jönköpings län mål nr. 106-08.

⁷⁴ Länsrätten i Hallands län mål nr. 553-06.

⁷⁵ Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3845-09.

⁷⁶ Länsrätten i Kalmar län mål nr. 789-07.

⁷⁷ Länsrätten i Skåne län mål nr. 8005-06.

⁷⁸ Jmf. det tidigare i detta kap. nämnda Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 2490-06, 814-07 där framgång inte nåddes med fotografier som påstods visa fastighetens skick innan förbättringsarbetenas utförande.

5.3.5 Bygglovshandlingar

Bygglovshandlingar kan tänkas ligga nära till hands när skattskyldiga funderar över vilken bevisning de kan visa upp för att styrka sin avdragsrätt eftersom sådana handlingar visar på att förändringar av fastigheten planerats.

I ett fall där ett antal olika former av bevis presenterats av den skattskyldige, däribland kopia på bygglovshandling för tillbyggnad, gjorde länsrätten⁷⁹ en intressant bedömning av just bygglovshandlingens bevisvärde. Länsrätten uttalade att det krävdes bygglov för i princip alla om- och tillbyggnader enligt lagstiftningen i plan och bygglagen. Rätten menade att ett beslut om bygglov inte gav någon som helst vägledning i utredningen av arbetenas omfattning. I ett annat fall⁸⁰ ansågs dock bygglovshandlingar visa på en godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning.

5.3.6 Offerter

Offerter från anlitate entreprenörer verkar inte anses utgöra en godtagbar utredning. I ett fall hade en skattskyldig lämnat in en offert där den anlitate byggfirman lämnat ett kostnadsförslag för ett antal förbättringsarbeten på den skattskyldiges fastighet. Dessutom hade en bekräftelse från byggfirman på mottagen betalning lämnats in. Länsrätten⁸¹ menade att det inte kunde konstateras att det var de offererade arbetena som utförts och inte heller att arbetena utförts på den aktuella fastigheten. Ett annat problem var enligt länsrätten att årtal inte fanns specificerat på de ingivna handlingarna. Rättsfallet har ansetts visa på hårda beviskrav för förbättringsutgifter.⁸²

⁷⁹ Länsrätten i Örebro län mål nr. 1591-07.

⁸⁰ Länsrätten i Stockholms län mål nr. 15363-07.

⁸¹ Länsrätten i Stockholms län mål nr. 9899-09.

⁸² Bellman, I, Höga krav på bevisning i mål om förbättringsutgifter, Dagens Juridik 22/06 2010 som kommenterar Kammarrättens dom. Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.

6 Gör Skatteverket och förvaltningsdomstolarna samma bedömningar av de skattskyldigas utredningar?

Huruvida Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör samma bedömning av vilken bevisning som utgör en godtagbar utredning är stundtals svårbedömt. Många gånger anser både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna att utredningen berättigar till avdrag trots avsaknad av kvitton eller fakturor. Den första ”tröskeln” anses alltså ofta uppfylld, det vill säga att det anses visat att förbättringar skett av fastigheten eller bostadsrätten.⁸³ Däremot så har Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömning av det skönmässigt uppskattade beloppet skiljt sig åt i ett flertal fall. I dessa fall har förvaltningsdomstolarna medgivit högre avdrag än Skatteverket. Ofta har förvaltningsdomstolarna menat att Skatteverket utifrån den föreliggande utredningen medgivit ett alltför lågt avdrag.

I ett uppmärksammat fall⁸⁴ höjde Kammarätten⁸⁵ ett av Skatteverket och länsrätten⁸⁶ medgivet avdrag avsevärt. Skatteverket hade i sitt omprövningsbeslut gjort en skälighetsuppskattning av kostnaderna till 280 000 kr. Kvitton eller fakturor saknades nästan helt. Den skattskyldige uppgav i länsrätten att flera personer kunde intyga att arbeten skett på fastigheten. Den skattskyldige ville ha en muntlig förhandling för att kunna höra vittnena. Länsrätten menade dock att någon muntlig förhandling inte var nödvändig och ansåg att Skatteverket gjort en riktig bedömning då de medgivit avdrag för förbättringsutgifter med 280 000 kr. I Kammarätten hölls en muntlig förhandling där flera personer vittnade om att förbättringsarbeten utförts på fastigheten. Dessutom fanns fotografier tagna före och efter arbetenas utförande. Med hänsyn tagen framförallt till fotografierna och vittnesmålen ansåg Kammarätten att förbättringsutgifterna borde ha ”... vida överstigit det belopp om 280 000 kr som Skatteverket medgivit avdrag för.”⁸⁷ Den skattskyldige medgavs ytterligare avdrag med 400 000 kr.

Även i ett annat fall gjorde Skatteverket och länsrätten⁸⁸ samma bedömning. Här hade dock inget avdrag medgivits överhuvudtaget då det inte ansågs finnas någon godtagbar utredning. Utredningen bestod bland annat av fotografier, beskrivningar och anteckningar.

⁸³ Jmf. kap. 4.4.

