

Målnummer:	7790-99	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-11-15		
Rubrik:	Sedan kvitton förkommit och annat underlag för avdrag för förbättringskostnader vid en fastighetsförsäljning visat sig bristfälligt har kostnadernas storlek uppskattats efter vad som framstått som skäligt. Inkomsttaxering 1997.		
Lagrum:	24 § 1 mom. och 25 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1992 not. 90• RÅ 1992 not. 91		

REFERAT

Skattemyndigheten i Älvsborgs län beslutade den 27 november 1997 att frånga I.A:s beräkning av realisationsvinst vid fastighetsförsäljning och beräknade den skattepliktiga realisationsvinsten till 213 670 kr med bl.a. följande motivering. Skattemyndigheten beslutade att medge avdrag med 120 007 kr för förbättringskostnader. För kostnad som inte kunnat styrkas med kvitto eller faktura har ingen avdragsrätt medgivits.

I.A. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att realisationsförlusten för såld fastighet skulle fastställas enligt inlämnad deklaration. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Han yrkar avdrag för förbättringskostnader med 734 640 kr. Han har genomfört nybyggnad under perioden 1986-1988 för 690 000 kr och värdehöjande reparationer/underhåll under perioden 1992-1996 med 44 640 kr. Vidare yrkar han avdrag med 9 082 kr för materialkostnader för målning, tapetsering samt byte av entrédörr och med 5 890 kr för ny tvättmaskin. I samband med försäljning och avflyttning hyrdes en container för att rensa bort allt som han inte behövde. Av någon anledning har en del nödvändiga och värdefulla papper, däribland nästan alla papper rörande byggandet av det sålda huset blivit slängda. Han har i efterhand försökt få fram kopior på de olika inköpsfakturorna rörande byggnationen av det sålda huset. Alla fakturor, förutom kopior hos företaget där VVS-material inköptes, går inte att uppbringa. Han har oavsett befintliga fakturor haft kostnader och anser att till utredningen bifogade foton visar att utgifter ändå är styrkta.

Skattemyndigheten omprövade med anledning av överklagandet sitt beslut den 28 maj 1998 men fann inte skäl för ändring. Tillkommande kostnader för målning, tapetsering, byte av dörr och tvättmaskin ansågs som reparation/underhållskostnader.

Länsrätten i Vänersborg (1998-10-21, ordförande Agebrink) yttrade: Vid beräkning av realisationsvinst, enligt 24 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, får avdrag ske för alla omkostnader för egendomen samt förbättringskostnader som nedlagts på den avyttrade fastigheten. Förbättringskostnaderna specificeras i 25 § 4 mom. första stycket SIL. Vidare måste förbättringskostnaden utgöra en utgift för fastighetsägaren och hänföras till det år då fakturan eller räkningen erhållits. Den skattskyldige måste kunna visa vilka kostnader han haft för förbättringarna, åtminstone för kostnader fr.o.m. 1 januari 1968. - Frågan i målet gäller vilka krav som ska ställas på bevisningen om att förbättring skett av en schablontaxerad fastighet. Av förarbeten och praxis framgår att beviskraven bör ställas högt på den bevisning som den skattskyldige åberopar såvitt gäller arbeten som utförts efter ikraftträdandet, 1 januari 1968. Avdrag för kostnader bör i sådana fall kunna

styrkas genom faktura eller räkning (prop. 1967 s. 143, prop. 1975/76:180 s. 132-133, RÅ 1992 not. 90). 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 dessa. - Länsrätten gör följande bedömning. - Mot bakgrund av de krav som måste ställas på utredningen och verifikationer som kan styrka de verkliga kostnaderna för förbättringsarbeten nedlagda efter 1967 delar länsrätten skattemyndighetens bedömning om de kostnader för vilka avdrag bör medges. Skattemyndigheten har således haft fog att beräkna realisationsvinsten på sätt som skett. Vad I.A. har anfört utgör inte skäl för annan bedömning. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

I.A. överklagade domen. Han vidhöll sitt yrkande och anförde följande. Han har av en olyckshändelse råkat bli av med i stort sett alla verifikationerna på de nedlagda kostnaderna m.m. I samband med att han har flyttat har verifikationerna troligtvis av misstag hamnat i containern i stället för en del andra ting. Svensk lag ställer inte ovillkorliga krav på skriftlig bevisning i form av kvitton och fakturor.

Skattemyndigheten ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Sundsvall (1999-09-21, Rispe, Nilsson, Lemaire, referent) yttrade: Kammarrätten finner att I.A. inte heller i kammarrätten, varken genom kvitton, fakturor eller på annat sätt, visat att realisationsvinsten skall bestämmas till lägre belopp än skattemyndigheten funnit. - Kammarrätten avslår överklagandet.

I.A. fullföljde sin talan och anförde i huvudsak att han genom beräkningar grundade på Statistiska centralbyråns kostnadsstatistik för åren 1986 och 1987 försökt att på annat sätt än genom kvitton eller fakturor styrka att han haft de kostnader som han yrkat avdrag för. I.A. åberopade även fotografier som visade huset under uppförande samt länsbostadsnämndens beslut om bostadslån.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Avdrag för kostnader kan, oavsett om det är styrkt att förbättring har skett på fastigheten, inte medges om den skattskyldige inte kan visa vilken kostnad han har haft. Det finns inga principiella skäl som talar för att beviskraven bör vara lägre för kostnad avseende ny-, till- eller ombyggnad jämfört med värdehöjande reparationer. 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.

