



**KLAGANDE**

A.

Ombud: .

**MOTPART**

Skatteverket  
Skattekontor 2 Göteborg  
Box 2825  
403 20 Göteborg

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 11 december 2013  
i mål nr 15106-12 och 15111-12, se bilaga A

**SAKEN**

Inkomsttaxering 2008 och 2009  
Eftertaxering  
Skattetillägg  
Ersättning för kostnader

**KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE**

Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader hos  
Skatteverket.

Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

## YRKANDEN M.M.

A yrkar att Skatteverkets omprövningsbeslut undanröjs och att hon beskattas i enlighet med deklarationerna. Hon yrkar att hon inte ska påföras skattetillägg eller att skattetillägget i vart fall ska efterges eller sättas ned. Hon yrkar ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten med där angivet belopp samt i kammarrätten med 7 500 kr.

A \_ anför följande. Hon har inte bedrivit någon yrkesmässig handel med bostadsrätter. För att sådan handel ska anses föreligga krävs att rörelsekriterierna självständighet, varaktighet och vinstsyfte är uppfyllda. Varaktigheten har varit begränsad till den tid då hon haft tillgång till sommarbostaden på Långholmen. Bostadsrätterna har inte förvärvats i vinstsyfte utan har köpts för att hon skulle ha någonstans att bo. Inga bostadsrätter har därför köpts eller sålts efter det att hon flyttade in i sin nuvarande bostad i februari 2009. Hon har faktiskt bott i samtliga bostadsrätter utom Brf Göteborgshus nr 13. Även denna bostadsrätt hade hon dock för avsikt att bosätta sig i. Vad beträffar fastigheten Sörred 12:42 gäller som huvudregel för fysiska personer att vinst vid försäljning av fastigheter beskattas i inkomstslaget kapital, såvida fastigheten inte utgör en lagertillgång. För att en fastighet ska kunna utgöra en lagertillgång ska innehavaren bedriva eller ha bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Det har inte ens påståtts att så skulle vara fallet.

Hon flyttade till Göteborg 2001 när hon började arbeta på Riksbyggen. Hon har därefter arbetat på Familjebostäder som projektledare och på Wallenstam som driftoptimerare för kommersiella fastigheter. Hon har inte arbetat med fastighetstransaktioner eller mäklari. Hon bodde inledningsvis i Bergsjön under tre och ett halvt år. Hon gjorde försök att byta hyresrätten till en annan bostad men det visade sig svårt. Våren 2004 hittade hon en

sommarbostad att hyra i Lycke i Kungälv kommun. I samband med detta sa hon upp hyresrätten i Bergsjön. Hon hade även hittat en nyproduktion, Brf Floristen, och anmälde sitt intresse för en bostad där. Hösten 2004 flyttade hon till en bostad på Wieselgrensplatsen, där hon bodde i nästan två år.

Våren 2006 hyrde hon ett nytt sommarställe på Långholmen, Torslanda, på ett treårsavtal. Långholmen var dock inte vinterbonat. Hösten 2006 köpte hon en bostadsrätt i Brf Annehöjd då Floristen ännu inte var färdig för inflyttning. I januari 2007 blev hon tilldelad en bostadsrätt i Floristen med inflyttning i december 2007. Hon bodde kvar på Annehöjd och tillbringade sommaren på Långholmen. Hon skulle få tillträde till bostadsrätten i Floristen först i december och behövde därför en bostad under hösten 2007. Hon köpte då lägenheten i Brf Linjalen. Lägenheten visade sig vara nikotinskadad och i behov av sanering, varför hon köpte en lägenhet i Brf Bäckebol. I den lägenheten var dock badrummet utdömt och i behov av renovering. Hon bodde växelvis i de två lägenheterna under hösten och hade för avsikt att flytta till Floristen i december. Den ekonomiska planen för Floristen var baserad på räntebidrag. Hon fick senare information om att räntebidragen skulle försvinna, vilket innebar att månadskostnaden skulle bli högre än förväntat. Hon upptäckte även att lägenheten låg nära infarten till området där det var mycket trafik och att det var insyn. Det blev inte som hon trott.

Hon hittade i stället Brf Dalgången, en nyproduktion av ett litet passivhus utan insyn med planerad inflyttning i december 2008 och kontaktade därför en mäklare för försäljning av Floristen. Eftersom hon behövde en bostad i avvaktan på att Dalgången var färdig köpte hon en bostadsrätt i Mölndal, Göteborgshus nr 13. Somrarna tänkte hon fortsätta tillbringa på Långholmen. I april 2008 upptäckte hon av en händelse ett litet hus på 60 kvm i Sörred, vilket hon också köpte. Hon kontaktade därför Dalgången för att dra sig ur affären, men detta var inte möjligt utan att betala en

administrativ avgift. Hon fick tipset att behålla bostaden och sälja den så fort den var färdigställd. Hon sålde Linjalen och tillbringade sommaren på Långholmen. Under försommaren 2008 köpte hon ett hus i Torslanda. Hon fick tillträde i augusti 2008. Det gick dock inte att bo i huset då det inte fanns tillgång till VA och då värmesystemet frusit sönder på grund av att huset varit obebott i två år. Huset blev beboeligt i februari 2009. Hösten 2008 bodde hon i huset i Sörred och försökte på samma gång sälja det. Den 1 december 2008 när Dalgången var färdig bodde hon där i tre månader tills hon kunde bo i Torslanda. I februari 2009 flyttade hon in i huset i Torslanda och har bott där sedan dess. Det kan tyckas vara många bostäder men de är koncentrerade till de två år då hon inte hade möjlighet att bo på Långholmen mer än på somrarna. Tiden före och efter Långholmen har hon haft långa bostadsperioder.

