



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

Tom Sundin

## En Kafkaartad skatteprocess?

*Kammarrätters rättstillämpning i mål om skönsbeskattning av  
oredovisade intäkter*

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet  
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: Period 1 VT2018

# Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Problembakgrund	7
1.2 Syfte	8
1.3 Frågeställningar och perspektiv	8
1.4 Metod och material	8
1.5 Forskningsläge	10
1.6 Avgränsningar	12
1.7 Disposition	12
2 RÄTTSSÄKERHET INOM SKATTERÄTTEN	14
2.1 Allmänt om rättssäkerhet	14
2.2 Rätten till en rättvis rättegång, passivitetsrätten och oskuldspresumtionen	15
2.3 Den skatterättsliga legalitetsprincipen	19
2.4 Proportionalitetsprincipen	20
3 KORT OM SKATTEPROCESSEN	23
3.1 Taxeringsförfarandet	23
3.1.1 Deklarationsskyldighet	23
3.1.2 Dokumentationsskyldighet	24
3.1.3 Utredning i skatteförfarandet	24
3.1.3.1 Skatteverkets utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet	24
3.1.3.2 Förelägganden	25
3.1.3.3 Revision	26
3.1.3.4 Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök	28
3.2 Beslut om skatt	29
4 SKÖNSMÄSSIGA BESLUT OM SKATTER OCH AVGIFTER	30

4.1 Allmänt om skönsbeskattning	30
4.2 Skönsbeskattning i mål om oredovisade intäkter	32
4.3 Bevisbörda, beviskrav och bevismedel i mål om oredovisade intäkter	33
4.3.1 Ordinarie beskattning	35
4.3.2 Efterbeskattning	37
4.4 Rättssäkerheten i mål om oredovisade intäkter	38
<b>5 KAMMARRÄTTSPRAXIS ANGÅENDE OREDOVISADE INTÄKTER</b>	<b>42</b>
5.1 Taxibolaget	42
5.2 Italienska caféet	44
5.3 Pizzerian	46
5.4 Gatuköket	49
5.5 Japanska restaurangen	52
5.6 Kebabrestaurangen	53
5.7 Videobutiken	56
5.8 Bilvårdsverksamheten	58
<b>6 KAMMARRÄTTSPRAXIS UR RÄTTSSÄKERHETSSYNPUNKT</b>	<b>60</b>
6.1 Inledning	60
6.2 Förklaringar och invändningar från den skattskyldige beaktas inte	60
6.3 Kammarrätter tar inte ställning till de skönsmässigt bestämda beloppens skälighet	62
6.4 Ett års bevisning läggs till grund för ett annat års beskattning	63
6.5 Presumtionen i RÅ80 1:56 tillämpas extensivt och med otillräckliga rättssäkerhetsgarantier	66
6.6 Ytterligare anmärkningar	70
6.7 Sammanställning	70
<b>7 SLUTSATSER</b>	<b>73</b>
<b>KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING</b>	<b>74</b>
<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>77</b>

# Summary

It has been claimed in literature that the application of the rules about taxation of unreported income by Swedish administrative courts is insufficient from a legal certainty perspective. This essay considers whether this is the case. The essay is centered around the following questions: What are the requirements regarding legal certainty in the tax procedure? How is unreported income taxed? Who bears the burden of proof and what are the evidentiary requirements in cases concerning unreported income? Is the adjudication regarding unreported income by the administrative courts of appeal acceptable from a legal certainty perspective?

Legal certainty is of great importance within tax law. It follows from the constitution and the Tax Procedures Act that the principle of legality and the principle of proportionality are to be applied. Tax surcharges are levied in cases regarding unreported income. These have been found by the European Court of Human Rights to be criminal penalties. The tax procedure therefore must meet the requirements in article 6 in the European Convention on Human Rights. This means that there must be a fair trial, a right to remain passive and a presumption of innocence.

Tax returns are the most important means when tax is to be determined by the Swedish Tax Agency. What information must be included in a tax return can be found in chapter 31 of the Tax Procedures Act. Taxpayers also have an obligation to provide documentation which follows from chapter 39 of the Tax Procedures Act. The Swedish Tax Agency is authorized to carry out certain investigations. This includes issuing injunctions, audits and inspections.

If a person who is obliged to file a tax return has omitted to do so, or if the tax cannot be determined from the tax return, the tax shall be determined through discretionary assessment. This means that the tax is determined according to what is reasonable with regard to the available information. The Swedish Tax Agency bears the burden of proof regarding the basis for discretionary assessment and that the estimated tax is reasonable. The evidentiary requirement is *probable* in the ordinary procedure and *clear* regarding supplementary taxation. There has been critique regarding the application of the rules about discretionary assessment. Most of the critique has concerned weak evidence being accepted by administrative courts. Some of this critique seems to be justified while some can be questioned.

The study of case law in the essay shows that the adjudication by administrative courts of appeal is not satisfactory regarding legal certainty. The flaws that are identified are that arguments made by the taxpayers are left unanswered, that the reasonableness of the estimated tax is not evaluated, evidence from one year is used for the taxation in another year and that a presumption that follows from RÅ80 1:56 is applied extensively and in conflict with article 6 of the European Convention on Human Rights.

# Sammanfattning

Det har i doktrin hävdats att underrätters rättstillämpning i mål rörande beskattning av oredovisade intäkter inte uppfyller de krav på rättssäkerhet som ställs i skatteprocessen. I denna uppsats utreds huruvida så är fallet. De frågeställningar som uppsatsen bygger på är vilka krav som ställs på rättssäkerhet i skatteprocessen, hur beskattning av oredovisade intäkter sker, vilken bevisbörda och vilket beviskrav som tillämpas i mål om oredovisade intäkter samt om kammarrätters rättstillämpning är godtagbar ur rättssäkerhetssynpunkt.

Skatterätten är ett rättsområde där rättssäkerheten är av stor betydelse. Detta framgår av både RF och SFL enligt vilka legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen ska tillämpas. I mål om oredovisade intäkter påförs skattetillägg. Detta har funnits utgöra en straffrättslig påföljd i Europakonventionens mening. Av detta följer att processen i mål rörande oredovisade intäkter måste uppfylla de krav som framgår av artikel 6 Europakonventionen. Detta innebär att kraven på en rättvis rättegång, passivitetsrätten och oskuldspresumtionen måste uppfyllas.

Det viktigaste hjälpmedlet som Skatteverket har vid fastställandet av skatt är deklARATIONEN. Deklarationer ska innehålla ett antal i 31 kap. SFL uppräknade uppgifter samt de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta korrekta beslut. Skattskyldiga har vidare en dokumentationsskyldighet som framgår av 39 kap. SFL. Skatteverket har befogenhet att företa ett flertal utredningsåtgärder. Dessa innefattar bland annat förelägganden, revisioner, tillsyn över kassaregister samt kontrollbesök.

Om den som är skyldig att lämna deklARATION inte har gjort det eller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i, eller bristfälligt underlag för, deklARATIONEN ska enligt 57 kap. 1 § SFL *skönsbeskattning* tillämpas. Detta innebär att skatten eller underlaget för skatten bestäms till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att det finns grund för skönsbeskattning samt för det uppskattade beloppets storlek. I det ordinarie förfarandet är beviskravet *sannolikt* medan det i mål om efterbeskattning är *klart framgår*. Kritik har kommit att riktas mot underrätters tillämpning av reglerna om skönsbeskattning. Kritiken gäller framför allt att svag bevisning godtas. Vissa delar av denna kritik tycks vara berättigad medan andra kan ifrågasättas.

Uppsatsens rättsfallsstudie visar att kammarrätters rättstillämpning lämnar en del att önska ifråga om rättssäkerhet. De brister som har identifierats är framför allt att förklaringar och invändningar från skattskyldige inte beaktas, att kammarrätter inte tar ställning till de uppskattade beloppens skälighet, att ett års bevisning läggs till grund för ett annat års beskattning samt att en presumtion som framgår av RÅ80 1:56 tillämpas extensivt och i strid med artikel 6 i Europakonventionen.

# Förord

Tack till min handledare professor Mats Tjernberg, som under arbetet med uppsatsen bidragit med många och goda råd. Tack till Johanna Hållén, som tagit sig tid att diskutera uppsatsen. Tack till Skeppsbron Skatt i Malmö, för några av de mest lärorika och inspirerande veckorna jag haft under mina juridikstudier. Tack till mina föräldrar och min bror Jonas, för att ni alltid ger mig stöd och uppmuntran, i medgång och i motgång. Sist men inte minst, tack till Vildanden.

Lund, 18 maj 2018

*Tom Sundin*



# Förkortningar

HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Prop	Proposition
RF	Regeringsform (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar

“It is in the nature of this judicial system that one is condemned not only in innocence but also in ignorance.”

Franz Kafka  
*The Trial* (1925)

# 1 Inledning

## 1.1 Problembakgrund

Av 57 kap. 1 § skatteförfarandelag (2011:1244)<sup>1</sup> framgår att Skatteverket, om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt utifrån en deklARATION har möjlighet att tillämpa *skönsbeskattning*. Detta innebär att skatten eller underlaget för skatten bestäms till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Att tillämpa skönsbeskattning kan bli aktuellt då Skatteverket misstänker att det finns oredovisade intäkter i ett företag.<sup>2</sup> Om Skatteverket visar på förekomsten av oredovisade intäkter i ett aktiebolag följer av RÅ80 1:56 att dessa ofta presumeras ha stått till företagsledarens förfogande. Detta innebär att skönsbeskattningen för den enskilde får betydande skatte- och avgiftskonsekvenser. Vid skönsbeskattning ska också skattetillägg påföras enligt 49 kap. 6 § SFL. Skattetillägg har funnits utgöra straffrättsliga påföljder enligt den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna<sup>3,4</sup>. Mot bakgrund av detta bör höga krav ställas på rättssäkerheten i dessa processer.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att det funnits oredovisade intäkter. Beviskravet anses vara *sannolikt* i den ordinarie beskattningen och *klart framgår/mycket sannolikt* i mål rörande efterbeskattning.<sup>5</sup> Det har dock hävdats att domstolar ofta godtar svag bevisning från Skatteverkets sida.<sup>6</sup> Lindkvist och Lyhagen har i en studie från 2014 funnit flera brister i

---

<sup>1</sup> Härefter SFL.

<sup>2</sup> Lindkvist, Gustav och Lyhagen, Carsten: *Skatte- och brottmål i kontantbranschen – Prövning och bevisprövning i mål om oredovisade löner och intäkter*. Stockholm 2014, s. 15.

<sup>3</sup> Härefter Europakonventionen.

<sup>4</sup> *Janosevic mot Sverige* no. 34619/97 och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* no. 36985/97.

<sup>5</sup> RÅ 2001 ref. 22, Hållén, Johanna: *Vem är Preben? Skönsbeskattning igen – nu av oredovisade intäkter*. I: Skattennytt 2015, s. 154, HFD 2012 ref. 65 och Almgren och Leidhammar: *Skatteförfarandelagen med kommentarer* (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 49 kap. 5 § och 66 kap. 27 § SFL.

<sup>6</sup> Hållén 2015, s. 152.

rättstillämpningen. Dessa har bestått i att oredovisade intäkter, i strid med artikel 6 i Europakonventionen, ”samlats upp” och ”placerats” i en viss månad. Att detta anses strida mot Europakonventionen beror på att möjligheten till försvar försämrats då Skatteverkets påståenden inte behöver överensstämma med de verkliga förhållandena. Vidare har författarna funnit att bevisprövningen strider mot den fria bevisvärderingen och att domstolar saknar den kunskap som krävs för att pröva viss av den bevisning som typiskt sett förekommer i mål rörande oredovisade intäkter.<sup>7</sup> I denna uppsats analyseras huruvida kammarrätters tillämpning av reglerna gällande beskattning av oredovisade intäkter är godtagbar ur rättssäkerhetssynpunkt.