Regeringsrätten (2002-11-15, Nilsson, Schäder, Ersson, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL, som är tillämplig i målet, får vid beräkning av realisationsvinst avdrag göras för bl.a. förbättringskostnader.

I.A. sålde fastigheten för 582 208 kr i april 1996. Vid redovisning av försäljningen i sin självdeklaration yrkade I.A. avdrag för förbättringskostnader med 734 640 kr, varav 690 000 kr avsåg nybyggnad under åren 1986-1988 och resterande belopp kostnader som lagts ned under åren 1992-1996. Till styrkande av kostnaderna gav I.A. in vissa fakturor som leverantörerna i efterhand kunnat skaffa fram och uppgav att originalhandlingarna av misstag förkommit i samband med flyttningen. För att på annat sätt styrka sina kostnader gav I.A. in handlingar från den allmänna fastighetstaxeringen, utvisande ett byggnadsvärde vid 1996 års taxering på 438 000 kr, beslut om bostadslån utvisande en godkänd ombyggnadskostnad på 490 000 kr, fotografier utvisande byggnationen samt uppgifter ur Statistiska centralbyråns statistik rörande byggkostnader under de aktuella åren. Skattemyndigheten medgav avdrag med 120 007 kr, varav 106 257 kr för nybyggnaden, men vägrade avdrag för kostnader i övrigt som inte kunnat styrkas med kvitto eller

faktura. I.A. yrkade vidare avdrag med 9 082 kr för materialkostnader nedlagda inför försäljningen, avseende målning och tapetsering samt byte av entrédörr. Avdrag härför medgavs inte med motiveringen att kostnaderna ansågs vara reparations- och underhållskostnader. Länsrätten och kammarrätten gjorde samma bedömning som skattemyndigheten.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I princip ankommer det på den skattskyldige att visa vilka kostnader han har haft när han yrkar avdrag för förbättringskostnader vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet. Vanligen sker detta genom att den skattskyldige företer fakturor eller kvitton som avser kostnader för utfört arbete, byggnadsmaterial m.m.

Vilka krav som skall ställas på bevisningen berördes endast kortfattat i samband med att den till tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen på fastigheter infördes år 1968. Departementschefen uttalade att det ifråga om kostnader nedlagda före år 1968 borde vara tillräckligt att den skattskyldige gjorde sannolikt att förbättringen skett och att han haft kostnader uppgående till ett visst belopp medan däremot kraven på bevisning borde kunna sättas tämligen högt när det gällde kostnader som belöpte på tiden efter det att den nya realisationsvinstbeskattningen införts (prop. 1967:153 s. 143). Liknande uppfattning kom till uttryck i prop. 1975/76:180 s. 132, där departementschefen uttalade att han inte kunde ansluta sig till kommitténs (Realisationsvinstkommittén, SOU 1975:53) uppfattning att förbättringskostnader alltid måste kunna styrkas genom faktura eller kvitto för att bli avdragsgilla vid vinstberäkningen. Han fann ett sådant krav alltför strängt beträffande arbeten som utförts långt innan den till tiden obegränsade realisationsvinstbeskattningen infördes. Däremot borde kravet på bevisning ställas betydligt högre i fråga om arbeten som utförts efter det att de nya reglerna trätt i kraft. Vidare menade departementschefen att några författningsbestämmelser angående beviskravet inte behövdes. Kravet på bevisningen belyses också i rättsfallen RÅ 1992 not. 90 och 91. Regeringsrätten konstaterade i det förstnämnda fallet, som gällde kostnader avseende åren 1969-1979, att klaganden inte hade kunnat förete verifikationer på samtliga kostnader eller på annat sätt kunnat styrka att han var berättigad till avdrag utöver vad som medgetts. I det sistnämnda fallet belyses beviskravet för kostnader nedlagda före år 1968.

I detta fall har en väsentlig del av deklaraionsunderlaget avseende kostnaderna förkommit. I målet föreligger allmän statistik från Statistiska centralbyrån rörande nybyggnadskostnader under aktuella år, även fördelade på enskilda produktionsfaktorer, uppgifter från den särskilda fastighetsdeklarationen och uppgifter från leverantörer av byggnadsmaterial m.m. 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 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. Av nu anförda skäl finner Regeringsrätten att I.A. bör medges avdrag för förbättringskostnader avseende nybyggnad med 350 000 kr utöver tidigare medgivet avdrag.

När det gäller avdrag för övriga kostnader gör Regeringsrätten samma bedömning som underinstanserna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att I.A. skall medges avdrag för förbättringskostnader vid

realisationsvinstberäkningen med anledning av försäljningen av fastigheten med 350 000 kr utöver vad som medgetts enligt skattemyndighetens beslut.

Föredraget 2002-09-05, föredragande Abrahamsson, målnummer 7790-1999

Sökord: Inkomst av kapital; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1967:153 s. 143 f.; prop. 1975/76:180 s. 132 f.