Hon redovisade transaktionerna på K6-blanketter som mäklaren hjälpt henne med som en tjänst. Den 28 augusti 2009 fick hon ett övervägande angående yrkat uppskovsavdrag från Skatteverket. Hon talade med handläggaren på telefon och fick bekräftat att hon skulle deklarera sina försäljningar som inkomst kapital, men att hon inte kunde få det uppskov hon yrkat på grund av för kort bosättnings tid. Däremot fick hon veta att hon kunde använda Annedal för uppskov i stället, då hon varit bosatt där ett år och en dag. Hon skickade ett brev till Skatteverket på det sätt man kommit överens om, men fick den 17 november 2009 reda på att hon inte beviljats yrkat uppskov då bosättnings tiden inte var tillräckligt lång. Hon och handläggaren hade missförstått varandra avseende avtalstid och bosättnings tid. Hon fick ett beslut om att hon skulle betala ytterligare 11 000 kr i skatt och uppfattade sedan att saken var utredd då hon inte hörde något ytterligare. Sedan dröjde det 14 månader tills hon fick förfrågan från Skatteverket om det saken nu gäller.

Varken Skatteverket eller förvaltningsrätten har gjort en individuell prövning av de olika objekten hon sålt. Hon har visat att hon bott i flera av

bostäderna då hon inte haft någon annanstans att bo. Det är inte rimligt att tro att någon tecknar sig för en bostadsrätt två år i förväg i syfte att sälja den för att göra vinst. Vid telefonsamtalet med handläggaren på Skatteverket, då hon fick bekräftat att hon skulle deklarera försäljningarna i inkomstslaget kapital, hade Skatteverket tillgång till all information. Det finns därför inte någon grund för att eftertaxera henne. Hon har inte lämnat någon oriktig uppgift. Det har i vart fall rört sig om en svår skatterättslig fråga. Om hon förstått att hon gjort fel hade hon ändrat sina deklARATIONER, men hon fick inte den informationen från Skatteverket.

Hon hänvisar till Skatterättsnämndens förhandsbesked den 27 juni 2014 (dnr 95-13/D).

*Skatteverket* anser att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska avslås, medan yrkandet om ersättning för kostnader hos Skatteverket inte varit föremål för förvaltningsrättens prövning och ska avvisas.

Skatteverket anför följande. Parterna är ense om vissa sakomständigheter, t.ex. antalet försäljningar, när i tiden de skett och hur lång innehavstiden varit. Oenigheten gäller den rättsliga klassificeringen av försäljningarna.

*A* har bedrivit näringsverksamhet eftersom syftet med förvärven varit att bostäderna ska omsättas med vinst. Detta är särskilt tydligt i december 2007 då hon ägde fyra bostäder samtidigt. Brf Bäckebo köptes och såldes inom två månader. Under denna tid renoverades lägenheten för 215 000 kr av Cumilus AB, ett bolag som drevs av hennes dåvarande sambo. *A* har inte varit folkbokförd på adressen. Under samma tid ägde hon Brf Linjalen och fick tillträde till Brf Floristen. Hon fick precis tillträde till Floristen när hon köpte Brf Dalgången, som såldes en månad efter tillträdet. Brf Göteborgshus nr 13 köptes i december 2007 och renoverades för 215 000 kr, varav 175 000 kr avser arbete utfört av Cumilus AB. Det är ostridigt att *A* inte varit bosatt i

lägenheten men K6-blanketten är ifylld som om hon varit det. Varken omständigheten att två av bostäderna varit nyproduktioner eller att hon bott i vissa av bostäderna utesluter att det rör sig om näringsverksamhet. Samtliga bostäder är förvärvade i omsättningssyfte och en individuell prövning har gjorts av varje lägenhetsinnehav. Om **A** varit osäker borde hon redovisat detta öppet. Det finns inget i deklarationsblanketterna som antyder att något är fel. Granskar man dem skulle det kunna vara rätt. Att en mäklare hjälpt till med deklarationsblanketterna förändrar inte situationen.

*Kammarrätten har hållit muntlig förhandling.*

### SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

*I vilket inkomstslag ska försäljningarna redovisas?*

**A** har i deklARATIONERNA för taxeringsåren 2008 och 2009 redovisat försäljningen av de sex bostadsrätterna och fastigheten i inkomstslaget kapital. Frågan är om hon därigenom tagit upp förvärven i rätt inkomstslag eller om försäljningarna rätteligen skulle ha redovisats som näringsverksamhet.

För att avgöra till vilket inkomstslag förvärven hör, får först bestämmas om bostäderna utgör privatbostäder eller inte, och om de inte anses utgöra privatbostäder, om de ska anses utgöra kapitaltillgångar eller lagertillgångar.