## 1.2 Syfte

Uppsatsens syfte är att analysera huruvida kammarrätters tillämpning av reglerna om skönsbeskattning i mål om oredovisade intäkter uppfyller de krav på rättssäkerhet som ställs i skatteprocessen.

## 1.3 Frågeställningar och perspektiv

För att uppfylla syftet uppställs följande frågeställningar i uppsatsen:

- Vilka krav ställs på rättssäkerhet i skatteprocessen?
- Hur ser gällande rätt ut ifråga om beskattning av oredovisade intäkter?
- Vilken bevisbörda och vilket beviskrav gäller i mål om oredovisade intäkter?
- Uppfyller kammarrätters rättstillämpning de krav som ställs på rättssäkerhet i skatteprocessen?

Vid besvarandet av de ovan nämnda frågeställningarna anläggs ett rättssäkerhetsperspektiv.

## 1.4 Metod och material

I uppsatsens inledande del fastställs vad som ska anses utgöra gällande rätt då fråga är om beskattning av oredovisade intäkter. Den metod som tillämpas i denna del av uppsatsen är rättsdogmatisk metod. Detta innebär att gällande rätt fastställs genom användande av de allmänt accepterade rättskällorna.<sup>8</sup> Angående detta kan sägas att lagar, praxis, förarbeten och doktrin ingår i rättskällevärdet. Lagar och rättspraxis från prejudikatinstanser tillerkänns

---

<sup>7</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 363ff.

<sup>8</sup> Kleineman, Jan: *Rättsdogmatisk metod*. I: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro: *Juridisk metodlära*. 1 uppl. Lund 2013, s. 21 och 26.

*formell auktoritet*. Vilket rättskällevärde som ska tillerkännas doktrin anses dock vara beroende av styrkan i de framförda argumenten. Vad gäller förarbeten kan sägas att dessa bedöms ha ett högre rättskällevärde än doktrin. De anses dock sakna den formella auktoritet som tillkommer lagstiftning och praxis.<sup>9</sup> Förarbetens ställning inom skatterätten har behandlats av Tjernberg som har funnit att tolkning som huvudregel kan ske med hjälp av förarbeten inom ramarna för en regels ordalydelse. Förarbeten som strider mot denna bör dock inte kunna beaktas.<sup>10</sup>

Som framgått ovan syftar uppsatsen inte enbart till att fastställa gällande rätt utan även att utreda vilken rätt som faktiskt tillämpas av domstolar. Detta för att kunna avgöra huruvida rättstillämpningen så som den sker i verkligheten uppfyller de krav som ställs på rättssäkerhet i skatteprocessen. I denna del tillämpas därför inte en rent rättsdogmatisk metod.<sup>11</sup> Istället tillämpas delvis en rättssociologisk metod. Detta innebär att ett annorlunda rättsbegrepp utreds. Vad som granskas är vilken gällande rätt som faktiskt tillämpas.<sup>12</sup> Till skillnad från då en rättsdogmatisk metod tillämpas finns här inte någon ambition att granska samtliga relevanta avgöranden på området. Snarare är målsättningen att undersöka ett antal domar som representerar rättstillämpningen på ett rättvisande sätt.<sup>13</sup> Då det utreds huruvida dessa domar uppfyller de krav som ställs på rättssäkerhet i skatteprocessen blir det dock än en gång fråga om att tillämpa rättsdogmatisk metod.

I arbetet med uppsatsen har olika material använts för uppsatsens olika delar. I uppsatsens inledande del behandlas rättssäkerheten inom skatterätten. Detta är någonting som varit föremål för flitig diskussion i doktrin och som även har uppmärksammats av lagstiftaren. Doktrin och förarbeten används därför i denna del. Genom Sveriges anslutning till Europakonventionen får även Europadomstolens praxis relevans. Vid undersökningen av denna används även doktrin för att klargöra hur den tolkats av författare. Huvudsakligen används Danelius kommentar till Europakonventionen. I det därpå följande avsnittet återges de för uppsatsen relevanta delarna av SFL. Det material som används i denna del är huvudsakligen lagtext och förarbeten. Utförliga kommentarer till SFL har författats av Almgren och Leidhammar. Dessa står att finna dels i böcker som författarna givit ut, dels i lagkommentaren som är utgiven av Zeteo. Även dessa källor används i denna del av uppsatsen för att ge en större förståelse för lagstiftningen. Avsnittet angående skönsbeskattning är centrerat kring ett enskilt lagrum, 57 kap. 1 § SFL. För

---

<sup>9</sup> Kleineman 2013, s. 28.

<sup>10</sup> Tjernberg, Mats: *Regeringsrättens strikta lagtolkning*. I: Skattenytt 2003, s. 18 och 21.

<sup>11</sup> Kleineman 2013, s. 38.

<sup>12</sup> Hydén, Håkan: *Rättssociologi: om att undersöka relationen mellan rätt och samhälle*. I: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro: *Juridisk metodlära*. 1 uppl. Lund 2013, s. 208.

<sup>13</sup> Hydén 2013, s. 223.

en djupare förståelse för bestämmelsen används den praxis som uppstått. Denna praxis har analyserats och sammanfattats i Almgren och Leidhammars lagkommentar. Lagkommentaren används därför även i denna del av uppsatsen. Flera författare har intresserat sig för de rättssäkerhetsaspekter som gör sig gällande vid tillämpning av reglerna om skönsbeskattning av oredovisade intäkter. Hållén har skrivit två artiklar<sup>14</sup> i Skattenytt och Lindkvist och Lyhagen har författat en bok i ämnet. Detta material används för att uppmärksamma, och ge förståelse för, den kritik som kommit att riktas mot rättstillämpningen på området.

Uppsatsens huvuddel består av en undersökning av kammarrättspraxis på området. Urvalet av de domar som ingår i denna undersökning har därför varit av stor vikt. Uppsatsen syftar till att utreda huruvida den nuvarande rättstillämpningen uppfyller de krav som ställs på rättssäkerhet. Därför är endast nyare praxis relevant. Urvalet av praxis har av denna anledning begränsats till domar som utkommit mellan 2017-07-01 och 2018-03-31. Vid valet av rättsfall för analys har sökning gjorts i Zeteo på *oredovisade intäkter* varpå avgränsning gjorts till kammarrätter under 2017 och 2018. Vad som har granskats är Skatteverkets omprövningsbeslut samt förvaltningsrättens och kammarrättens domar. Vad förvaltningsrätten uttalat tas upp i den mån kammarrätten har instämt i detta. I de mål som rör aktiebolag har även domarna rörande företagsledarna granskats. Angående urvalet av domar kan konstateras att kammarrätters domskäl många gånger är kortfattade. För att en givande analys ska vara möjlig har endast domar där det finns tillräckliga domskäl valts ut. En viktig del av den kritik som riktats mot rättstillämpningen är att domstolar ”favoriserar” Skatteverket till nackdel för de skattskyldiga. För att kunna granska huruvida denna kritik är befogad har endast domar valts ut där den skattskyldige framfört förklaringar eller invändningar mot Skatteverkets utredning och beslut. Denna urvalsprocess resulterade i en lista på åtta fall som granskas närmare i uppsatsen. Domar från tre av Sveriges fyra kammarrätter finns med.<sup>15</sup> Domarna rör både ordinarie beskattning och efterbeskattning, enskilda näringsverksamheter och aktiebolag. De bör således vara representativa för rättstillämpningen på området.

## 1.5 Forskningsläge

Det tillämpliga regelverket vad gäller mål rörande oredovisade intäkter står att finna i SFL. Hur detta ska tillämpas, vilken av parterna som har

---

<sup>14</sup> Den ena av dessa är författad tillsammans med Mats Andersson och rör beskattning av osanna fakturor. Även presumtionen i RÅ80 1:56 behandlas dock i artikeln vilket gör att den har relevans även vad gäller oredovisade intäkter.

<sup>15</sup> Någon dom från kammarrätten i Sundsvall finns inte med.

bevisbördan samt vilka beviskrav som ska uppfyllas har behandlats av HFD. Av detta följer att vad som utgör gällande rätt i traditionell mening är förhållandevis klart.<sup>16</sup> Det som kan uppfattas som kontroversiellt på området är därför inte vad som bör gälla utan huruvida underrätter tillämpar reglerna i enlighet med detta. Frågan om underrätters tillämpning av reglerna gällande skönsbeskattning har väckt viss uppmärksamhet under senare år. I en artikel i Skattenytt 2015 har Hållén uppmärksammat en tendens bland domstolar att döma till förmån för Skatteverket även i mål där bevisningen varit relativt svag. Samma författare menar att presumptionen i RÅ80 1:56 kommit att tillämpas extensivt på fall där omständigheterna avviker från dem i prejudikatet.<sup>17</sup> Dessa slutsatser tycks i stor utsträckning bygga på författarens erfarenheter som yrkesverksam advokat.<sup>18</sup>

En mer omfattande rättsfallsstudie har gjorts år 2014 av Lindkvist och Lyhagen som menar sig ha funnit brister i kammarrätters tillämpning av reglerna rörande oredovisade intäkter.<sup>19</sup> Den undersökning som författarna gjort innefattar domstolarnas materiella prövning såväl som bevisprövning i skattemål och brottmål om oredovisade intäkter. Undersökningen innefattar samtliga mål (totalt 32 mål varav 16 skattemål och 16 brottmål) mellan januari 2009 och februari 2013 där frågan om oredovisade intäkter i samma rörelse har prövats i både kammarrätt och hovrätt.<sup>20</sup> I skattemålen har författarna funnit brister i tillämpningen i vissa av de undersökta målen som bland annat består i att bevisfakta utsatts för bevisbörda och att frånvaro av motbevisning tillmätts rättsverkan.<sup>21</sup> Författarna menar att slutsatserna i dessa avseenden är relativt säkra men menar likväl att undersökningen endast varit tillräcklig för hypotesgenererande slutsatser. För att säkra slutsatser ska kunna dras menar författarna att det krävs en fördjupad och breddad undersökning.<sup>22</sup>

Avsikten med denna uppsats är att göra en sådan fördjupad undersökning. Min mening är att en sådan är påkallad av ett antal anledningar. En är att Lindkvist och Lyhagen själva lyft fram att fortsatt utredning är nödvändig. Vidare är min mening, baserad på en förstudie, att ett antal av författarnas slutsatser kan ifrågasättas då de tycks bygga på långtgående tolkningar av vaga domskäl. Mer utförliga resonemang angående detta står att finna i avsnitt 4.4. Det tycks inte heller ha gjorts någon grundlig studie av praxis sedan 2014. Mot bakgrund av detta finns det anledning att utreda huruvida kammarrätters

---

<sup>16</sup> Med detta avses som nämnts ovan den gällande rätt som följer av en analys av de allmänt accepterade rättskällorna, se Kleineman 2013, s. 21 och 26.

<sup>17</sup> Hållén 2015, s. 152, 153 och 157.

<sup>18</sup> Se exempelvis Hållén 2015, s. 152.

<sup>19</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 365f.

<sup>20</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 20f.

<sup>21</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 219.