⁸⁴ Bouvin, C, Höjt avdrag för förbättringsutgifter trots att kvitton saknades, Björn Lundén information Newsroom 16/02 2011 och Bellman, I, Ytterligare avdragsrätt för förbättringskostnader trots bristande underlag, Dagens Juridik 09/02 2011.

⁸⁵ Kammarätten i Jönköping mål nr. 3845-09.

⁸⁶ Länsrätten i Jönköpings län mål nr. 1806-08.

⁸⁷ Kammarätten i Jönköping mål nr. 3845-09 s. 7.

⁸⁸ Länsrätten i Stockholms län mål nr. 9368-03.

Kammarrätten⁸⁹ ansåg att det fanns en godtagbar utredning och medgav avdrag för förbättringsutgifter med 500 000 kr utifrån en skälighetsuppskattning. Skatteverket hade i Kammarrätten tillstyrkt avdrag med 250 000 kr vilket alltså av Kammarrätten ansågs vara för lågt. Ytterligare fler exempel finns på fall där Skatteverket och länsrätterna/förvaltningsrätterna gjort samma bedömningar men Kammarrätten medgivit ett avsevärt högre avdrag.⁹⁰

Länsrätterna har vid flera tillfällen medgivit högre avdrag än Skatteverket.⁹¹ Ibland har de av länsrätterna medgivna avdragen varit avsevärt högre. I ett sådant fall⁹² hade ett skattskyldigt dödsbo i avsaknad av kvitton och fakturor visat bland annat fotografier och filmer på fastigheten och egna beräkningar av kostnaderna. Länsrätten konstaterade att Skatteverket gjort rätt då de gjort en skälighetsuppskattning av kostnaderna. Detta eftersom den utredning som presterats hade ett lägre bevisvärde än kvitton och fakturor. Däremot ansåg länsrätten att utredningen visade på att kostnaderna uppgått till ett högre belopp än det som Skatteverket medgivit avdrag för, 125 000 kr. Länsrätten medgav avdrag med ytterligare 125 000 kr och dubblerade således det av skatteverket medgivna avdraget. I ett annat fall medgav länsrätten⁹³ 350 000 kr i avdrag till skillnad mot av Skatteverket medgivna 100 000 kr.

I ett flertal fall har Skatteverket inte medgivit högre avdrag i sina obligatoriska omprövningsbeslut men tillstyrkt högre avdrag då fallen tagits upp i förvaltningsdomstolarna trots att de skattskyldiga inte lagt fram någon ny bevisning.⁹⁴ Det måste anses som anmärkningsvärt att Skatteverket först inte medger avdrag men sedan ändrar sig, tillsynes bara för att fallet gått till högre instans.

⁸⁹ Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5039-04.

⁹⁰ Se exempelvis Länsrätten i Skåne län mål nr. 1305-08/Kammarrätten i Göteborg mål nr. 1079-09, Länsrätten i Hallands län mål nr. 969-07/Kammarrätten i Göteborg mål nr. 2269-08, Förvaltningsrätten i Malmö mål nr. 477-10/Kammarrätten i Göteborg mål nr. 3430-10.

⁹¹ Se exempelvis Länsrätten i Göteborg mål nr. 994-07 och Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1188-08.

⁹² Länsrätten i Göteborg mål nr. 9154-04.

⁹³ Länsrätten i Stockholms län mål nr. 22127-07.

⁹⁴ Se exempelvis det ovan i detta kapitel nämnda Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5039-04.

7 Skatteverkets handledning

I detta kapitel studeras Skatteverkets handledningar. Genom att undersöka sådana dokument fås en djupare insikt i Skatteverkets uppfattning om beviskraven för förbättringsutgifter och begreppet godtagbar utredning.

Vad gäller Skatteverkets handledningar är det inledningsvis värt att notera att det i ”Handledningen för beskattning av inkomst (SKV 399)” gällande för 2003 års taxering inte fanns något avsnitt om bevisning för förbättringsutgifter vid avsaknad av kvitton och fakturor. Detta avsnitt har först senare adderats till Skatteverkets handledning, mest troligt har det skett till följd av 2002 års Regeringsrättsavgöranden.

I Skatteverkets ”Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399)” gällande för 2012 års taxering finns information om beviskraven för avdragsrätt för förbättringsutgifter. Av särskilt intresse är informationen som ges angående beviskraven för avdragsrätt vid avsaknad av fakturor och kvitton. I handledningen uttalas att ”[d]en grundläggande principen för avdragsrätt är att utgifterna ska verifieras med fakturor och kvitton (45 kap. 11 § andra stycket II, prop. 1967:153 s.143 och prop. 1975/76:180 s.132-133).”⁹⁵ Skatteverkets tolkning av propositionerna till dåvarande kommunalskattelagen och inkomstskattelagen verkar alltså vara att fakturor eller kvitton krävs för avdragsrätt. Som tidigare sagts så kan det ifrågasättas om detta är en korrekt tolkning av propositionsuttalandena.⁹⁶ I handledningen uttalas även att:

*”Om utgifterna inte kan verifieras men godtagbar utredning visar åtgärdernas omfattning, art, och tidpunkt, kan det finnas skäl att uppskatta utgiften för förbättringsåtgärderna till ett skäligt belopp. Vad som är skäligt får bedömas i varje enskilt fall på grundval av den bevisning som finns i ärendet.”*⁹⁷

Även i Skatteverkets handledning framstår alltså omfattning, art och tidpunkt som tre rekvisit för en godtagbar utredning.⁹⁸ Huruvida domstolarna i de tidigare refererade länsrättsavgörandena där rekvisiten nämnts⁹⁹, utgått från skatteverkets handledning går det natur-

⁹⁵ Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), gällande för 2012 års taxering, s. 967.