**A** har under taxeringsåren 2008 och 2009 köpt och sålt sammanlagt sex bostadsrätter och en fastighet. Försäljningarna har redovisats på K5- och K6-blanketter i inkomstslaget kapital. Hon har varit folkbokförd på endast tre av bostäderna och för vissa av dem går innehaven omlott. Fyra av bostadsrätterna och fastigheten har renoverats och samtliga bostäder har efter kort innehavstid sålts med vinst.

A har hävdad att hon varit bosatt i sex av de sju objekten hon sålt under den aktuella perioden, men att hon även vid köpet av det sjunde hade för avsikt att använda det som bostad. Hon har också uppgett att den omständigheten att hon bott i och innehaft bostäderna under förhållandevis kort tid hänger samman med att hon under de aktuella åren hyrt ett sommarboende som endast varit möjligt att utnyttja sommartid och som skapat behov av att skaffa andra bostäder under höst, vinter och vår. Hon har också lämnat förklaringar till olika faktorer som medfört att de köpta objekten inte varit möjliga att behålla för ett mer långsiktigt boende.

Kammarrätten bedömer att det finns flera omständigheter som starkt talar för att A avsikt inte varit att bosätta sig i eller använda bostadsrättslägenheterna eller fastigheten för permanent boende eller fritidsändamål. Särskilt det faktum att samtliga bostäder, förutom de två nyproduktionerna, har renoverats för att kort tid därefter säljas med vinst talar för att avsikten inte varit boende utan omsättning. Också det förhållandet att flera objekt ägts samtidigt talar emot en sådan avsikt. Bland bostadsrätterna finns två nyproducerade lägenheter. Även dessa såldes en kort tid efter tillträdet. De förklaringar som hon lämnat till varför även dessa sålts, bl.a. att de ekonomiska förutsättningarna förändrats och att hon i stället bestämt sig för att köpa en fastighet, minskar trovärdigheten i hennes uppgift om att avsikten ursprungligen varit att använda dem för bostadsändamål. Även om A inte har arbetat med fastighetstransaktioner eller mäklari i de fastighetsbolag där hon haft anställning, har hon haft anknytning till byggbranschen genom sin dåvarande sambo som drev byggföretag och som dessutom fakturerat henne för renoveringen av vissa objekt.

Även om utgångspunkten är att varje objekt ska bedömas individuellt anser kammarrätten att de försäljningar som skett under perioden får ses i ett sammanhang. Vad A anfört visar inte att hennes avsikt varit

att bosätta sig i eller använda sina bostäder för permanent boende eller fritidsändamål.

Det betyder att de bostadsrätter och den fastighet *A* sålt under taxeringsåren 2008 och 2009 ska betraktas som näringsbostadsrätter respektive näringsfastighet och att de varit avsedda för omsättning och därför ska anses utgöra lagertillgångar. Beskattning av vinsten ska då ske i inkomstslaget näringsverksamhet.

#### *Yrkade avdrag för förbättringsutgifter*

Kammarrätten gör samma bedömning som förvaltningsrätten.

#### *Eftertaxering*

En förutsättning för att eftertaxera är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Beviskravet vid eftertaxering är högre än i det ordinära taxeringsförfarandet, där den skattskyldige har bevisbördan för avdragsposter och Skatteverket för intäktsposter. Normalt räcker det att en kostnad eller intäkt görs sannolik för att den ska godtas. Bevisbördan vid eftertaxering åligger Skatteverket och beviskravet sträcker sig längre än vad som krävs vid den ordinarie taxeringen för att den skattskyldiges deklaration ska kunna frångås. Bevisningen måste därför uppgå till en högre nivå än sannolikt, ofta uttryckt som mycket sannolikt.

Skatteverket har i sin utredning pekat på en rad omständigheter som talar för att avsikten med bostadrättsköpen och fastighetsköpet varit en annan än att använda objekten som privatbostäder.

*A* har lämnat en utförlig redogörelse för sina bostadsaffärer under de aktuella åren och velat leda i bevis att det var hennes bostads-situation med sommarbostad på Långholmen som ledde till att hon köpte och sålde samtliga objekt under en kort period. Hon har menat att det rört sig om en svår skatterättslig fråga och att hon inte har förstått att hon skulle

deklarerat försäljningarna som inkomst av näringsverksamhet samt att hon vid telefonkontakt med handläggare på Skatteverket fått bekräftat att hon gjort rätt som deklarerat i inkomstslaget kapital.

A har köpt och sålt sex bostadsrätter och en fastighet inom loppet av två år, vilket lett fram till bedömningen att hennes avsikt med innehavet redan från början varit att bostäderna skulle säljas med vinst och att syftet inte varit att inom överskådlig framtid bosätta sig på respektive objekt eller använda det för permanent boende eller för fritidsändamål. Försäljningarna skulle därför ha tagits upp som inkomst av näringsverksamhet. Det betyder att A lämnat oriktiga uppgifter i sina deklarationer.

A har hävdat att Skatteverket, med ledning av de uppgifter hon lämnat i respektive års deklaration, fått en sådan särskild utredningsskyldighet som innebär att någon oriktig uppgift inte lämnats. Den frågan ska bedömas enbart mot bakgrund av de uppgifter som lämnats till ledning för respektive taxeringsår.