<sup>22</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 16f och 219.

praxis från senare år har brister eller om den uppfyller de krav som ställs på rättssäkerhet i skatteprocessen.

## 1.6 Avgränsningar

För att på ett tillfredsställande sätt kunna behandla uppsatsens frågeställningar ett antal avgränsningar varit nödvändiga. Rättssäkerheten inom skatterätten är ett ämne som det går att skriva åtskilliga uppsatser om. I denna uppsats begränsas dock behandlingen av detta område till vad som är nödvändigt för att kunna besvara uppsatsens frågeställningar. Detta innebär att grundläggande beståndsdelar i rättssäkerhetsbegreppet, den skatterättsliga legalitetsprincipen, proportionalitetsprincipen och rätten till en rättvis rättegång tas upp men att dessa inte behandlas uttömmande. Detsamma gäller för avsnittet om skatteprocessen. Avsikten med detta avsnitt är inte att ge en fullständig bild av skatteprocessen utan att ge läsaren en uppfattning om hur den process som leder fram till en skönsbeskattning ser ut. Detta innebär att vissa frågor som är av betydelse, men inte avgörande, för uppsatsens frågeställningar endast behandlas kortfattat. Exempel på sådana frågor är Skatteverkets utredningsmöjligheter och de tvångsåtgärder som kan företas i skatteprocessen. Bevisprövning, beviskrav och bevisbörda behandlas endast i den utsträckning som det är nödvändigt för att ge läsaren en förståelse för den rättsfallsstudie som utgör uppsatsens huvuddel.

Även ifråga om rättsfallsstudien har viss avgränsning varit nödvändig. Som nämnts ovan har HFD i ett flertal fall tillämpat reglerna om skönsbeskattning och slagit fast vad som ska anses vara gällande rätt på området. Dessa avgöranden tycks vara relativt tydliga och i min studie av doktrinen på området har jag inte funnit någon kritik mot dessa. HFD:s praxis på området tycks därför okontroversiell och någon vidare studie av denna är i min mening inte motiverad. Värt att nämna är dessutom att få mål når HFD. Den rätt som tillämpas av kammarrätter kan därför, om den avviker från HFD:s tillämpning, sägas vara mer relevant för den enskilde. Istället behandlas därför rättsfall från underrätter. Studien är begränsad till fall från kammarrätter. Att så är fallet beror dels på att huvuddelen av den ovan nämnda kritiken riktats mot just kammarrätters avgöranden, dels att avgöranden från förvaltningsrätter är möjliga att överklaga och därför inte får lika stor betydelse för den enskilde.

## 1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med ett övergripande avsnitt om rättssäkerheten inom skatterätten. I detta avsnitt behandlas rättssäkerhetsbegreppet övergripande

varpå artikel 6 Europakonventionen, den skatterättsliga legalitetsprincipen och proportionalitetsprincipen behandlas kortfattat. I det därpå följande avsnittet ges en översiktlig beskrivning av skatteprocessen. Särskilt fokus läggs på Skatteverkets möjligheter att företa olika typer av utredningsåtgärder. Därefter beskrivs vad skönsbeskattning innebär och under vilka förutsättningar beslut om skönsbeskattning kan fattas. I detta avsnitt redogörs även för den kritik som kommit att riktas mot domstolars tillämpning av reglerna om skönsbeskattning. I avsnitt 5 redogörs för de domar som ingår i rättsfallsstudien. I avsnitt 6 analyseras rättsfallen närmare ur rättssäkerhetssynpunkt. I uppsatsens avslutande avsnitt presenteras slutsatser gällande de ovan nämnda frågeställningarna.



# 2 Rättssäkerhet inom skatterätten

## 2.1 Allmänt om rättssäkerhet

Vilka krav som kan och bör ställas angående rättssäkerhet varierar mellan olika rättsområden. Där staten utövar tvångsmakt och där styrkeförhållandena mellan staten och de enskilda är ojämlika anses det finnas anledning att tillmäta rättssäkerheten särskild vikt.<sup>23</sup> Att rättssäkerhet är av stor betydelse inom skatterätten har konstaterats bland annat av Rättssäkerhetskommittén.<sup>24</sup> Trots att de flesta tycks vara överens om detta har det inte varit möjligt att ge begreppet en bestämd definition.<sup>25</sup> Något försök till en sådan ska inte heller göras här. Några av de faktorer som anses höra till rättssäkerhetsbegreppet ska dock lyftas fram då dessa är av betydelse för uppsatsens frågeställningar.

Vårt att nämna inledningsvis är att en uppdelning brukar göras i formell och materiell rättssäkerhet. Den formella rättssäkerheten avser enligt Höglund processrättsliga aspekter medan den materiella rättssäkerheten fokuserar på rättens innehåll och korrektheten i myndigheters beslutsfattande.<sup>26</sup> Vad gäller rättssäkerhetsbegreppets närmare innehåll kan sägas att förutsebarhet anses vara en grundläggande beståndsdel. Detta är närmast en självklarhet.<sup>27</sup> Förutsebarhet är dock inte tillräckligt, utöver detta anses det krävas att rätten är präglad av vissa etiska värden.<sup>28</sup> Ett exempel på ett sådant värde är likabehandling, som brukar lyftas fram som en viktig rättssäkerhetsaspekt.<sup>29</sup> Det är också möjligt att se hög kvalitet på domstolsavgöranden som en förutsättning för en rättssäker beskattning. Rättssäkerhetskommittén slog fast att legitimitet vid rättstillämpningen förutsätter rationella och välmotiverade beslut.<sup>30</sup> Även Pahlsson menar att rättssäkerhet kräver att rättstillämparen redovisar sin verklighetsuppfattning för att möjliggöra kontroll av denna.<sup>31</sup>

---

<sup>23</sup> Höglund, Mats: *Taxeringsrevision – Ur ett rättssäkerhetsperspektiv*. Stockholm 2008, s. 31.

<sup>24</sup> SOU 1993:62 s. 75.

<sup>25</sup> Rosander, Ulrika: *Generalklausul mot skatteflykt*. Jönköping 2007, s. 21.

<sup>26</sup> Höglund 2008, s. 32.

<sup>27</sup> SOU 1993:62 s. 77, Rosander 2007, s. 22, Hultqvist, Anders: *Vad är rättssäker beskattning?* I: Svensk Skattetidning nr. 8 1998, s. 763. Se dock Rättssäkerhetskommitténs resonemang angående för vem förutsebarheten ska vara god, SOU 1993:62 s. 77f.

<sup>28</sup> Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. 1 uppl. Stockholm 1995, s. 97 där en diskussion förs angående det s.k. Hitlerargumentet. Detta kan sammanfattas som att rättstillämpningen gentemot den judiska befolkningen i Tyskland under nazisternas styre förvisso var förutsebar men likväl knappast kan anses rättssäker.

<sup>29</sup> SOU 1993:62 s. 78, Pahlsson, Robert: *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*. I: Svensk Skattetidning nr. 8 1998, s. 769 och Rosander 2007, s. 25.

<sup>30</sup> SOU 1993:62 s. 75f.

<sup>31</sup> Pahlsson 1998, s. 775.

Vidare anses det krävas att domare argumenterar efter enhetliga riktlinjer då det är fråga om mål som hör till samma kategori.<sup>32</sup> Tikka har framfört uppfattningen att rättssäkerhet bland annat förutsätter att ett avgörande med stor sannolikhet är riktigt och att den skattskyldige kan anse sig ha behandlats korrekt.<sup>33</sup>

Någonting som framhölls av Rättssäkerhetskommittén är att en avvägning kan behöva göras mellan rättssäkerheten och andra värden. Som exempel gavs att förvaltningseffektiviteten, med vilket avses uppnåendet av myndigheternas övergripande målsättningar, kan komma i konflikt med rättssäkerheten. Exempelvis kan långtgående rättssäkerhetskrav utgöra hinder för Skatteverkets målsättning att få in all den skatt som ska betalas. I en sådan situation konstaterade Rättssäkerhetskommittén att argumenten för och mot olika lösningar måste vägas mot varandra.<sup>34</sup> Av detta följer att rättssäkerheten är av stor vikt inom skatterätten men att den inte utgör ett absolut värde och därför kan få vika till förmån för andra intressen.

## **2.2 Rätten till en rättvis rättegång, passivitetsrätten och oskuldspresumtionen**

Europakonventionen har införlivats i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och grundläggande friheterna. Av 2 kap. 19 § regeringsform (1974:152)<sup>35</sup> följer att föreskrifter som strider mot Europakonventionen inte får meddelas. Ifråga om skatteprocessen är det framförallt konventionens artikel 6 som aktualiseras. I artikeln behandlas rätten till en rättvis rättegång.<sup>36</sup>

Vad gäller artikel 6 kan inledningsvis konstateras att det följer av dess ordalydelse att den endast är tillämplig då det är fråga om prövning av civila rättigheter eller anklagelse för brott. Frågan blir därför huruvida artikel 6 överhuvudtaget kan tillämpas på skatteprocesser.<sup>37</sup> Av *Ferrazzini mot Italien* framgår att skattefrågor tillhör den hårda kärnan i statens maktutövning. Det är därför inte fråga om prövning av civila rättigheter.<sup>38</sup> Då det gäller skattetillägg och liknande påföljder har dock artikel 6 ansetts vara tillämplig

---

<sup>32</sup> SOU 1993:62 s. 78.

<sup>33</sup> Tikka, Kari: *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?* I: Rättssäkerheten i beskattningen. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12, Stockholm 1983, s. 8.

<sup>34</sup> SOU 1993:62 s. 79f.

<sup>35</sup> Härefter RF.

<sup>36</sup> Höglund 2008, s. 63.

<sup>37</sup> Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. 5 uppl. Stockholm 2015, s. 161.

<sup>38</sup> *Ferrazzini mot Italien* no. 44759/98 p. 29 och Danelius 2015, s. 171.

eftersom de bedöms vara av straffrättslig natur.<sup>39</sup> Ifråga om de svenska skattetilläggen kom Europadomstolen till denna slutsats i *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*. I domskälen uppmärksammades bland annat att förfarandet med skattetillägg ersatt tidigare straffrättsliga förfaranden, att syftet med förfarandet var att säkerställa regelefterlevnad från de skattskyldigas sida och skattetilläggens stränghet.<sup>40</sup> Att mål rörande skattetillägg omfattas av artikel 6 Europakonventionen innebär att processen ska uppfylla de krav som följer av artikeln.<sup>41</sup> Frågan blir då vilka dessa krav är.

Höglund menar att artikel 6 kan delas in i tre delar som hänger tätt samman. Dessa är rätten till en rättvis rättegång, passivitetsrätten och oskuldspresumtionen.<sup>42</sup> Rätten till en rättvis rättegång anses innefatta att parterna ska vara likställda i processen och att domstolen ska vara oberoende.<sup>43</sup> Danelius menar att kravet på likställdhet i processen innebär att den ena parten inte får gynnas på den andras bekostnad. Den tilltalade får inte ha sämre förutsättningar än åklagarsidan att utföra sin talan. Detta anses innebära bland annat att parterna ska ha samma möjligheter att lägga fram bevisning.<sup>44</sup> Danelius menar vidare att rätten till en rättvis rättegång även innefattar ett krav på likabehandling av lika fall.<sup>45</sup> Angående detta har Europadomstolen uttalat att motstridiga domslut är oundvikliga i ett rättssystem med ett nätverk av domstolar med olika jurisdiktioner. Motstridig praxis kan dock strida mot artikel 6 då det är fråga om djupgående och långvariga skillnader. Om sådana skillnader finns måste det bedömas huruvida det nationella rättssystemet har mekanismer för att avhjälpa dessa, om sådana mekanismer har tillämpats och vad detta resulterat i.<sup>46</sup> Artikel 6 har även ansetts kräva att det ska finnas domskäl av vilka domstolens resonemang framgår. Det krävs dock inte att domstolen ger detaljerade svar på varje framfört argument. En bedömning av huruvida en domstol fullgjort skyldigheten att ge skäl för ett avgörande måste göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>47</sup> Av *Ruiz Torija mot Spanien* framgår att artikel 6 kan ha överträtts då det inte utifrån domskälen är möjligt att

---

<sup>39</sup> Se exempelvis *Bendenoun mot Frankrike* no. 12547/86 p. 44-48 och Danelius 2015, s. 178.