⁹⁶ Se kap. 3.4.

⁹⁷ Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), gällande för 2012 års taxering, s. 967.

⁹⁸ Jmf. kap. 5.2.

⁹⁹ Länsrätten i Blekinge län mål nr. 836-07 och Länsrätten i Kalmar län mål nr. 789-07, se kap. 5.2.

ligtvis inte att säkert uttala sig om.¹⁰⁰ Dock så måste det faktum att samma tre rekvisit används anses tyda på detta eftersom de inte, i vart fall uttryckligen, framgår av RÅ 2002 ref. 73.

I handledningen redogörs sedan för RÅ 2002 ref. 73 och vilken bevisning som fanns i det fallet. Följande uttalande får anses vara mycket intressant i undersökningen av Skatteverkets uppfattning om beviskraven vid avsaknad av kvitton eller fakturor:

”Om underlag i form av fakturor eller liknande saknas måste den skattskyldige lämna en godtagbar utredning som visar vilka förbättringsåtgärder som gjorts. Enbart ett påstående är inte tillräckligt, inte heller en specifikation över vad som ska ha utförts eller anskaffats. Det innebär att avdrag endast bör komma ifråga för sådana åtgärder som kan dokumenteras och verifieras av andra handlingar som bygglov, ritningar, kreditiv, uppgifter ur fastighetsdeklarationer osv. Uppräkningen går inte att göra heltäckande utan en bedömning får ske från fall till fall.”¹⁰¹

Att specifikationer eller påståenden enligt handledningen inte kan anses utgöra en godtagbar utredning stämmer väl överens med tidigare i kap. 5.3.1 nämnda instansbedömningar.¹⁰² Intressant är att Skatteverket öppnar för att en bedömning får göras från fall till fall och att det inte går att göra någon uttömmande uppräknings av bevisning som anses utgöra en godtagbar utredning.

¹⁰⁰ Viktigt att påpeka är naturligtvis att Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst (SKV 399) i delarna om beviskraven vid avsaknad av kvitton och fakturor hade samma innehåll vid de för målen aktuella taxeringsåren som i handledningen för 2012 års taxering.

¹⁰¹ Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), gällande för 2012 års taxering, s. 967-968.

¹⁰² Skatteverkets omprövningsbeslut 2007-04-20 Dnr 105 228584-07/5481 och Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 808-07 och 1776-07.

8 Analys

8.1 Vilken bevisning anses utgöra en godtagbar utredning?

Vilka former av bevisning anses då utgöra en godtagbar utredning? Går det att identifiera de krav som ställs på utredningen? Varför har vissa former av bevisning ansetts utgöra en godtagbar utredning och annan inte? I detta kapitel diskuteras och analyseras dessa frågor utifrån det material som tagits upp i de föregående delarna av detta arbete.

I Skatteverkets handledning nämns tre rekvisit som ska vara uppfyllda för att det ska anses föreligga en godtagbar utredning om påstådda förbättringsutgifter.¹⁰³ Dessa tre rekvisit återfinns även i praxis i vissa fall.¹⁰⁴ Rekvisiten kommer av Regeringsrättens avgörande i RÅ 2002 ref. 73. Förmodligen har förvaltningsdomstolarna sökt vägledning i Skatteverkets handledning i de fall där de tre rekvisiten har nämnts. Det kan enligt min mening ifrågasättas om dessa tre rekvisit går att återfinna i Regeringsrättens dom i RÅ 2002 ref. 73. De nämns i vart fall inte uttryckligen. Förmodligen så har rekvisiten utkristalliserats ur den bevisning som låg för handen i det fallet.

Rekvisiten i sig anser jag dock vara lämpliga. Att utredningen om påstådda förbättringsutgifter visar på vilka förbättringar som utförts och när de utförts kan anses vara ett minimikrav för att avdrag ska kunna medges i de flesta fall. Dessutom är det viktigt att omfattningen av förbättringarna visas för att en eventuell skälighetsuppskattning av kostnaderna ska kunna göras.