A har deklarerat försäljningarna i inkomstslaget kapital. Någon kompletterande information eller redovisning av betydelse vid bedömningen av frågan om rätt inkomstslag har inte lämnats, varför det inte varit möjligt för Skatteverket att starkt misstänka att det var fråga om näringsbostadsrätter och näringsfastighet samt lagertillgångar. Inte heller av de uppgifter som hon lämnat i deklarationerna kan utläsas att rätt till avdrag inte förelegat för samtliga yrkade förbättringskostnader. Kammarrätten anser att det inte aktualiserats någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket med anledning av de uppgifter hon lämnat i sina deklarationer.

Skatteverket har därmed gjort mycket sannolikt att A redovisat intäkterna i fel inkomstslag och att rätt till yrkade avdrag för förbättringskostnader inte finns i den omfattning som hon gjort gällande.

De förklaringar hon lämnat och den bevisning hon åberopat minskar inte bevisvärdet av Skatteverkets utredning.

*A* har därmed lämnat oriktiga uppgifter både vad gäller frågan om i vilket inkomstslag försäljningarna ska redovisas och vad gäller avdrag för förbättringskostnader. De oriktiga uppgifterna har medfört att taxeringsbesluten för taxeringsåren 2008 och 2009 blivit felaktiga, varför det finns grund för att rätta dem genom eftertaxering. Skäl att ändra de belopp Skatteverket lagt till grund för beskattning finns inte.

#### *Skattetillägg*

*A* har lämnat oriktiga uppgifter och det finns därför grund att påföra henne skattetillägg. Frågan är då om det finns skäl för att helt eller delvis befria henne från skattetilläggen.

En situation som inte uttryckligen anges i tillämplig bestämmelse, men där befrielse normalt bör komma i fråga, är den där den skattskyldige med fog förlitat sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet (prop.

2002/03:106 s. 241). *A* har uppgett att hon vid kontakt med en handläggare på Skatteverket fått muntlig information om att hon skulle deklarerat sina försäljningar i inkomstslaget kapital. I målen finns dock inte någon dokumentation som stödjer hennes uppgifter om en sådan kontakt.

Det samtal med handläggaren på Skatteverket som *A* hänvisar till har dessutom enligt hennes egna uppgifter ägt rum efter det att hon lämnat in sina deklarationer.

Även den omständigheten att en skattskyldig felbedömt skattereglerna kan leda till befrielse från skattetillägg, förutsatt att felbedömningen är ursäktlig. Vid den bedömningen bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas, även om en betydande schablonisering av prövningen i praktiken måste ske (a. prop. s. 242). *A* har en

bakgrund i fastighetsbranschen och får antas ha känt till hur skattefrågorna på området ska bedömas. Det finns därför sammantaget inte skäl att sätta ner eller helt befria henne från skattetillägget.

*Ersättning för kostnader*

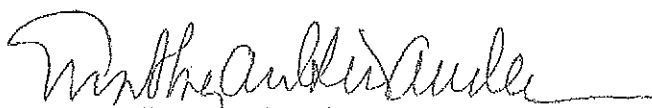
*A* har yrkat ersättning för kostnader såväl hos Skatteverket som i förvaltningsrätten och i kammarrätten.

Skatteverket har prövat rätten till ersättning i ett beslut den 6 december 2013, som inte varit föremål för överprövning genom den nu överklagade domen. Yrkandet om ersättning för kostnader hos Skatteverket kan därför inte prövas av kammarrätten utan ska avvisas.

*A* har förlorat målen och någon annan grund för att bevilja ersättning för kostnader finns inte. Hon är därför inte berättigad till ersättning för kostnader, vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten. Ersättningsyrkandena ska då avslås.

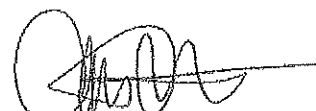
---

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

  
Ewa Hagard Linander

  
Viktoria Sjögren Samuelsson  
referent

  
Ylva Börjesson

  
Charlotte Adonis



**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I GÖTEBORG**

**DOM**  
2013-12-11  
Meddelad i  
Göteborg

**Bilaga A**

Mål nr

15106-12

15111-12

Avdelning 3 Enhet 31

ADIS

Sida 1 (14)

**KLAGANDE**

A

Ombud: ,

**MOTPART**

Skatteverket  
Skattekontoret 2 Göteborg  
Box 2825  
403 20 Göteborg

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets beslut den 4 juli 2012, diariernr 450 807200-10 och  
450 807256-10

**SAKEN**

Eftertaxering taxeringsåret 2008 och taxeringsåret 2009; fråga om beskattning vid försäljning av bostadsrätter samt fastighet  
Skattetillegg  
Ersättning för kostnader

**DOMSLUT**

Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Dok.Id 227492

|                   |                     |                                                                                                    |                 |                       |
|-------------------|---------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-----------------------|
| <b>Postadress</b> | <b>Besöksadress</b> | <b>Telefon</b>                                                                                     | <b>Telefax</b>  | <b>Expeditionstid</b> |
| Box 53197         | Sten Sturegatan 14  | 031 - 732 70 00                                                                                    | 031 - 711 78 59 | måndag – fredag       |
| 400 15 Göteborg   |                     | E-post: <a href="mailto:forvaltningsrattenigoteborg@dom.se">forvaltningsrattenigoteborg@dom.se</a> |                 | 08:00-16:00           |