<sup>40</sup> *Janosevic mot Sverige* no. 34619/97 p. 64-71 och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* no. 36985/97 p. 75-82, Danelius 2015, s. 178 och Höglund 2008, s. 66f. Värt att nämna är att HFD redan innan dessa mål avgjordes hade kommit till samma slutsats i RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>41</sup> RÅ 2000 ref. 66 I och Danelius 2015, s. 178.

<sup>42</sup> Höglund 2008, s. 63.

<sup>43</sup> Höglund 2008, s. 63.

<sup>44</sup> Danelius 2015, s. 260.

<sup>45</sup> Danelius 2015, s. 263.

<sup>46</sup> *Nejdet Sahin och Perihan Sahin mot Turkiet* no. 13279/05 p. 49-58, *Albu m.fl. mot Rumänien* no. 34796/09 p. 34 och *Borovská och Forrai mot Slovakien* no. 48554/10 p. 56-58.

<sup>47</sup> *Krasulya mot Ryssland* no. 12365/03 p. 50-53.

avgöra huruvida en domstol har behandlat ett argument eller inte.<sup>48</sup> Att mer utförliga domskäl vore önskvärda innebär dock inte nödvändigtvis att det föreligger en överträdelse av artikel 6.<sup>49</sup> Danelius menar att kraven på domskäl är av särskild vikt då det är fråga om domar som kan överklagas.<sup>50</sup>

Vidare anses artikel 6 innefatta en passivitetsrätt. Detta innebär att det, i utredningar om brott, inte finns någon skyldighet att föra bevisning mot sig själv.<sup>51</sup> Av *Murray mot Förenade kungariket* följer att en domstol inte får dra slutsatsen att en åtalad person är skyldig därför att denne väljer att inte uttala sig. Om det finns stark bevisning i övrigt får domstolen dock dra slutsatser från den åtalades val att inte ge någon förklaring.<sup>52</sup> Värt att nämna i sammanhanget är att det inte finns några regler i Europakonventionen angående bevisvärdering.<sup>53</sup> I svensk rätt får domstolen avgöra vilket bevisvärde som ska ges åt en tilltalads tystnad. Detta följer av 35 kap. 4 § rättegångsbalk (1972:740)<sup>54</sup> .<sup>55</sup>

Oskuldspresumtionen innebär enligt artikel 6.2 att den som är anklagad för brott ska betraktas som oskyldig till dess att dennes skuld lagligen fastställts. En viktig fråga är vilken betydelse detta får för möjligheten att tillämpa presumtioner i straffrättsliga förfaranden. Värt att nämna inledningsvis är att det följer av *Phillips mot Förenade kungariket* att oskuldspresumtionen inte tillämpas i mål där det är fråga om att fastställa påföljder. I målet var det fråga om fastställande av påföljd vid narkotikabrott. Enligt den brittiska lagstiftningen presumerades viss egendom som tillhörde en person som dömts för narkotikabrott utgöra betalning för narkotika. Pengar tillhörande den tilltalade kunde därför förverkas. Angående oskuldspresumtionen fann domstolen att förverkandeförfarandet rörde fastställande av en påföljd snarare än en anklagelse för brott. Artikel 6.2 var därför inte tillämplig. Angående art. 6.1 ansåg domstolen att den tilltalade hade haft möjligheter att motbevisa presumtionen och att dennes rätt till en rättvis rättegång därför inte hade kränkts.<sup>56</sup>

---

<sup>48</sup> *Ruiz Torija mot Spanien* no. 18390/91 p. 25-30.

<sup>49</sup> *Backes mot Luxemburg* no. 24261/05 och Danelius 2015, s. 314.

<sup>50</sup> Danelius 2015, s. 313.

<sup>51</sup> Danelius 2015, s. 299 och Höglund 2008, s. 63f.

<sup>52</sup> *John Murray mot Förenade kungariket* no. 18731/91 p. 41-58 och Nordqvist, Peter: *Bevisprövningen i ärenden avseende påförande av skattetillägg – Några reflektioner mot bakgrund av Europakonventionens normer om rätten till en rättvis rättegång*. I: Svensk Skattetidning nr. 8 2010, s. 745.

<sup>53</sup> *Pélissier och Sassi mot Frankrike* no. 2544/94 p. 45. Se även Höglund 2008, s. 64 och Nordqvist 2010, s. 744.

<sup>54</sup> Härefter RB.

<sup>55</sup> Höglund 2008, s. 64.

<sup>56</sup> *Phillips mot Förenade kungariket* no. 41087/98 p. 28-47.

Angående tillämpningen av presumtioner i straffrättsliga förfaranden där oskuldspresumtionen gäller har Europadomstolen i *Salabiaku mot Frankrike* uttalat att faktiska och rättsliga presumtioner finns i alla rättssystem. I fallet var det fråga om smuggling av narkotika. Enligt de franska reglerna presumerades vissa subjektiva rekvisit vara uppfyllda om det bevisades att innehav av narkotika förelegat. Europadomstolen fann att reglerna inte stred mot oskuldspresumtionen eftersom de tillämpades på ett sätt som möjliggjorde ett upprätthållande av den tilltalades intressen. Någoting som ansågs vara av vikt var att den franska domstolen inte ”automatiskt” lutade sig mot presumtionen utan trots denna gjorde en viss prövning av omständigheterna i fallet.<sup>57</sup> Europadomstolen har bekräftat synsättet i *Salabiaku mot Frankrike* i *Pham Hoang mot Frankrike*.<sup>58</sup> Av dessa domar framgår att det är godtagbart att tillämpa presumtioner i straffrättsliga förfaranden under förutsättning att tillräckliga rättssäkerhetsgarantier finns. Detta gäller vid prövning mot artikel 6.1 såväl som artikel 6.2. Vidare krävs att, med beaktande vikten av vad som står på spel, en balans uppnås mellan statens intressen och den enskildes skydd.<sup>59</sup> Moëll menar att detta innebär att en proportionalitetsbedömning måste göras inom ramarna för artikel 6.<sup>60</sup> Någoting som förefaller vara av vikt för att konventionens krav ska vara uppfyllda är att det finns möjlighet att tillbakavisa presumtionen.<sup>61</sup>

I *Telfner mot Österrike* har det slagits fast att det strider mot oskuldspresumtionen att dra slutsatser från den tilltalades tystnad om det inte har anförts bevisning av en sådan styrka att en förklaring är nödvändig. I en sådan situation övergår nämligen bevisbördan till den tilltalade.<sup>62</sup> I målet hade den tilltalade dömts för ett trafikbrott. Som bevisning anfördes att den tilltalade var den som normalt körde bilen och att denne inte hade varit hemma vid kvällen för brottet. Europadomstolen uttalade att det som utgångspunkt är upp till de nationella domstolarna att värdera bevisningen. Artikel 6.2 kräver dock att de nationella domstolarna inte har några förutfattade meningar angående den tilltalades skuld.<sup>63</sup>

Det har argumenterats för att de svenska skattetillägsreglerna strider mot oskuldspresumtionen. I RÅ 2000 ref. 66 I menade den skattskyldige att så var fallet eftersom skattetillägg kunde påföras utan att någon skuldprövning

---

<sup>57</sup> *Salabiaku mot Frankrike* no. 10519/83 p. 26-30.

<sup>58</sup> *Pham Hoang mot Frankrike* no. 13191/87 p. 32-36.

<sup>59</sup> *Salabiaku mot Frankrike*, *Phillips mot Förenade kungariket* och Danelius 2015, s. 263. Se även Nordqvist 2010, s. 738 och den där gjorda hänvisningen till RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>60</sup> Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Lund 2003, s. 238. Se angående detta även *Janosevic mot Sverige* no. 34619/97 p. 102-104.

<sup>61</sup> Se *Salabiaku mot Frankrike* p. 28-30 och *Phillips mot Förenade Kungariket*, p. 43. Se även HFD:s tolkning av *Salabiaku mot Frankrike* i RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>62</sup> *Telfner mot Österrike* no. 33501/96 p. 18.

<sup>63</sup> *Telfner mot Österrike* no. 33501/96 p. 15.

gjordes. Detta eftersom det saknades krav på uppsåt eller oaktsamhet. HFD uttalade dock att möjligheten till eftergift gjorde att någon konflikt med oskuldspresumtionen inte förelåg. En förutsättning för detta ansågs dock vara att domstolar vid tillämpningen av reglerna om skattetillägg gjorde en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av möjligheterna till eftergift. Europadomstolen har instämt i denna bedömning i *Janosevic mot Sverige*.<sup>64</sup> I *Lucky Dev mot Sverige* menade klaganden att oskuldspresumtionen överträdde då skattetillägg påfördes i mål om skönsbeskattning på grund av det låga beviskravet *sannolikt*.<sup>65</sup> Även i detta mål uttalade Europadomstolen att artikel 6 inte överträdde om en nyanserad bedömning gjordes i de enskilda fallen av skälen för påförande av och befrielse från skattetillägg.<sup>66</sup>

## 2.3 Den skatterättsliga legalitetsprincipen

En princip som anses vara av stor vikt för rättssäkerheten inom skatterätten är den skatterättsliga legalitetsprincipen.<sup>67</sup> Liksom ifråga om rättssäkerhetsbegreppet råder inte enighet om exakt vilket innehåll som ska ges till legalitetsprincipen.<sup>68</sup> Principens grund kan enligt Hultqvist sägas vara att beskattning måste ha stöd i lag, det s.k. föreskriftskravet.<sup>69</sup> Utöver detta menar författaren att den skatterättsliga legalitetsprincipen även innehåller ett analogiförbud, ett retroaktivitetsförbud och ett bestämdhetskrav.<sup>70</sup> Denna definition av principen har mig veterligen aldrig kommit till uttryck i HFD:s rättstillämpning. HFD tycks exempelvis inte ha ställt upp något bestämdhetskrav. Det går förvisso att, som Hultqvist, hävda att föreskriftskravet blir meningslöst om det inte förenas med ett sådant.<sup>71</sup> I den mån ett bestämdhetskrav finns tycks det dock, som Hultqvist själv skriver, vara riktat till lagstiftaren snarare än rättstillämparen.<sup>72</sup> Även om denna definition av legalitetsprincipen inte tycks överensstämma med den som tillämpas av domstolar verkar den likväl ha fått genomslag i doktrin.<sup>73</sup> Att

---

<sup>64</sup> *Janosevic mot Sverige* no. 34619/97 p. 104.

<sup>65</sup> Se mer om detta beviskrav nedan i avsnitt 4.3.

<sup>66</sup> *Lucky Dev mot Sverige* no. 7356/10 p. 65-69.

<sup>67</sup> Rosander 2007, s. 77.

<sup>68</sup> Rosander 2007, s. 78ff.