De tre rekvisiten har dock nämnts i långt ifrån alla fall från förvaltningsdomstolarna varför det kan ifrågasättas om domstolarna är av uppfattningen att de tre rekvisiten måste vara uppfyllda för att avdrag ska kunna medges. Jag själv anser det vara bra att domstolarna i de flesta fall inte nämner dessa tre rekvisit. Även om rekvisiten i sig måste anses vara lämpliga i de flesta fall så kan det finnas situationer där det ter sig alltför fyrkantigt att ställa upp alla dessa tre rekvisit. Om det exempelvis utifrån utredningen är helt uppenbart att det rör sig om en ny-, till- eller ombyggnad, för vilka det som bekant inte finns någon tidsbegränsning för avdragsrätt, så synes det vara onödigt att kräva att utredningen visar på tidpunkten för påstådda åtgärder.

Det kan i vart fall konstateras att en utredning som visar på förbättringsarbetenas omfattning, art och tidpunkt har större chanser att anses utgöra en godtagbar utredning av Skatte-

¹⁰³ Se kap. 7.

¹⁰⁴ Se kap. 5.2.

verket än en utredning som brister i dessa avseenden. Dock så verkar det inte gå att identifiera något genomgående krav på att uppfylla dessa rekvisit i förvaltningsdomstolarnas praxis.

Specifikationer, sammanställningar och beskrivningar verkar inte anses utgöra en godtagbar utredning. Som nämnts så har såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna ansett att specifikationer, sammanställningar och beskrivningar inte kan anses utgöra en godtagbar utredning. Denna form av bevisning har dock varit skattskyldiga till hjälp i ett antal fall där specifikationerna, sammanställningarna eller beskrivningarna utgjort en del av en utredning och således kombinerats med annan bevisning.¹⁰⁵ Det måste enligt min mening anses vara rimligt att specifikationer, sammanställningar och beskrivningar inte tillmäts ett särskilt högt bevisvärde. Det rör sig ju i de flesta fall om nedtecknade minnesbilder. Inte sällan har specifikationerna, sammanställningarna eller beskrivningarna dessutom upprättats vid deklarationen av försäljningen, långt efter att arbetena utförts. Det finns därför en risk att denna typ av bevisning utformas så att den visar så höga kostnader som möjligt för den skattskyldige även om kostnaderna egentligen varit lägre, då höga kostnader leder till större avdrag vid kapitalvinstberäkningen. Av denna anledning är det naturligt att specifikationer, sammanställningar och beskrivningar inte tillmäts något större bevisvärde. Däremot kan sådant material hjälpa skattskyldiga att göra påstådda utgifter sannolika.

Olika former av intyg, värderingar, och vittnesmål synes kunna utgöra en godtagbar utredning. Störst framgång verkar dock nås när personer intygar att fastigheten eller bostadsrätten förändrats på så sätt som den skattskyldige påstår. I de fall där intyg lämnats om exempelvis fastighetens eller bostadsrättens värde eller uppskattningar om kostnader för utförda arbeten verkar inte lika stor framgång ha nåtts med bevisningen. Enligt min mening beror detta förhållande på att ett intyg över en fastighets eller bostadsrätts värde vid en tidpunkt på egen hand inte kan bevisa att en förbättring skett av fastigheten. I de fall en person intygar att en fastighet eller bostadsrätt förbättrats på ett visst sätt så avser intyget förbättringen som sådan och inte endast skicket vid en viss tidpunkt. Om det däremot finns intyg som intygar skicket vid två eller flera olika tidpunkter kan det naturligtvis vara möjligt att bevisa att en förbättring skett.

Även om Skatteverket vid något tillfälle ställt sig frågande till intygsgivarnas objektivitet så anser jag det vara förvånande att objektivitetsfrågan inte tagits upp i fler fall. Framförallt är

¹⁰⁵ Se kap. 5.3.1.

det märkligt att inte förvaltningsdomstolarna fäst någon större uppmärksamhet vid denna fråga. Som setts så har förvaltningsdomstolarna exempelvis lagt vikt vid vittnesmål från nära anhöriga till de skattskyldiga och från personer som har affärsmässiga motiv för att gå den skattskyldige till mötes genom ett vittnesmål.¹⁰⁶

I de fall det rör sig om ny-, om- eller tillbyggnationer torde prospekt kunna vara ett bra bevismedel för att visa på att förbättringsutgifter funnits, och omfattningen av dessa. När det inte rör sig om sådana byggnationer utan om andra typer av förbättringar torde prospekt ha minde bevisvärde eftersom det kan vara svårt att utifrån ett prospekt skilja på vilka arbeten som utgjort förbättrande reparationer och underhåll och de arbeten som utgjort förbättringsutgifter.¹⁰⁷ Prospektet beskriver i första hand fastighetens skick vid försäljningen. Det torde vara enkelt att utifrån ett prospekt konstatera att exempelvis en villa är av en viss storlek och därigenom dra slutsatsen att en tillbyggnad måste ha skett¹⁰⁸ medan det är desto svårare att utifrån ett prospekt avgöra vilket skick villan var i innan påstådda förbättrande reparationer och underhåll utförts.