## BAKGRUND

Skatteverket har beslutat att genom eftertaxering för taxeringsåret 2008 respektive taxeringsåret 2009 avseende **A** undanröja kapitalvinst med 181 186 kr respektive 482 618 kr, minska ränteutgifterna i kapital med 17 025 kr respektive 109 287 kr och medge avdrag för dessa i näringsverksamhet, ta upp vinst vid försäljning av bostadsrätter som inkomst av passiv näringsverksamhet med 436 786 kr respektive 471 331 kr, medge avdrag för årets beräknade särskilda löneskatt med 87 357 kr respektive 94 783 kr samt påföra skattetillägg med 40 procent av den höjda inkomstskatten. Varvid överskott av passiv näringsverksamhet därmed uppgår till 349 429 kr för taxeringsåret 2008 och till 379 134 kr för taxeringsåret 2009. I fråga om taxeringsår 2009 har Skatteverket även beslutat att återföra 2 586 kr efter avstämning av påförd särskild löneskatt vid 2008 års taxering.

Skatteverket har motiverat sitt beslut i huvudsak enligt följande.

**A** har under taxeringsåren 2008 – 2009 (inkomståren 2007 – 2008) sålt sammanlagt sex bostadsrätter (Brf Annehöjd, Brf Linjalen, Brf Bäckebol, Brf Floristen (nyproduktion) Brf Göteborgshus nr 13, Brf Dalgången (nyproduktion) samt en fastighet (Sörred 12:42) ). Försäljningarna har redovisats på K5- och K6 blanketter i inkomstslaget kapital. **A** har endast varit folkbokförd på Brf Annehöjd, Brf Floristen samt fastigheten Sörred 12:42. De flesta bostadsrätterna och fastigheten har innehafts omlott. I december 2007 ägde **A** samtidigt tre bostadsrätter och hade dessutom skrivit på ett förhandsavtal på en nyproduktion. Under de aktuella åren har **A** varit anställd hos olika bostadsbolag. Hon har även varit delägare i ett aktiebolag inom fastighetsförvaltning. Hennes kunskap och närhet till bostadsmarknaden har möjliggjort den aktiva och omfattande handeln med bostadsrätterna och fastigheten. Under den korta innehavstiden har fyra bostadsrätter och en fastighet renoverats

med ett totalt yrkat belopp om 1,5 miljoner kr och strax därefter ha de sålts med vinst. Även de två nyproducerade bostadsrätterna har sålts med vinst. Utifrån varaktigheten, den korta innehavstiden, värdestegringen i dessa försäljningar och i **A** förfarandesätt har syftet med anskaffningen av bostadsrätterna och fastigheten inte varit att ha en privat permanent bostad utan syftet har varit att omsätta dem med vinst. Försäljningarna har varit bedrivna i sådan omfattning, varaktighet och med vinstsyfte att verksamheten ska anses utgöra näringsverksamhet. En individuell prövning har gjorts av varje sålt objekt för sig. Förvärven har gjorts i omsättnings- syfte och ska anses vara lagertillgångar som ska beskattas i näringsverksamhet.

Skatteverket har vidare beslutat att inte medge yrkat avdrag för förbättringsutgifter avseende Brf Annehöjd och Brf Linjalen. I fråga om Brf Annehöjd har **A** vid taxeringen 2008 yrkat avdrag med 503 324 kr. Under 2009 har hon begärt omprövning och yrkat avdrag med 393 750 kr. Hon har därvid inkommit med kvittounderlag för materialinköp med 109 574 kr samt en faktura för arbetskostnad med 270 000 kr. Samma uppsättning av underlag har även lämnats in av **A** sambo vid utredningen av hans andelsförsäljning i bostadsrätten. Därutöver har inlämnats en ytterligare faktura från AMG & Byggkonsult på 393 750 kr. I fråga om Brf Linjalen har yrkat avdrag för förbättringsutgifter uppgått till 323 612 kr. Inskickat underlag bestod av kvitton för materialinköp, en faktura för arbetskostnad från Rividencia AB på 225 000 kr samt ytterligare en faktura från Rividencia AB på samma belopp. Vad gäller materialkostnaderna för de både Brf Annehöjd och Brf Linjalen finns det bland inlämnade underlag även kostnader för möbler, elektronik och heminredningsinköp som inte kan medräknas som förbättringsutgifter. Efter sammanställning av inlämnat underlag för materialkostnader anser Skatteverket att avdragsgilla kostnader uppgått till högst 90 000 kr för Brf Annehöjd respektive 82 112 kr för Brf Linjalen. Gällande fakturorna för arbeteskostanden

har båda fakturorna från AMG & Byggkonsult respektive Rividencia AB samma fakturanummer och fakturadatum men olika specifikationer avseende utfört arbete, olika belopp och utseende. Om den första fakturan i respektive fall skulle varit felaktig skulle bolaget rätteligen krediterat den första fakturan och utfärdat en ny faktura med ett nytt fakturanummer och fakturadatum, men väl med samma utseende. Vidare har fakturorna bl.a. gemensam att de endast avser arbetskostnad och ingen materialkostnad, att det inte finns något post- eller bankgironummer angivet, att respektive företag sätts i konkurs strax därefter att betalning från **A** skulle ha skett, att det enligt förvaltningsberättelsen för båda bolagen inte finns någon bokföring för den period som arbeten utförts och inte heller vid den tid då betalning från **A** skulle ha skett. **A** har därutöver inte inkommit med något underlag som visar att sagda fakturor har betalats utan uppgivit att de betalats kontant. Fakturorna är emellertid inte kontantkvitterade vilket är normalt tillvägagångssätt vid kontant betalning. Mot denna bakgrund anses fakturorna utgöra osanna fakturor. För fastigheten Sörred 12:42 är det inte visat att en faktura på 98 000 kr avseende förbättringsutgifter har betalats, varför för denna kostnad inte har medgivits.