<sup>69</sup> Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995, s. 6 och Rosander 2007, s. 78.

<sup>70</sup> Hultqvist, Anders: *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. I: *Skattenytt* 2016, s. 732.

<sup>71</sup> Hultqvist 2016, s. 734.

<sup>72</sup> Hultqvist 2016, s. 736.

<sup>73</sup> Det tycks inte vara möjligt att skriva om den skatterättsliga legalitetsprincipen utan att behandla Hultqvists avhandling om denna. Se exempelvis Rosander 2007, s. 77ff. Som Tjernberg påpekat vid en diskussion angående denna uppsats kan den skatterättsliga legalitetsprincipen ges värde som rättspolitiskt mål oberoende av om den tillämpas av domstolar eller inte.

legalitetsprincipen beaktas även i rättstillämpningen genom att en lagtolkning som knyter an till bestämmelsers ordalydelse eftersträvas tycks stå klart.<sup>74</sup>

Hultqvist menar att legalitetsprincipen, med undantag för bestämdhetskravet, kommer till uttryck i grundlagen genom att 2 kap. 10 § och 8 kap. 3 § RF läses tillsammans.<sup>75</sup> Denne menar även att åtminstone föreskriftskravet utgör en absolut norm.<sup>76</sup> Även Pålssons uppfattning är att den skatterättsliga legalitetsprincipen är grundlagsfäst men i praktiken tycks vara mer av en målsättning än en bindande norm.<sup>77</sup> Rosanders bedömning är att det inte är möjligt att med säkerhet säga att legalitetsprincipens samtliga aspekter har kommit till uttryck i RF. Författaren menar dock att detta, mot bakgrund av legalitetsprincipens starka ställning inom skatterätten, förmodligen är av mindre vikt.<sup>78</sup>

## 2.4 Proportionalitetsprincipen

En grundläggande rättsprincip som tillämpas i svensk rätt såväl som i EU-rätten och Europakonventionen är proportionalitetsprincipen.<sup>79</sup> Principen ska beaktas både vid lagstiftning och vid rättstillämpning.<sup>80</sup> HFD har i RÅ 2000 ref. 66 I uttalat att proportionalitetsprincipen innebär att en åtgärd inte får vara mer långtgående än vad som framstår som rimligt med hänsyn till dess ändamål. En liknande definition framförs av Strömberg och Lundell, som menar att proportionalitetsprincipens innebörd är att nackdelarna av en myndighetsåtgärd ska stå i ett rimligt förhållande till den nytta för det allmänna som åtgärden syftar till.<sup>81</sup> Proportionalitetsprincipen anses vara en allmän rättsgrundsats i svensk förvaltningsrätt men har likväl införts uttryckligen i 2 kap. 5 § SFL.<sup>82</sup> Enligt bestämmelsen får beslut enligt lagen endast fattas om skälen för beslutet uppväger det intrång eller men i övrigt som beslutet innebär för den som beslutet gäller eller för något annat motstående intresse. Anledningen till att en uttrycklig bestämmelse infördes var dels att fästa uppmärksamheten på principen och därmed göra det enklare

---

<sup>74</sup> Se exempelvis HFD 2011 ref. 49, HFD 2011 ref. 79 samt Pålsson, Robert: *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. I: Skattenytt 2014, s. 554ff och Tjernberg, Mats: *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*. I: Skattenytt 2016, s. 170.

<sup>75</sup> Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet*. I: Skattenytt 2013, s. 15f.

<sup>76</sup> Hultqvist, Anders: *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*. I: Svensk Skattetidning nr. 5 2005, s. 303.

<sup>77</sup> Pålsson 2014, s. 558 och 563.

<sup>78</sup> Rosander 2007, s. 82.

<sup>79</sup> Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen*. I: Skattenytt 2004, s. 675.

<sup>80</sup> Se exempelvis RÅ 2000 ref. 66 I. Se även Moëll 2003, s. 221.

<sup>81</sup> Strömberg, Håkan; Lundell, Bengt: *Allmän förvaltningsrätt*. 25 uppl. Malmö 2011, s. 72.

<sup>82</sup> Prop. 2010/11:165 s. 301.

för enskilda att åberopa den, dels att påminna Skatteverket om att proportionalitetsavvägningar ska göras vid allt beslutsfattande enligt SFL.<sup>83</sup> Hur noggrann en avvägning inför ett beslut måste vara beror på vilken typ av beslut det är fråga om. I förarbetena till SFL nämndes som ett exempel att ett åläggande att fullgöra deklarationsskyldighet borde kunna fattas utan några omfattande överväganden medan högre krav kan ställas då det är fråga om exempelvis vissa tredjemansförelägganden.<sup>84</sup>

HFD har bedömt förhållandet mellan proportionalitetsprincipen och skattetillägg i RÅ 2000 ref. 66. I målet konstaterades inledningsvis att straffmättningsprinciper vid utdömande av ekonomiska påföljder i princip inte regleras av Europakonventionen så länge det inte är fråga om ett av konventionen skyddat intresse, exempelvis yttrandefriheten. Därefter uttalades att ett sanktionsförfarande riktat mot överträdelse av deklarations- och uppgiftsskyldigheten får anses tillgodose ett betydande allmänintresse. Vidare uttalades att lagen möjliggjorde eftergift av skattetillägget om det inte stod i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse<sup>85</sup> och att skattetillägg aldrig kunde överstiga ett belopp som motsvarade en viss bråkdel av den skattelättnad som kunde ha uppnåtts. Lagstiftningen i sig ansågs därför innefatta en rimlig proportionalitetsavvägning.

Enligt nu gällande regler om skönsbeskattning av oredovisade intäkter aktualiseras, som redogjorts för ovan, skatte- och avgiftskonsekvenser ifråga om ett flertal skatteslag. Dessa är inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter.<sup>86</sup> Av 49 kap. 6 § SFL följer att detta leder till skattetillägg i samtliga dessa skatte- och avgiftsslag. Lindkvist och Lyhagen menar att detta inte kan anses vara proportionerligt. Något mer utförligt stöd för denna bedömning ges dock inte.<sup>87</sup> Min uppfattning är att de faktorer som fick HFD att anse att tidigare lagstiftning uppfyllde proportionalitetsprincipen föreligger även enligt gällande rätt. *Lagstiftningen* i sig är därför troligen förenlig med proportionalitetsprincipen. Som framgått ovan aktualiseras dock principen även vid *rättstillämpningen*. Av Europadomstolens praxis framgår att en balans måste uppnås mellan statens intressen och den enskildes skydd. Av SFL framgår också att proportionalitetsprincipen måste vara uppfylld vid allt beslutsfattande enligt lagen. Mot bakgrund av detta bör det i min mening vara möjligt att argumentera för att en tillämpning av reglerna om skönsbeskattning där domstolar godtar svag bevisning utan att beakta möjligheten till eftergift inte är förenlig med proportionalitetsprincipen. I en

---

<sup>83</sup> Prop. 2010/11:165 s. 302f.

<sup>84</sup> Prop. 2010/11:165 s. 301.

<sup>85</sup> Denna möjlighet finns enligt nu gällande lagstiftning i 51 kap. 1 § SFL.

<sup>86</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 185.

<sup>87</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 186f.



sådan situation tycks nämligen inte en balans ha funnits mellan statens intressen och den enskildes skydd. Snarare har då statens intressen givits företräde.

# 3 Kort om skatteprocessen

## 3.1 Taxeringsförfarandet

### 3.1.1 Deklarationsskyldighet

Det viktigaste hjälpmedlet som Skatteverket har för att fastställa underlaget för beskattningen kan sägas vara de skattskyldigas deklARATIONER.<sup>88</sup> Enligt 29 kap. 1 § SFL är syftet med deklARATIONEN att möjliggöra för Skatteverket att bestämma underlag för skatt eller avgift, skattereduktion samt pensionsgrundande inkomst. I 30 kap. SFL regleras vilka som har skyldighet att lämna inkomstdeklARATION. Under vilka förutsättningar fysiska personer och dödsbon har skyldighet att lämna inkomstdeklARATION framgår av 30 kap. 1 och 2 §§ SFL. Av 30 kap. 4 § SFL framgår att andra juridiska personer än dödsbon ska lämna inkomstdeklARATION. Gällande bland annat aktieföretag och ekonomiska föreningar finns skyldighet att lämna inkomstdeklARATION även om kostnaderna har överstigit intäkterna eller om någon verksamhet överhuvudtaget inte har bedrivits. I 31 kap. 2 § SFL räknas ett antal uppgifter upp som en inkomstdeklARATION ska innehålla. Av 31 kap. 3 § SFL framgår att den skattskyldige utöver detta ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och pensionsgrundande inkomst. Denna bestämmelse ska enligt förarbetena till lagen läsas mot bakgrund av de materiella skattereglerna. Detta eftersom syftet med deklARATIONEN enligt 29 kap. 1 § SFL bland annat är att möjliggöra för Skatteverket att bestämma underlaget för skatt enligt inkomstskattelag (1999:1229)<sup>89</sup>.<sup>90</sup> DeklARATIONEN ska enligt 38 kap. 2 § SFL vara undertecknad av den skattskyldige eller behörig ställföreträdare.

För vissa personer finns även skyldighet att lämna skattedeklARATION enligt 26 kap. SFL. Vem som har skyldighet att lämna en sådan framgår av 26 kap. 2 § SFL. Det finns fem olika sorters skattedeklARATIONER. Dessa är arbetsgivardeklARATION (3 §), förenklad arbetsgivardeklARATION (4§), mervärdesskattedeklARATION (5 §), punktskattedeklARATION (6 §) och särskilda skattedeklARATIONER (7 §). Lämnas skattedeklARATION i rätt tid och på rätt sätt anses beslut om skatt och avgift ha fattats i enlighet med deklARATIONEN enligt 53 kap. 2 § SFL. Om en skattedeklARATION inte lämnas i rätt tid eller på rätt

---

<sup>88</sup> Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. 15 uppl. Lund 2015, s. 766.

<sup>89</sup> Härefter IL.

<sup>90</sup> Prop. 2010/11:165 s. 818.

sätt eller avgifterna inte har redovisats i deklARATIONEN, ska varje oredovisad skatt eller avgift anses ha beslutats till noll kronor, 53 kap. 4 § SFL.

### **3.1.2 Dokumentationskyldighet**

Skattskyldigas dokumentationskyldighet regleras i 39 kap. SFL. Av 39 kap. 3 § SFL följer att den som är uppgiftsskyldig enligt lagen genom dokumentation ska se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen. Mer specificerade regler finns angående bland annat kassaregister och personalliggare.<sup>91</sup> Av 39 kap. 4 § SFL framgår vem som är skyldig att använda kassaregister. Sådan skyldighet finns för den som i näringsverksamhet säljer varor eller tjänster mot kontant betalning eller betalning med kontokort. Detta innebär enligt 39 kap. 7 § SFL att all försäljning och annan löpande användning ska registreras i kassaregistret. Med annan löpande användning avses exempelvis utskrift av kvittokopior och lådöppningar.<sup>92</sup> Vid varje försäljning ska ett av kassaregistret framställt kvitto tas fram och erbjudas kunden. Vilka krav som ett kassaregister måste uppfylla framgår av 39 kap. 8 § SFL. Av 39 kap. 11 § SFL framgår vidare att den som bedriver restaurang-, frisör- eller tvätteriverksamhet ska föra en personalliggare.