Enligt min mening skapar dessutom belopps och tidsbegränsningsreglerna gällande förbättrande reparationer och underhåll särskilda problem med prospekt som bevisning. I vissa fall där det av prospektet framgår vilka år förbättringar utförts kan prospektet tänkas vara till hjälp för att avgöra om de förbättrande reparationerna och underhållet faller inom femårsgränsen för avdragsrätt. Om de förbättrande reparationerna och underhållet faller inom beloppsgränsen torde det däremot vara desto svårare att avgöra utifrån ett prospekt.

Ett annat bekymmer jag kan se med prospekt som bevisning för förbättringsutgifter är att mäklarens roll vid en försäljning är att verka för att fastigheten eller bostadsrätten blir såld. Det finns en risk att mäklaren i prospektet framställer försäljningsobjektet på ett sätt som gör det mer attraktivt för köpare. Jag menar alltså att det finns en risk att mäklaren tänjer på sanningen och förmedlar en bild till potentiella köpare att försäljningsobjektet är i ett lite bättre skick än det i själva verket är. Av denna anledning kan det tänkas att rättstillämparna ibland är restriktiva i att tillmäta prospekt ett högt bevisvärde.

¹⁰⁶ Se kap. 5.3.2.

¹⁰⁷ Se kap. 5.3.3.

¹⁰⁸ Uppgifter om bostadstadsyta torde ju i de flesta fall finnas att tillgå i olika register, exempelvis fastighetsregistrets bostadsdel.

Fotografier hör som tidigare nämnts till de vanligaste formerna av bevisning som skattskyldiga anför för att styrka avdragsyrkanden för förbättringsutgifter.¹⁰⁹ Utifrån den rättspraxis som studerats i detta arbete synes det vara av vikt att fotografierna visar på en förändring av fastigheten eller bostadsrätten. Detta måste anses vara naturligt, avdrag för förbättringsutgifter medges endast för faktiska förbättringar. Av den anledningen så kan inte fotografier som visar på skicket vid en tidpunkt tillmätas lika stort bevisvärde som en serie av fotografier som visar på skicket före, efter och kanske till och med under förändringen. Om fotografierna endast visar på skicket vid en tidpunkt så är det svårt att, i vart fall utifrån fotografierna, påvisa att en förbättring skett.

En annan sak är att fotografier som visar skicket vid en tidpunkt tillsammans med annan bevisning kan tänkas utgöra en godtagbar utredning. Om det exempelvis av texten i en mäklares beskrivning av en fastighet framgår att fastigheten eller bostadsrätten var i ett väldigt dåligt skick vid en tidpunkt och fotografier visar fastigheten i toppskick vid ett senare tillfälle så kan det med rimlig säkerhet antagas att en förbättring skett av fastigheten.

Bygglovshandlingar synes ha ett lågt bevisvärde när det gäller att bevisa förbättringsutgifter. Som nämnts i praxis så krävs bygglov för de flesta yttre förändringar av en fastighet.¹¹⁰ Det måste enligt min mening anses vara naturligt att handlingar som endast ger tillstånd till en förändring inte, i vart fall på egen hand, tillmäts ett högt bevisvärde. I de fall där annan bevisning finns att tillgå torde dock bygglovshandlingar kunna utgöra en del av en godtagbar utredning. Samma resonemang torde kunna användas för offerter eftersom det även här rör sig om handlingar som avser eventuella åtgärder i framtiden. Det är inte säkert att uppdragsgivaren anlitar det offerterade företaget eller att de offerterade kostnaderna efter arbetenas utförande visar sig vara korrekt.

Att rättstillämparna som nämnts uttalat att kraven på bevisning bör vara särskilt höga för skattskyldiga som har erfarenhet från byggbranschen anser jag vara ytterst tveksamt ur ett likabehandlingsperspektiv. Menar rättstillämparna att det ska ställas ett högre krav på en skattskyldig som varit verksam i byggbranschen än på en skattskyldig som inte varit verksam i byggbranschen när orsaken till att de inte kan visa fakturor, räkningar eller kvitton är densamma? Det kan enligt min mening inte vara förenligt med kravet på likabehandling i svensk skatterätt att uppställa olika krav på godtagbar utredning för olika skattskyldiga, när det enda som skiljer de skattskyldigas situationer åt är de kunskaper de besitter.

¹⁰⁹ Se kap. 5.3.4.

¹¹⁰ Länsrätten i Örebro län mål nr. 1591-07, se kap. 5.3.5.

Leidhammar menar i den tidigare nämnda artikeln att 2002 års domar ökat möjligheterna att göra en individuell bedömning i respektive fall.¹¹¹ Han menar också att beviskravet inte sänkts för förbättringsutgifter och att uttalandena i proposition 1967:153 och proposition 1975/76:180 har fortsatt samma relevans. Utifrån studerad praxis från tiden efter 2002 års domar synes denna bedömning till viss del vara riktig. Idag finns en större möjlighet för skattskyldiga att stödja sina avdragsyrkanden på annan bevisning än kvitton och fakturor. Jag har däremot svårt att efter min studie av rättspraxis efter 2002 års domar instämma i att beviskravet inte sänkts. Att kraven som ställs på bevisningen fortfarande är höga är en sak och i detta avseende tycker jag att uttalandena i propositionerna fortfarande har relevans. Däremot så anser jag att beviskraven ändå kan anses ha sänkts i och med att annan bevisning med lägre bevisvärde än kvitton och fakturor numera godtas. Exempelvis så torde intyg ha ett lägre bevisvärde än kvitton och fakturor. Eftersom exempelvis intyg godtagits av rättstillämparna som bevisning för förbättringsutgifter så tyder det enligt min mening på att beviskravet ändock har sänkts.