**A** har lämnat oriktiga uppgifter genom att i de inlämnade inkomstdeklarationerna inte lämnat några uppgifter om faktiska förhållanden, omfattningen eller syften med anskaffning respektive avyttring av de sex bostadsrätterna och fastigheten utan i stället utelämnat uppgifter till ledning för bedömningen av rätt inkomstslag samt yrkat avdrag för fakturor som varit osanna och för kostnader som inte har styrkts samt för kostnader som inte är avdragsgilla, vilket har medfört att felaktigt beskattningsbeslut har fattats. Något öppet yrkande har inte förelegat. Därmed förelåg grund för eftertaxering och för att ta ut skattetillägg med 40 procent.

YRKANDEN M.M.

A yrkar att förvaltningsrätten undanröjer Skatteverkets beslut och förklarar att beskattning ska ske i enlighet med tidigare fattade taxeringsbeslut, att grund för eftertaxering inte föreligger samt att skattettillägg inte ska påföras alternativt att påfört skattetillägg ska efterges eller sättas ned. A yrkar därutöver ersättning för ombudskostnader med 33 875 kr inklusive mervärdesskatt. Hon anför bl.a. följande. Under 2004 erhöll hon ett prospekt avseende Brf Floristen. Hon började bospara för att få möjligt att förvärva bostadsrätten. I januari 2005 lämnade hon in en intresseanmälan och kontrakt tecknades i januari 2007. Hon flyttade sedan in i december 2007. Under den tid hon väntade på att bostaden i Brf Floristen skulle bli klar bodde hon under somrarna i en hyrd sommarbostad på Långholmen. Hon hyrde sommarbostaden på ett treårskontrakt. Eftersom denna bostad inte var möjlig att bebo på vinterhalvåret behövde hon komplettera detta boende med lämplig bostad under vintertid. Därför varvade hon sitt sommarboende med boende i olika lägenheter. Sedan februari 2009 är hon bosatt i egen villa och har inte köpt några ytterligare bostadsrätter.

Hon har inte bedrivit någon yrkesmässig handel med bostadsrätter eller fastigheter. Bostäderna har köpts för att hon skulle ha någonstans att bo under den tid hon inte hyrde bostad under sommaren. Hon har dessutom varit bosatt i samtliga bostadsrätter, förutom Brf Göteborgshus nr 13. Emellertid var det hennes avsikt att hon skulle bosätta sig där. Vidare har hon endast sålt en fastighet, vilket inte kan konstituera yrkesmässig handel med fastigheter. När Brf Annehöjd förvärvades hade hon endast tillgång till sitt sommarboende. Hon ägde inte någon annan lägenhet under innehavstiden. Syftet med förvärvet var således bosättning och lägenheten kan därför inte anses utgöra lagertillgång. I fråga om Brf Floristen har hon haft en långsiktig plan genom att teckna sig för förvärv av bostadsrätten mer än

tre år före produktionen var färdig och genom att påbörja ett bosparande för att förvärva bostadsrätten. Syftet med detta köp var att hon skulle bosätta sig där. Denna omständighet motsägs inte av att bostadsrätten sedermera såldes med vinst.

Att hon varit anställd hos olika bostadsbolag saknar relevans vid bedömningen av om de olika köpen var bosättning eller spekulaton. Det har inte förelegat något vinstsyfte bakom köpen av bostadsrätterna och fastigheten. Bostäderna köpets inte i omsättningssyfte. Skatteverket har inte gjort någon individuell bedömning av varje objekt för sig. Det har inte förelegat någon näringsverksamhet. Vad gäller bedömningen huruvida hon har varit bosatt eller inte i de aktuella bostäderna ska den göras mot bakgrund av de faktiska omständigheterna. Hon har fått sin dagstidning levererad till bostäderna i Brf Annehöjd, Brf Linjalen, Brf Floristen, Brf Dalgången och fastigheten Sörred 12:42, vilket styrks av ingiven sammanställning från tidningens prenumerationsavdelning. Därmed torde det i vart fall stå klart att hon varit bosatt på dessa adresser. Hon bifogar även ett intyg från en dåvarande granne om att hon varit bosatt i Brf Annehöjd under tidigare angiven period. Fastigheten Sörred 12:42 kan därutöver inte utgjort lagertillgång eftersom fastighet hos fysisk person endast kan utgöra lagertillgång för den som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Hon har haft de kostnader hon yrkat avdrag för även om hon inte har fått fram ytterligare underlag som styrker dessa. Beträffande de av Skatteverket påpekade bristerna hos de anlitade företagen har hon inte haft någon insyn i dessa företag utan endast anlitat dem på rekommendation av en annan hantverkare.