### **3.1.3 Utredning i skatteförfarandet**

#### **3.1.3.1 Skatteverkets utredningsskyldighet och kommunikationsskyldighet**

Skatteverkets utredningsskyldighet framgår av 40 kap. 1 § SFL. Enligt denna bestämmelse ska Skatteverket se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Vad detta innebär är inte möjligt att säga bestämt. Vad som eftersträvas är dock att ett ärende i princip ska vara färdigutrett då det når en domstol.<sup>93</sup> Av 7 § förvaltningslag (1986:223) framgår att ärenden ska handläggas så snabbt, enkelt och billigt som möjligt. Skatteverket ska enligt denna bestämmelse beakta möjligheten att inhämta upplysningar från andra myndigheter. Vilken utredning som fordras från Skatteverkets sida är enligt Almgren och

---

<sup>91</sup> Med kassaregister avses enligt 39 kap. 2 § SFL en kassaapparat, kassaterminal, kassasystem eller liknande apparatur för registrering av försäljning av varor och tjänster mot kontant betalning eller mot betalning med kontokort. En personalliggare används för att dokumentera nödvändiga identifikationsuppgifter för näringsidkaren och löpande dokumentation av nödvändiga identifikationsuppgifter för de personer som är verksamma i näringsverksamheten, se 39 kap. 11 § SFL.

<sup>92</sup> Prop. 2006/07:105 s. 105. Uttalandet gjordes angående 9 § lag (2007:592) om kassaregister m.m. som motsvarade nu gällande bestämmelse i SFL.

<sup>93</sup> Prop. 2010/11:165 s. 409.

Leidhammar beroende av omständigheterna i det enskilda fallet.<sup>94</sup> Enligt 8 § förvaltningsprocesslag (1971:291) har även domstolar en utredningsskyldighet innebärande att rätten ska se till att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Detta innebär enligt Lindkvist bland annat att ett mål ska återförvisas om Skatteverket brustit i sin utredningsskyldighet.<sup>95</sup>

Av 40 kap. 2–4 §§ SFL framgår Skatteverkets kommunikationsskyldighet, vilken kan sägas utgöra en del av utredningsskyldigheten.<sup>96</sup> Denna innebär bland annat att ett ärende inte får avgöras till nackdel för en skattskyldig utan att denne fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Denne måste få möjlighet att bemöta Skatteverkets rättsliga argumentation.<sup>97</sup> Enligt 40 kap. 3 § SFL måste även den skattskyldige underrättas om, och få tillfälle att yttra sig över, uppgifter som tillförts ärendet av någon annan. I bestämmelsen finns också ett antal undantag uppräknade. Den skattskyldige behöver inte underrättas om avgörandet inte är till nackdel för denne, uppgiften saknar betydelse eller det av annan anledning är uppenbart obehövt, det finns en risk att en underrättelse skulle göra det avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet eller om avgörandet inte kan skjutas upp.

### 3.1.3.2 Förelägganden

Som framgått ovan har Skatteverket en allmän skyldighet att se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Frågan blir då vilka befogenheter Skatteverket har vid företagandet av utredningar. Av 37 kap. SFL följer att Skatteverket bland annat har möjlighet att lämna olika typer av förelägganden. Vissa bestämmelser angående förelägganden står också att finna i andra kapitel. Enligt 37 kap. 2 § SFL får Skatteverket förelägga den som inte har fullgjort en uppgiftsskyldighet att fullgöra skyldigheten. Detta kan exempelvis innebära att en skattskyldig föreläggs att lämna en deklaration eller att komplettera uppgifter i deklarationen. I förarbetena till SFL betonades att det handlar om ett föreläggande om att fullgöra en skyldighet som redan finns. Ingen ny skyldighet tillkommer genom själva föreläggandet.<sup>98</sup> Skatteverket får också enligt 37 kap. 6 och 7 §§ SFL förelägga den som är eller kan antas vara uppgiftsskyldig eller bokföringsskyldig att lämna uppgift som verket behöver för att kunna kontrollera skyldigheten. Dessa bestämmelser skiljer sig från 2 § genom att det inte är fråga om ett föreläggande att fullgöra en existerande skyldighet. Istället innebär de att Skatteverket får förelägga den som är eller kan antas vara uppgifts- eller bokföringsskyldig att lämna de

<sup>94</sup> Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: *Skatteprocessen*. 3 uppl. Stockholm 2016, s. 50f.

<sup>95</sup> Lindkvist, Gustav: *Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt*. 1 uppl. Stockholm 2016 s. 16f.

<sup>96</sup> Prop. 2010/11:165 s. 867.

<sup>97</sup> Prop. 2010/11:165 s. 866.

<sup>98</sup> Prop. 2010/11:165 s. 848.

uppgifter som krävs för att kontrollera att dessa skyldigheter fullgjorts.<sup>99</sup> Enligt 37 kap. 9 och 10 §§ SFL har Skatteverket möjlighet att meddela tredjemansförelägganden. Detta innebär att den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig eller som är en annan juridisk person än dödsbo får föreläggas att lämna uppgifter om en rättshandling med någon annan. Om det finns särskilda skäl får enligt 37 kap. 10 § SFL även personer som inte är bokföringsskyldiga föreläggas att lämna sådana uppgifter. I förarbetena till SFL uttalades att särskilda skäl kan vara exempelvis att det finns ett uttalat kontrollintresse och att alternativa kontrollmetoder saknas.<sup>100</sup> Av 39 kap. 17 § SFL följer att Skatteverket har möjlighet att förelägga den som ska använda kassaregister eller föra personalliggare att fullgöra sina skyldigheter.

Ett föreläggande får enligt 44 kap. 2 § SFL förenas med vite om det finns anledning att anta att det annars inte följs. Enligt 44 kap. 3 § SFL får dock vitesföreläggande inte meddelas om det finns anledning att anta att den som ska föreläggas har begått en gärning som är straffbelagd eller kan antas leda till bland annat skattetillägg. Att så är fallet beror på att den ovan nämna passivitetsrätten i artikel 6 Europakonventionen hindrar regler som innebär att brottsmisstänkta måste föra bevisning mot sig själva.<sup>101</sup>

### 3.1.3.3 Revision

Den mest ingripande form av utredningsåtgärd som Skatteverket kan företa är revision. Almgren och Leidhammar menar att det är den enda formen av kontroll som är effektiv då det är fråga om näringsverksamhet. Så är fallet eftersom Skatteverket behöver ha tillgång till bokföringen för att kontrollera inkomstdeklarationen.<sup>102</sup> Författarna poängterar att det inte behöver finnas någon misstanke om brott för att en revision ska kunna företas. De rättssäkerhetsgarantier som står att finna i artikel 6 Europakonventionen aktualiseras inte innan skäligen misstanke om regelöverträdelse finns.<sup>103</sup>

Reglerna angående revision står att finna i 41 kap. SFL. Enligt 41 kap. 2 § SFL får syftet med en revision vara bland annat att kontrollera att uppgiftsskyldighet har fullgjorts och att det finns förutsättningar att fullgöra uppgiftsskyldighet som kan antas uppkomma. Det är också möjligt för Skatteverket att besluta om tredjemansrevision vilket framgår av bestämmelsens 2 st. Av 41 kap. 3 § SFL framgår att revision får göras hos

---

<sup>99</sup> Prop. 2010/11:165 s. 850ff.

<sup>100</sup> Prop. 2010/11: 165 s. 856.

<sup>101</sup> Se HFD:s resonemang i RÅ 2007 ref. 23 angående när det finns anledning att anta att den skattskyldige begått en gärning som kan leda till skattetillägg. Se även Lodin m.fl. 2015, s. 772f.

<sup>102</sup> Almgren och Leidhammar: *Skatteprocessen* 2016, s. 56.

<sup>103</sup> Almgren och Leidhammar: *Skatteprocessen* 2016, s. 56.

bland annat den som är eller kan antas vara bokföringsskyldig, annan juridisk person än dödsbo, den som anmält sig för registrering och den som ansökt om eller är godkänd för F-skatt.

Enligt 41 kap. 5 § SFL ska den reviderade som huvudregel underrättas innan ett beslut om revision verkställs. Undantag från detta kan dock göras om kontrollen skulle förlora sin betydelse vid en sådan underrättelse, om revisionen sker i samband med ett kontrollbesök gällande skyldigheten att föra personalliggare eller då det finns en påtaglig risk för sabotage om den som beslutet gäller underrättas i förväg. I sådana situationer får underrättelse istället ske i samband med att revisionen verkställs.

Av 41 kap. 6 § SFL framgår att en revision ska genomföras i samverkan med den reviderade och på ett sådant sätt att den inte onödigt hindrar verksamheten. Det finns dock ett undantag för den situation att bevissäkring har beslutats på grund av risk för sabotage. De skyldigheter som den reviderade har står att finna i 41 kap. 8–11 §§ SFL. Den reviderade ska enligt 41 kap. 8 § SFL lämna tillträde till verksamhetslokalerna för granskning av räkenskaper och andra handlingar om granskningen inte utan svårigheter kan ske på annan plats. Revision av större företag måste enligt Almgren och Leidhammar i princip alltid ske i verksamhetslokalerna medan så inte nödvändigtvis är fallet då det är fråga om mindre företag. Var revision bör ske beror enligt författarna även på vilken typ av material det är som granskas.<sup>104</sup> Revisionen får även i andra fall ske i verksamhetslokalerna om den reviderade medger det och ska ske där om den reviderade begär det och det kan ske utan svårigheter. Av 41 kap. 9 § SFL framgår att den reviderade ska tillhandahålla revisorn de handlingar och lämna de upplysningar som behövs. Enligt 41 kap. 10 § SFL ska den reviderade på begäran ge revisorn tillfälle att använda tekniska hjälpmedel för att granska upptagning som bara kan uppfattas med sådana hjälpmedel och enligt 41 kap. 11 § SFL ska denne, utöver vad som följer av de ovan nämnda lagrummen, ge revisorn den hjälp som behövs vid revisionen. Skatteverket får enligt 41 kap. 12 § SFL förelägga den som inte fullgör sina skyldigheter att fullgöra dem. Almgren och Leidhammar framhåller att inte heller ett sådant föreläggande får förenas med vite om det finns brottsmisstanke eller om skattetillägg kan komma att påföras.<sup>105</sup>

---

<sup>104</sup> Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 41 kap. 8 § SFL.

<sup>105</sup> Se 44 kap. 3 § SFL och Almgren och Leidhammar: *Skatteprocessen* 2016, s. 58.

### 3.1.3.4 Tillsyn över kassaregister och kontrollbesök

Som framgått ovan har vissa verksamhetsutövare skyldighet att använda kassaregister. Enligt 42 kap. 3 § SFL utövar Skatteverket tillsyn över att denna skyldighet efterlevs. För att utöva denna tillsyn har Skatteverket enligt 42 kap. 3 § SFL rätt att få tillträde till verksamhetslokaler där den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister bedriver verksamhet. Av 42 kap. 5 § SFL följer att den som är eller kan antas vara skyldig att använda kassaregister på begäran av Skatteverket ska tillhandahålla de handlingar och lämna de upplysningar som behövs för tillsynen.