Jag är av åsikten att bevisning som visar att en förbättring skett av fastigheten eller bostadsrätten alltid borde utgöra en godtagbar utredning. På vilket sätt förbättringsutgifterna bevisas menar jag är oviktigt, det viktiga är att en faktisk förbättring påvisas och att bevisningen är tillräckligt trovärdig. Om detta sedan sker med hjälp av kvitton, fotografier, vittnesintyg eller någon annan form av bevisning borde inte spela någon roll.

8.2 Förhållandet mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar ur ett rättssäkerhets- och likhetsprincipsperspektiv

Först och främst kan konstateras att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna har gjort olika bedömningar av de skattskyldigas utredningar i ett antal fall. Som tidigare sagts så består denna skillnad i de flesta fall på att Skatteverket och förvaltningsdomstolarna gör olika uppskattningar av förbättringsutgifternas storlek. Förvaltningsdomstolarna har då ansett att Skatteverket beräknat ett för lågt skäligen avdrag utifrån den utredning som presterats. Det är dock viktigt att påpeka att det inte går att identifiera någon genomgående diskrepans mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar, i flera fall anser förvaltningsdomstolarna att det inte utifrån till rätten ingiven bevisning går att medge ytterligare avdrag

¹¹¹ Leidhammar, Skattenytt 2003 s. 323.

än vad Skatteverket medgivit. En diskrepans går dock att identifiera i ett tillräckligt antal fall för att det ska kunna anses utgöra ett problem.

Vad den diskrepans som återfunnits mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar beror på är osäkert. Det är lätt att tänka sig att diskrepansen mellan instansernas uppskattningar av utgifternas storlek beror på Skatteverkets roll som fiskal. Det vill säga att Skatteverket har incitament för att medge låga avdragsbelopp för att dra in så mycket pengar som möjligt till staten. Dock går det inte att säkert säga att det är detta förhållande som ger upphov till den förekommande diskrepansen mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar.

Det måste anses vara ett problem att bedömningarna kan skilja sig markant åt mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar. Det rör sig som framgått ofta om stora beloppsskillnader där skillnader på hundratusentals kronor inte är ovanliga.¹¹² Då bedömningar måste göras av varje instans torde det finnas en risk att skattskyldiga behöver driva en rättsprocess för att få det maximala avdrag de har rätt till. Detta eftersom olika instanser kan ha olika syn på den utredning som läggs fram. Framförallt måste det anses rättsosäkert att en skattskyldig genom att överklaga ett omprövningsbeslut från Skatteverket kan medges så mycket större avdragsbelopp. Den tidigare nämnda artikeln från Dagens Nyheter där säljare av privatbostäder uppmanas att ta sina fall till domstol för att maximera avdragen för förbättringsutgifter speglar detta problem.¹¹³ Det kan inte anses vara acceptabelt att skattskyldiga ska känna sig tvingade att gå till domstol med sina avdragsyrkanden för att inte känna att de gått miste om ett större avdrag. Ett sådant förhållande kan inte sägas karaktärisera en rättsstat. Att Skatteverket i en del fall tillstyrkt högre avdrag i förvaltningsdomstolarna utan någon uppenbar anledning är uppseendeväckande. Detta förhållande anser jag peka på att Skatteverket är något för restriktiv i sina bedömningar av de skattskyldigas utredningar.

Att ge förslag på hur detta problem kan eller bör lösas ligger inte inom ramen för denna uppsats, det kan här bara konstateras att det finns problem med diskrepanser mellan Skatteverkets och förvaltningsdomstolarnas bedömningar.

Utifrån ett likabehandlingsperspektiv är det svårt att uttala att det finns ett uppenbart problem med att lika fall inte behandlas lika. Detta beror på att bevisingen är unik i respektive

¹¹² Se kap. 6.

¹¹³ Magnusson, Dagens Nyheter 23/10 2004, se kap. 3.4.

fall och att det därför inte går att klart identifiera att viss typ av bevisning inte skulle fungera i en instans men fungera i en annan. Utåt sett kan bevisningen se lika ut, det kan exempelvis röra sig om bevisning bestående av bygglovshandlingar och fotografier. Vid en närmare granskning framträder dock skillnader i bevisningen som gör att fallen inte kan ses som "lika" fall.