Hon har därutöver inte lämnat oriktiga uppgifter i sina deklarationer utan redovisat samtliga relevanta omständigheter för att Skatteverket skulle kunna åsätta en korrekt taxering. Bedömningen att fastigheterna utgjort

lagertillgångar hade Skatteverket kunnat göra vid en normal granskning av deklARATIONERNA då inga nya uppgifter framkommit sedan dess. Detta framgår särskilt av det förhållande att Skatteverket uppmärksammade frågan redan i samband med omprövningen i november 2009 men då beslutade att godta att vinsterna skulle beskattas i inkomstslaget kapital.

Eftersom hon inte lämnat oriktiga uppgifter föreligger inte grund för att påföra henne skattetillägg. För det fall det skulle bedömas att oriktig uppgift lämnats föreligger grund för befrielse från skattetillägg eftersom hon haft att ta ställning till en svår skatterättslig fråga.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Av sammanställningen från dagstidningsprenumerationen framgår att

*A* haft tidningen till sin sommarbostad Långholmen mellan den 15 maj 2006 och den 6 november 2006. I enlighet med *A* resonemang visar detta att *A* varit bosatt på Långholmen under den tid tidningen levererats dit och inte på Brf Annehöjd vilket hon angivit att intyget visar. Intyget från *A* granne har inte något bevisvärde. Av genomförd utredning och beslut framgår att verket visat att syftet med förvärven av bostäderna varit att omsätta dessa med vinst.

## DOMSKÄL

Den fråga förvaltningsrätten inledningsvis har att ta ställning till är om

*A* ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet eller inkomstslaget kapital för resultatet av försäljningen av sex bostadsrätter och en fastighet. Därefter har förvaltningsrätten att ta ställning till om

*A* ska medges avdrag för förbättringsutgifter. Slutligen har förvaltningsrätten att pröva frågan om eftertaxering, skattetillägg och ersättning för ombudskostnader.

Inkomstslag

*Tillämpliga bestämmelser m.m.*

Enligt 2 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avses med en privatbostad ett småhus som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Med privatbostad avses även en bostad som innehas av en delägare i ett privatbostadsföretag och som till övervägande del används eller är avsedd att användas av ägaren eller någon närstående till honom för permanent boende eller som fritidsbostad. Av 2 kap. 18 § IL framgår att med en privatbostadsrätt avses en andel i ett privatbostadsföretag om den till andelen knutna bostaden är en privatbostad. I 2 kap. 19 § samma lag anges att med näringsbostadsrätt avses en sådan andel i ett privatbostadsföretag som inte är en privatbostadsrätt.

I 13 kap. 1 § IL anges att till inkomstslaget näringsverksamhet räknas inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Innehav av näringsfastigheter och näringsbostadsrätter räknas alltid som näringsverksamhet. Privatbostadsfastigheter och privatbostadsrätter kan inte ingå i en näringsverksamhet.

Av 13 kap. 6 § IL framgår bl.a. att för enskilda näringsidkare räknas kapitalvinster och kapitalförluster på näringsfastigheter och näringsbostadsrätter inte till inkomstslaget näringsverksamhet utan till inkomstslaget kapital. Med kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet avses enligt 25 kap. 3 § IL, vinst vid avyttring av kapitaltillgångar. Med kapitaltillgångar avses andra tillgångar i näringsverksamhet än lagertillgångar, pågående arbeten, kundfordringar och liknande tillgångar, inventarier och vissa im-

materiella tillgångar. Med lagertillgångar avses enligt 17 kap. 3 § IL, tillgångar avsedda för omsättning eller förbrukning.

Såvitt gäller kravet i 2 kap. 8 § andra stycket IL att bostaden för att hänföras till privatbostad ska vara avsedd att användas av ägaren eller någon honom närstående för permanent boende eller som fritidsbostad sägs i förarbetena följande. En bostadsbyggnad bör inte behandlas som privatbostad om det av omständigheterna framgår att ägaren eller innehavaren inte har för avsikt att inom överskådlig tid bosätta sig på fastigheten eller använda den för permanent boende eller för fritidsändamål. Det är omständigheterna i det enskilda fallet som får bli avgörande för om bostaden ska hänföras till kategorin privatbostad eller inte (prop. 1989/90:110 s. 500 och 645). Det räcker således inte med endast ett påstående av ägaren om vilken avsikt han har i detta avseende. Dennes avsikt måste därutöver framgå på något sätt. Vad som nu anförts gäller i tillämpliga delar också sådan privatbostad som är en bostadsrättslägenhet (prop. 1990/91:54 s.191).

#### *Förvaltningsrättens bedömning*

Av utredningen i målet framgår att **A** under två år avyttrat sex bostadsrätter och en fastighet. Hon har endast innehaft dessa bostäder under kortare perioder och avyttrat samtliga med vinst. Den omständigheten att hon varit folkbokförd kortare perioder på två av bostadsrätterna samt på fastigheten och inkommit med underlag som visar att dagstidningsprenumerationer levererats till några av adresserna visar inte på att hon haft syfte att permanent bosätta sig på dessa adresser. Mot bakgrund härav och med hänsyn tagen till den höga omsättningen av bostäder kan dessa inte anses ha utgjort privatbostäder.