Skatteverket har också möjlighet att besluta om kontrollbesök. Möjligheten till kontrollbesök ifråga om kassaregister framgår av 42 kap. 6 och 7 §§ SFL. Ett kontrollbesök görs för att kontrollera att skyldigheten att använda kassaregister efterlevs. Vid besöket får Skatteverket företa kundräkning, kontrollköp, kvittokontroll och kassainventering. De tre förstnämnda är s.k. dolda efterforskningsmetoder.<sup>106</sup> Detta innebär att tjänstemannen som utför kontrollen, utan att ge sig till känna, observerar antalet kunder, noterar huruvida kunderna erbjuds kvitto eller gör ett köp som senare följs upp genom avstämning mot registreringar i kassaregistret.<sup>107</sup> Av förarbetena till SFL framgår att kundräkning anses vara förknippad med vissa osäkerhetsmoment och är därför känslig ur rättssäkerhetssynpunkt. Åtgärden ställer höga krav på tjänstemannen och viss risk för felaktiga observationer finns. Näringsidkaren blir inte informerad om att observation sker och ställs därför senare inför material som kan vara svårt att bemöta.<sup>108</sup> Vid en kassainventering ger sig tjänstemannen tillkänna för att kunna undersöka huruvida det föreligger skillnader mellan vad som finns i kassan och vad som registrerats i kassaregistret.<sup>109</sup> Kontrollbesök är också möjligt för att kontrollera att skyldigheten att föra personalliggare fullgörs, 42 kap. 8 och 8 a § SFL. En sådan kontroll syftar till att kontrollera att en personalliggare finns och att den uppfyller de krav som ställs. Skatteverket kontrollerar vid sådana besök också att de personer som är verksamma vid tillfället också är upptagna i personalliggaren.<sup>110</sup>

---

<sup>106</sup> Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 42 kap. 6 § SFL.

<sup>107</sup> Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 42 kap. 6 § SFL.

<sup>108</sup> Prop. 2006/07:105 s. 66.

<sup>109</sup> Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 42 kap. 6 § SFL.

<sup>110</sup> Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 42 kap. 8 § SFL.

## 3.2 Beslut om skatt

Enligt 56 kap. 2 § SFL ska Skatteverket för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av de uppgifter som lämnats i en inkomstdeklaration, kontrolluppgifter, uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer och vad som i övrigt kommit fram vid utredning och kontroll. Skatteverket har en skyldighet att fatta beslutet i enlighet med gällande författningar.<sup>111</sup> Av 56 kap. 5 § SFL framgår dock att Skatteverket får avstå från att avvika från en inkomstdeklaration om avvikelsen endast avser ett mindre belopp. Beslut om skatteavdrag, arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt och punktskatt ska enligt 53 kap. 1 § SFL fattas för varje redovisningsperiod för sig med ledning av innehållet i skattedeklarationer och andra tillgängliga uppgifter.

---

<sup>111</sup> Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 56 kap. 5 § SFL.



# 4 Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter

## 4.1 Allmänt om skönsbeskattning

Om den som är skyldig att lämna deklARATION inte har gjort det eller om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i, eller bristfälligt underlag för, deklARATIONEN ska enligt 57 kap. 1 § SFL *skönsbeskattning* tillämpas. Detta innebär att skatten eller underlaget för skatten bestäms till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Av 49 kap. 6 § SFL följer att skattetillägg ska påföras vid skönsbeskattning. Värt att betona är att syftet med skönstaxering är att åstadkomma ett materiellt riktigt resultat. Det är inte fråga om att straffa försumlighet från den skattskyldiges sida.<sup>112</sup> Skattetilläggen som påförs i samband med skönsbeskattning syftar till att fungera som ett påtryckningsmedel för att få fram korrekta uppgifter.<sup>113</sup>

Av 49 kap. 15 § SFL följer att skattetillägg som huvudregel påförs med 40 procent på slutlig skatt och 20 procent på annan skatt. Skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den uppgiftsskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den uppgiftsskyldige lämnat till ledning för beskattningen på något annat sätt än muntligen. Enligt samma bestämmelse ska skattetillägget på mervärdesskatt beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den uppgiftsskyldige. Om en skönsbeskattning har minskat ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas samma beskattningsår, ska skattetillägget enligt 49 kap. 16 § SFL inte beräknas på skatt utan istället på en fjärdedel av denna minskning. Enligt 51 kap. 1 § SFL finns möjlighet till hel eller delvis befrielse från skattetillägg. Förutsättningen för detta är att det framstår som oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Ett antal befrielsegrunder står att finna i bestämmelsen. Dessa är att:

1. Den felaktighet eller passivitet som har lett till skattetillägget kan antas ha
  - a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande,

---

<sup>112</sup> Prop. 2002/03:106 s. 133.

<sup>113</sup> Prop. 2002/03:106 s. 134 och Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 49 kap. 6 § SFL.

- b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska omständigheterna, eller
  - c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter,
2. skattetillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten, eller
  3. en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att skattetillägg ska påföras utan att den som skattetillägget gäller kan lastas för dröjsmålet.

Skönsbeskattning kan tillämpas både i den *ordinarie* skatteprocessen och genom *efterbeskattning*. Normalt fattas ett beslut om skatt efter den ordinarie process som beskrivits ovan. Beslut om skatt kan dock ändras till nackdel för den skattskyldige genom *omprövning*. Enligt 66 kap. 21 § SFL gäller som huvudregel att ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Efterbeskattning är den möjlighet som Skatteverket har att fatta beslut till nackdel för den enskilde efter att denna tidsfrist har gått ut.<sup>114</sup> Beslut om efterbeskattning får som huvudregel meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut men denna tidsfrist kan förlängas under vissa förutsättningar som anges i 66 kap. 30–34 §§ SFL. Förutsättningarna för efterbeskattning står att finna i 66 kap. 27–34 §§ SFL. Vanligen krävs enligt 66 kap. 27 § 1 st. a-c SFL att oriktig uppgift har lämnats eller att någon deklaration inte har lämnats. Förutsättningarna för att en uppgift ska anses som oriktig framgår av 49 kap. 5 § SFL. En uppgift anses vara oriktig om den är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Det sistnämnda knyter enligt Almgren och Leidhammar an till den i 31 kap. 3 § SFL angivna uppgiftsskyldigheten.<sup>115</sup> Enligt denna finns, som nämnts ovan, en skyldighet att bidra med de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta ett riktigt beslut. En uppgift ska inte anses oriktig om den tillsammans med övriga uppgifter som lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbarligen inte kan läggas till grund för ett beslut. Angående det sistnämnda gäller enligt Almgren och Leidhammar att om exempelvis uppenbart felaktiga eller motstridiga uppgifter lämnats i en deklaration anses ingen oriktig uppgift ha lämnats. I en sådan situation aktualiseras istället Skatteverkets utredningsskyldighet.<sup>116</sup>

---

<sup>114</sup> Almgren och Leidhammar: *Skatteprocessen* 2016, s. 108.

<sup>115</sup> Almgren och Leidhammar: *Skatteprocessen* 2016, s. 110f.

<sup>116</sup> Almgren och Leidhammar: *Skatteprocessen* 2016, s. 111. För en mer utförlig genomgång av begreppet oriktig uppgift, se även s. 110–114 och Simon-Almendal, Teresa: *Mål om oriktig uppgift – ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar*. I: *Svensk Skattetidning* nr. 1 2010, s. 7–10.

## 4.2 Skönsbeskattning i mål om oredovisade intäkter

Som framgått ovan syftar skönsbeskattning till att åstadkomma ett materiellt riktigt resultat. För att så ska bli fallet i mål om oredovisade intäkter uppstår skatterättsliga konsekvenser i ett flertal olika inkomstslag. Om Skatteverket visar att det har funnits oredovisade intäkter i ett företag ska företagets inkomst höjas. Vidare kan oredovisade inköp eller löneutbetalningar ha skett. Skattekonsekvenser aktualiseras därför i inkomstslaget näringsverksamhet.<sup>117</sup> Utgående mervärdesskatt ska påföras den försäljning som inte har redovisats och ingående mervärdesskatt ska dras av om det skett svarta inköp.<sup>118</sup>

I den mån oredovisade intäkter har påvisats i aktiebolag följer av RÅ80 1:56 att dessa i många fall ska presumeras ha stått till förfogande för bolagets huvudaktieägare. I målet var det fråga om ett fåmansföretag med 75 aktier där den ena maken ägde 74 av aktierna och den sista aktien ägdes av den andre maken. Det var ostridigt att det funnits oredovisade intäkter i bolaget. I efterföljande praxis har dock presumtionen kommit att tillämpas extensivt även på företagsledare som inte äger majoriteten av aktierna.<sup>119</sup> I fall där presumtionen är tillämplig ska företagsledaren beskattas i inkomstslaget tjänst och arbetsgivaravgifter ska betalas.<sup>120</sup> Värt att nämna är att bolaget i sådana fall får avdrag för denna lönekostnad.<sup>121</sup> Eftersom skattetillägg påförs avseende inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter blir konsekvenserna betydande vid förekomsten av oredovisade intäkter. Någoting som påpekats av Hållén är att det är ovanligt att Skatteverket gör kontantberäkningar som visar att företagsledaren haft ett kontantunderskott.<sup>122</sup>

Som framgått ovan anses skattetillägg enligt Europakonventionen utgöra straffrättsliga påföljder. Följden av detta blir att konventionens krav på rättssäkerhet måste vara uppfyllda i processer involverande skattetillägg. En naturlig fråga att ställa är då om det kan anses förenligt med den oskuldspresumtion som följer av artikel 6 Europakonventionen att tillämpa

---

<sup>117</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 26.

<sup>118</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 26f.

<sup>119</sup> Se exempelvis Kammarrätten i Göteborg 2017-09-27 mål 473-474-17 som behandlas mer utförligt nedan. Se även Andersson, Mats och Hållén, Johanna: *Osanna fakturor – Hur står sig HFDs vägledande praxis?* I: Skattenytt 2018 s. 41.

<sup>120</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 29. Värt att nämna är att HFD i RÅ80 1:56 uttalar att medlen kan anses ha tillkommit aktieägaren som antingen utdelning eller som lön. I arbetet med denna uppsats har jag dock inte stött på något fall där oredovisade intäkter beskattats som utdelning.

<sup>121</sup> Hållén 2015, s. 163.

<sup>122</sup> Hållén 2015, s. 164.

en presumtion likt den i RÅ80 1:56. Lindkvist och Lyhagen menar att denna fråga ska besvaras nekande. Författarnas åsikt tycks vara att detta är så uppenbart att det inte förtjänar någon mer utförlig redogörelse.<sup>123</sup> En förklaring till denna slutsats kan vara att författarna tolkar HFD:s uttalanden i målet som att de medel som uteslutits ur bokföringen ska presumeras ha *tillkommit* huvudaktieägaren.<sup>124</sup> Det är dock inte säkert att fallet ska tolkas på det sättet. Granath menar att det som presumeras inte är att huvudaktieägaren faktiskt tillgodogjort sig medlen. Istället presumeras att denne genom sin kontroll över bolagets bokföring kunnat *förfoga* över de uteslutna medlen.<sup>125</sup> Granath behandlar dock inte presumtionens förhållande till Europakonventionen.

### 4.3 Bevisbörda, beviskrav och bevismedel i mål om oredovisade intäkter

I den ordinarie beskattningen är huvudregeln att bevisbördan är delad mellan Skatteverket och den skattskyldige. Skatteverket har bevisbördan för intäkter medan den skattskyldige har bevisbördan för kostnader.<sup>126</sup> Detta följer enligt Simon-Almendal av allmänna principer enligt vilka bevisbördan ska åvila den som lättast kan prestera bevisning.<sup>127</sup> I mål om efterbeskattning åvilar däremot hela bevisbördan Skatteverket.<sup>128</sup> Att en part har bevisbördan innebär enligt Leidhammar att denne bär nackdelen av att ett visst rättsfaktum inte har blivit bevisat. En domstol ska då utgå från att rättsfaktumet ifråga inte föreligger.<sup>129</sup>

Det är Skatteverket som har bevisbördan i mål om oredovisade intäkter. Bevisbördan gäller dels att förutsättningar för skönsbeskattning föreligger, dels storleken på det belopp som ska skönsbeskattas.<sup>130</sup> För domstolen innebär detta att prövningen måste ske i två steg. I ett första steg prövas huruvida förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda. I ett andra steg prövas sedan om det uppskattade beloppet framstår som skäligt.<sup>131</sup> Vilket beviskrav som ska uppfyllas beror på om det är fråga om ordinarie

---

<sup>123</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 188.