9 Sammanfattande slutsatser

Det kan inledningsvis konstateras att det är svårt att uttala sig om att vissa former av bevisning, annan än kvitton och fakturor, alltid anses utgöra en godtagbar utredning. Detta beror på att skattskyldiga i få fall anför en typ av bevismaterial, i de flesta fall rör det sig istället om flera olika typer av material som tillsammans kan utgöra en godtagbar utredning om förbättringsutgifternas omfattning. Samtidigt kan naturligtvis bevismaterialets kvalité skilja sig markant åt mellan olika fall varför bevisningen i ett fall kan anses utgöra en godtagbar utredning medan det i ett annat fall inte anses utgöra en godtagbar utredning.

Istället torde det gå att identifiera vissa faktorer som bevisningen måste visa för att en godtagbar utredning ska anses föreligga. En viktig sådan faktor är att bevismaterialet visar på att en förbättring skett av fastigheten eller bostadsrätten. Om utredningen endast visar skicket vid en tidpunkt så kan det i flera fall vara svårt att konstatera att en förbättring överhuvudtaget skett. Dessutom är det svårt att utifrån en sådan utredning göra en skälighetsuppskattning av kostnaderna för åtgärderna. Andra problem som uppstår i sådana fall är att det kan vara svårt att urskilja vilka utgifter som avser ny- till- och ombyggnad och vilka utgifter som avser förbättrande reparationer och underhåll. Det kan också vara svårt att bedöma om femårsregeln och femtusenkronorsregeln som gäller för förbättrande reparationer och underhåll är uppfylld.

De tre rekvisit som skatteverket och i vissa fall förvaltningsdomstolarna ställt upp för en godtagbar utredning måste anses vara en god ledstjärna för skattskyldiga i deras sökande efter bevismaterial när kvitton och fakturor inte finns att tillgå. Om förbättringsåtgärdernas art, omfattning och tidpunkt framgår av bevisningen så torde chanserna vara goda att avdrag medges.

Vad gäller rättsläget förhållande till kraven på likabehandling och rättssäkerhet så kan det konstateras att det finns problem på så sätt att Skatteverket i flera fall medger ett avdrag som förvaltningsdomstolarna sedan anser vara för lågt uppskattad utifrån den presterade utredningen. Det är ett problem för rättssäkerheten att skattskyldiga kan känna sig tvingade att gå till domstol för att få ett så stort avdrag som de har rätt till. De skattskyldiga måste kunna känna sig trygga i att Skatteverket gör en riktig bedömning.

Desto svårare är det att identifiera att något problem skulle finnas ur ett likabehandlingsperspektiv. Eftersom bevisningen är unik i varje fall så går det nästintill aldrig att göra en riktig jämförelse mellan olika fall.

Klart är att 2002 års regeringsrättsavgöranden har öppnat upp för annan bevisning än kvitton och fakturor för förbättringsutgifter på privatbostäder. Däremot så går det inte att säkert uttala sig om att vissa typer av sådan bevisning alltid skulle anses utgöra en godtagbar utredning. Varje fall bedöms utifrån den samlade utredning som finns att tillgå. Avslutningsvis kan därför sägas att man som skattskyldig för att vara helt säker på att få avdrag för förbättringsutgifter fortfarande gör bäst i att hålla ordning på kvitton och fakturor.

Referenslista

Offentligt tryck

Lagtext

Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229)

Propositioner

Prop. 1967:153 Kungliga majestätets proposition till riksdagen med förslag till lag om ändring i kommunalskattelagen den 28 december 1928 (nr 370), m.m.; given Stockholms slott den 20 oktober 1967.

Prop. 1975/76:180 om ändrade regler för beskattning av realisationsvinster, m.m.

Övrigt offentligt tryck

Regeringsbeslut 13 Fi2012/1017 (delvis) Uppdrag till Skatteverket angående förenklad beskattning och service vid avyttring av privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter.

Doktrin

Leidhammar, B, Något om bevisprövningen i taxeringsmål, Skattenytt 2003 s. 315-324.

Lodin, S, Lindencrona, G, Melz, P, Silfverberg, C & Simon-Almendal, T, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, 13 uppl., Studentlitteratur 2011.

Internetreferenser

Bellman, I, Höga krav på bevisning i mål om förbättringsutgifter, Dagens Juridik 22/06 2010 (13/05 2012), <http://www.dagensjuridik.se/2010/06/hoga-krav-pa-bevisning-i-mal-om-forbattringsutgifter>

Referenslista

- Bellman, I, Ytterligare avdragsrätt för förbättringskostnader trots bristande underlag, Dagens Juridik 09/02 2011 (13/05 2012), <http://www.dagensjuridik.se/2011/02/ytterligare-avdragsratt-forbattningkostnader-trots-bristande-underlag>
- Bouvin, C, Höjt avdrag för förbättringsutgifter trots att kvitton saknades, Björn Lundén information Newsroom 16/02 2011 (13/05 2012), <http://newsroom.blinfo.se/hojt-avdrag-for-forbattningrutgifter-utan-kvitton-20110216/>
- Skatteverket,Handledning för beskattning av inkomst (SKV 399), gällande för 2012 års taxering, Skatteverket (13/05 2012),<http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800066072/399-2-01.pdf>
- Magnusson, K-E, Husägare bör alltid försöka övertyga rätten om sina utlägg, Dagens Nyheter 23/10 2004 (13/05 2012), <http://www.dn.se/ekonomi/husagare-bor-alltid-forsoka-overtyga-ratten-om-sina-utlagg>

Rättspraxis

Regeringsrätten/Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1992 not. 90-91

RÅ 2002 ref. 73

RÅ 2002 not. 180

Kammarrätterna

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5039-04.