Bostadsrätterna och fastigheten är därmed att hänföra till näringsbostadsrätter respektive näringsfastighet och räknas därför enligt 13 kap. 1 § som enskild näringsverksamhet för *A*

Frågan är då om de avyttrade näringsbostadsrätterna och näringsfastigheten utgör kapitaltillgångar eller lagertillgångar i näringsverksamheten. Som följer av ovan redovisade lagregler ska vinst vid avyttring av kapitaltillgångar i enskild näringsverksamhet beskattas i inkomstslaget kapital, medan vinst vid avyttring av lagertillgångar beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Mot bakgrund av omständigheterna kring *A* förvärv och avyttring av de sex bostadsrätterna och fastigheten anser förvaltningsrätten att dessa får anses utgöra lagertillgångar i den enskilda näringsverksamheten. Till följd härav ska vinsten som uppkommit vid försäljningen av dessa beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

#### Yrkade avdrag

#### *Tillämpliga bestämmelser m.m.*

Enligt 44 kap. 13 § IL beräknas kapitalvinsten som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses enligt 44 kap. 14 § IL utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring.

I 45 kap. 12 § IL stadgas att utgifter för förbättrande reparationer och underhåll på privatbostadsfastigheter räknas som förbättringsutgifter. Att motsvarande i huvudsak gäller för näringsfastigheter framgår av 45 kap. 13 § IL.

I 46 kap. 10 § IL framgår att utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av lägenheten räknas i fråga om privatbostadsrätter som förbättringsutgifter. Att motsvarande i huvudsak gäller näringsbostadsrätter framgår av 46 kap. 11 § IL.

Huvudprincipen vid beskattning är att Skatteverket har bevisbördan för intäktssidan och den skattskyldige har bevisbördan för att gjorda avdrag är riktiga. Det är således den skattskyldige som ska visa vilka kostnader han har haft när han yrkar avdrag för förbättringskostnader vid beräkningen av kapitalvinsten. Den skattskyldige måste göra sannolikt att han haft kostnaderna. Vanligtvis sker detta genom att den skattskyldige visar upp fakturor eller kvitton som avser kostnader för utfört arbete, byggnadsmaterial m.m. Av praxis (RÅ 2002 ref. 73) framgår emellertid att i fall då det finns en godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning men kvitton kommit bort eller annat underlag för avdrag visar sig bristfälligt så kan avdrag ändå medges med ett belopp som med utgångspunkt från utredningen kvarstår som skäligt.

#### *Förvaltningsrättens bedömning*

Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att vad som framkommit i målet visar att de fakturor som *A* inkommit med innehåller ett flertal felatigheter samt att fakturorna trovärdighet kan ifrågasättas. Vidare anser förvaltningsrätten inte att *A* på något annat sätt har förmått visa att hon – utöver de kostnader som Skatteverket medgett avdrag för - har haft ytterligare avdragsgilla förbättringsutgifter. Förvaltningsrätten finner således härvid, även med beaktande att värdestegringar skett i respektive fall och att vissa förbättringsarbeten bör kunna ha utförts, att det inte finns någon anledning att bevilja *A* i ytterligare avdrag.

Eftertaxering och skattetillägg

*Tillämpliga bestämmelser m.m.*

I enlighet med 14 kap. 15 § taxeringslagen, förkortad TL, får Skatteverket meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av året efter taxeringsåret under de förutsättningar och på det sätt som anges i 16-22 § TL.

Av 4 kap. 16 § TL framgår att eftertaxering får ske bl.a. om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Den oriktiga uppgiften ska ha medfört att ett taxeringsbeslut som avser den skattskyldige eller hans make blivit felaktigt eller inte fattats. Vad som avses med oriktig uppgift framgår av 5 kap. 1 § andra stycket.

Enligt 4 kap 18 § TL får eftertaxering endast ske om den avser ett belopp av betydelse.

Enligt 5 kap. 1 § TL ska skattetillägg tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Av 5 kap. 14 § TL framgår att den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha

1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,
2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällits till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

#### *Förvaltningsrättens bedömning*

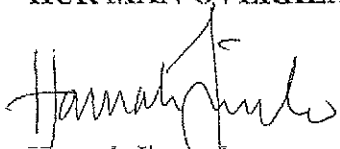
**A** har inte redovisat försäljningarna av näringsbostadsrätterna och näringsfastighet som inkomst av näringsverksamhet. Hon har därigenom lämnat oriktiga uppgifter till ledningen för beskattningen. Ändringarna avser belopp av betydelse. Mot denna bakgrund finns det förutsättningar för att efterbeskatta **A** - samt påföra henne skattetill-

lägg. Några skäl eller omständigheter som kan medföra nedsättning eller befrielse har inte framkommit.

Ersättning för ombudskostnader

A har inte vunnit helt eller delvis bifall till sina yrkanden. Med hänsyn härtill samt till att målen inte rör frågor som har betydelse för rättstillämpningen och då det inte heller framkommit några synnerliga skäl för ersättning föreligger det inte grund att bevilja henne yrkad ersättning.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga (DV 3104/B)

  
Hannah Jivmark  
Förvaltningsrättsfiskal

I avgörandet har även nämndemännen Rolf Hermansson,  
Marie Louise Karlin och Britt Olsson deltagit