Referenslista

Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3975-07 och 3976-07.

Kammarrätten i Göteborg mål nr. 6020-07.

Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 396-08.

Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 792-08.

Kammarrätten i Göteborg mål nr. 2269-08.

Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 3521-08.

Kammarrätten i Jönköping mål nr. 4225-08.

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5624-08.

Kammarrätten i Göteborg mål nr. 1079-09.

Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3845-09.

Kammarrätten i Göteborg mål nr. 3430-10.

Länsrätterna/förvaltningsrätterna

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 9368-03.

Länsrätten i Göteborg mål nr. 9154-04.

Länsrätten i Skåne län mål nr. 11305-05.

Länsrätten i Mariestad mål nr. 460-06.

Länsrätten i Hallands län mål nr. 553-06.

Referenslista

Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 2490-06.

Länsrätten i Skåne län mål nr. 8005-06.

Länsrätten i Kalmar län mål nr. 789-07.

Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 808-07.

Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 814-07.

Länsrätten i Blekinge län mål nr. 836-07.

Länsrätten i Mariestad mål nr. 907-07.

Länsrätten i Hallands län mål nr. 969-07.

Länsrätten i Göteborg mål nr. 994-07.

Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 1534-07 och 1535-07.

Länsrätten i Örebro län mål nr. 1591-07.

Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 1776-07.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 7611-07.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 15363-07.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 22127-07.

Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 66-08.

Länsrätten i Jönköpings län mål nr. 106-08.

Länsrätten i Hallands län mål nr. 196-08.

Länsrätten i Dalarnas län mål nr. 1753-1754-08.

Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1942-08.

Referenslista

Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 2507-08.

Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1188-08.

Länsrätten i Skåne län mål nr. 1305-08.

Länsrätten i Jönköpings län mål nr. 1806-08.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 9899-09.

Förvaltningsrätten i Malmö mål nr. 477-10.

Skatteverkets omprövningsbeslut

Skatteverkets omprövningsbeslut 2007-04-20, Dnr 105 228584-07/5481.

Skatteverkets omprövningsbeslut 2008-05-08, Dnr 1 05 735242-07/5472.

Bilaga 1 Kammarrättsmålnummer för respektive överklagat länsrättsavgörande

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 9368-03 – Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5039-04.

Länsrätten i Göteborg mål nr. 9154-04 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 1855-06.

Länsrätten i Skåne län mål nr. 11305-05 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 2470-07.

Länsrätten i Mariestad mål nr. 460-06 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3785-07.

Länsrätten i Hallands län mål nr. 553-06 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 1646-07.

Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 2490-06 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 431-432-08.

Länsrätten i Skåne län mål nr. 8005-06 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 4270-07.

Länsrätten i Kalmar län mål nr. 789-07 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 1443-08.

Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 808-07 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 423-08.

Länsrätten i Västmanlands län mål nr. 814-07 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 431-432-08.

Länsrätten i Blekinge län mål nr. 836-07 - Kammarrätten i Jönköping mål nr. 1271-08.

Länsrätten i Mariestad mål nr. 907-07 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3483-08.

Länsrätten i Hallands län mål nr. 969-07 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 2269-08.

Länsrätten i Göteborg mål nr. 994-07 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 5593-08.

Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 1534-07 och 1535-07. - Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3976-07.

Länsrätten i Örebro län mål nr. 1591-07 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 1150-08.

Länsrätten i Norrbottens län mål nr. 1776-07 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 396-08.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 7611-07 – Kammarrätten i Stockholm mål nr. 5624-08.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 15363-07 – Kammarrätten i Stockholm mål nr. 2763-08.

Bilagor

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 22127-07 – Kammarrätten i Stockholm mål nr. 4660-09.

Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 66-08 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 3521-08.

Länsrätten i Jönköpings län mål nr. 106-08 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3077-08.

Länsrätten i Hallands län mål nr. 196-08 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 6271-08.

Länsrätten i Dalarnas län mål nr. 1753-1754-08 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 2700-2701-08.

Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1942-08 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 3359-08.

Länsrätten i Östergötlands län mål nr. 2507-08 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 4225-08.

Länsrätten i Västernorrlands län mål nr. 1188-08 – Kammarrätten i Sundsvall mål nr. 1126-09.

Länsrätten i Skåne län mål nr. 1305-08 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 1079-09.

Länsrätten i Jönköpings län mål nr. 1806-08 – Kammarrätten i Jönköping mål nr. 3845-09.

Länsrätten i Stockholms län mål nr. 9899-09 – Kammarrätten i Stockholm mål nr. 8146-09.

Förvaltningsrätten i Malmö mål nr. 477-10 – Kammarrätten i Göteborg mål nr. 3430-10.