<sup>124</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 187 och 189.

<sup>125</sup> Granath, Rolf: *Är det Högsta förvaltningsdomstolen eller ett enskilt justitieråd som är prejudikatinstans?* I: Svensk Skattetidning nr. 6-7 2017, s. 446ff.

<sup>126</sup> RÅ 2001 ref. 22 I och II, HFD 2012 ref. 69 I-III och Lindkvist 2016, s. 26f.

<sup>127</sup> Simon-Almendal 2010, s. 13.

<sup>128</sup> RÅ 2000 not. 132, Simon-Almendal 2010, s. 15 och Lindkvist 2016, s. 30f.

<sup>129</sup> Leidhammar, Börje: *Bevisprövning i taxeringsmål*. Stockholm 1995, s. 63 och Simon-Almendal 2010, s. 13.

<sup>130</sup> Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott* 2016, s. 45 och Hållén 2015, s. 154.

<sup>131</sup> Lindkvist 2016, s. 53.

beskattning eller efterbeskattning. I den ordinarie beskattningen anses beviskravet vara *sannolikt* medan det i efterbeskattningen är *klart framgår/mycket sannolikt*.<sup>132</sup> Numeriskt kan enligt Lindkvist sannolikt uttryckas som 75 procents säkerhet medan klart framgår anses motsvara 80–90 procents säkerhet.<sup>133</sup> Om bevisningen är tillräcklig för att skönsbeskattning ska tillämpas är den också tillräcklig för att skattetillägg ska påföras.<sup>134</sup> En naturlig fråga att ställa sig är då vad respektive beviskrav innebär. Vad krävs för att Skatteverket ska kunna avvika från en deklARATION och tillämpa skönsbeskattning?

Värt att nämna inledningsvis vid besvarandet av denna fråga är att principen om *fri bevisprövning* tillämpas. Denna princip finns lagfäst i 35 kap. 1 § RB och tillämpas analogt i förvaltningsprocessen. Dess innebörd är enligt Simon-Almendal att all form av bevisning är tillåten och att det är upp till domstolen att avgöra vilket värde som ska tillmätas viss bevisning.<sup>135</sup> I mål rörande skönsbeskattning anses utgångspunkten vara att en formellt korrekt bokföring och deklARATION anses ha ett högt bevisvärde.<sup>136</sup> Det är Skatteverket som har att bevisa att dessa inte kan läggas till grund för beskattningen.<sup>137</sup> Detta kan göras med hjälp av olika typer av bevismedel. Som nämnts ovan kan Skatteverket företa bland annat kontrollköp och tillsyn av kassaregister. Då det är fråga om huruvida det finns förutsättningar för att avvika från en formellt korrekt deklARATION lyfter Lodin fram två bevismedel. Dessa är *kontantberäkningar* och *bruttovinstkalkyler*.<sup>138</sup> I en kontantberäkning beräknas de kontanta inkomster och utgifter som en skattskyldig haft under beskattningsåret. Syftet är att komma fram till hur mycket kontanta medel som den skattskyldige har haft tillgång till. Om beräkningen resulterar i ett underskott eller ett mycket lågt överskott kan det finnas anledning att misstänka att det funnits oredovisade intäkter. I en sådan situation krävs att den skattskyldige kan förklara hur denne har försörjt sig under året.<sup>139</sup> I en bruttovinstkalkyl beräknas rörelsens bruttovinst i procent varpå denna jämförs med den bruttovinst som är normal i den aktuella branschen. Om den skattskyldiges vinst understiger det normala utan att det finns någon förklaring kan det anses indikera förekomsten av oredovisade intäkter.<sup>140</sup>

---

<sup>132</sup> RÅ 2001 ref. 22, Hållén 2015, s. 154, HFD 2012 ref. 65 och Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 49 kap. 5 § och 66 kap. 27 § SFL.

<sup>133</sup> Lindkvist 2016, s. 32f.

<sup>134</sup> Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott* 2016, s. 45.

<sup>135</sup> Simon-Almendal 2010, s. 14.

<sup>136</sup> RÅ 1995 ref. 31, Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott* 2016, s. 45 och Hållén 2015, s. 154.

<sup>137</sup> Almgren och Leidhammar: *Skattetillägg och skattebrott* 2016, s. 45.

<sup>138</sup> Lodin m.fl. 2015, s. 777f.

<sup>139</sup> RÅ 2009 ref. 27 III, Lindkvist 2016, s. 58 och Lodin m.fl. 2015, s. 777f.

<sup>140</sup> RÅ 1995 ref. 31 och Lindkvist 2016, s. 57.

Det tycks råda delade meningar angående i vilken utsträckning bevisning från ett år kan åberopas för ett annat års beskattning. I HFD 2012 ref. 65 uttalades att en beräkning av bensinförbrukning och körsträcka grundades på uppgifter från senare verksamhetsår. Detta ansågs minska tillförlitligheten hos den bensinförbrukningskalkyl som Skatteverket hade gjort i målet. Värt att nämna är att det i målet var fråga om efterbeskattning. Kammarrätten i Jönköping har i mål 1090-1095-13 gjort bedömningen att ett års kundräkningar och kassaregisterskontroller inte kan tillmätas betydelse vid bedömningen av ett bolags intäktsredovisning ett annat år. Hållén drar från dessa mål slutsatsen att ett års granskning inte kan läggas till grund för ett annat års beskattning.<sup>141</sup> Kammarrätten i Stockholm har dock kommit till motsatt slutsats i mål 3843-3845-13. I målet hade förvaltningsrätten uttalat att förhållandena i bolagets verksamhet varit likadana under år 2011 och 2010. Kundräkningar från 2011 fick mot bakgrund av detta anses relevanta även för år 2010. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Som framgått ovan skiljer sig beviskravet åt beroende på om det är fråga om ordinarie beskattning eller efterbeskattning. Frågan blir därför vilken typ av bevisning som har ansetts uppfylla respektive beviskrav. Detta ska redogöras för nedan.

### 4.3.1 Ordinarie beskattning

Som nämnts är det Skatteverket som har bevisbördan för att det finns förutsättningar att tillämpa skönsbeskattning och för storleken på de oredovisade intäkterna. Angående det förstnämnda har grund för skönsbeskattning i RÅ 1965 Fi 23 och RÅ 1975 Aa 790 ansetts föreligga då det funnits allvarliga brister i räkenskaperna.<sup>142</sup> Så har dock endast varit fallet då dessa brister fått till följd att resultatet inte redovisats riktigt.<sup>143</sup>

Kontantberäkningar som har visat låga kontantöverskott eller underskott har i RÅ 1982 Aa 87, RÅ 1982 Aa 191, RÅ 1983 Aa 209 och RÅ 1983 Aa 229 ansetts utgöra tillräckligt stark bevisning för att skönsbeskattning ska kunna tillämpas. Detta tycks dock förutsätta att den skattskyldige inte har några förklaringar till hur denne har kunnat försörja sig.<sup>144</sup> Bevisvärdet av en kontantberäkning har behandlats i RÅ 2009 ref. 27 III och IV. HFD uttalade

---

<sup>141</sup> Hållén 2015, s. 153f.

<sup>142</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>143</sup> RÅ 1972 Fi 1159. Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>144</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

i RÅ 2009 ref. 27 III att någonting som måste beaktas då en kontantberäkning används som bevismedel är att den normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Denna osäkerhet ansågs gälla både beräkningen och valet av jämförelsenorm då det var fråga om att uppskatta den skattskyldiges levnadsomkostnader. Ett kontantunderskott kunde med viss styrka anses tyda på att inkomster inte redovisats men förklaringar som lämnats av den skattskyldige måste tillmätas betydelse. I fallet hade Skatteverket godtagit den skattskyldiges räkenskaper. HFD betonade att dessa skulle tillmätas ett betydande bevisvärde. Frågan blev därför om den av Skatteverket gjorda kontantberäkningen med tillräcklig styrka indikerade att förutsättningar för skönstaxering förelåg. Så ansågs vara fallet. Skönsbeskattningen sattes dock ner då den skattskyldiges upplysningar om sitt levnadssätt, som innebar lägre utgifter än vad Skatteverket hade beräknat, inte framstod som osannolika. I RÅ 2009 ref. 27 IV gjordes samma uttalanden angående bevisvärdet av en kontantberäkning. I målet fann dock HFD att förutsättningar för skönsbeskattning inte förelåg. Så var fallet eftersom den skattskyldige inkommit med förklaringar till varför denne haft låga personliga kostnader.

Av RÅ 1966 Fi 1738, RÅ 1968 Fi 199 och RÅ 1971 Fi 5 framgår att en bruttovinstberäkning kan vara tillräcklig för att avvika från en deklaration och tillämpa skönsbeskattning i det ordinarie förfarandet.<sup>145</sup> HFD har uttalat sig mer utförligt angående bevisvärdet av en bruttovinstberäkning i RÅ 1995 ref. 31. I målet hade Skatteverket inte påvisat några konkreta brister i bolagets deklaration eller räkenskaper. HFD uttalade att om en fortsatt analys, i form av en bruttovinstberäkning, av uppgifterna som lämnats i en deklaration eller räkenskaper ger ett resultat som med hänsyn till övriga kända förhållanden inte framstår som rimligt ligger det nära tillhands att dra slutsatsen att uppgifterna inte är tillförlitliga. Lagtexten ansågs inte hindra att förutsättningarna för skönstaxering fastställdes indirekt på detta sätt. Mot denna bakgrund ansågs det inte uteslutet att i det ordinarie förfarandet tillgripa skönsbeskattning när en bruttovinstberäkning med viss styrka indikerade brister i deklarationen eller dess underlag. Liksom nämnts ovan angående kontantberäkningar ansågs det dock vara nödvändigt att beakta att metoden var behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Resultatet av en bruttovinstkalkyl måste därför sättas i relation till de förklaringar som en skattskyldig har och övriga föreliggande omständigheter. Om det även med beaktande av dessa osäkerhetsmoment kunde konstateras att bruttovinsten väsentligt avvek från vad som var normalt i branschen och övriga omständigheter inte gav en rimlig förklaring till avvikelserna borde förutsättningarna för skönsbeskattning anses uppfyllda. I målet ansågs

---

<sup>145</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

förutsättningar för skönsbeskattning inte föreligga då den skattskyldiges förklaringar till den låga bruttovinsten, i form av låga priser och stort svinn, godtogs av HFD.

### 4.3.2 Efterbeskattning

Som framgått ovan ställs högre krav på bevisningen för att skönsmässig efterbeskattning ska kunna ske än vad som gäller för skönsbeskattning i det ordinarie förfarandet. Det finns ett flertal rättsfall från HFD som behandlar vilka krav som måste vara uppfyllda. I HFD 2012 ref. 65 uttalades att det för skönsmässig efterbeskattning krävs att både förutsättningarna för efterbeskattning och skönsbeskattning är uppfyllda. Det är därför inte tillräckligt att deklarationen eller räkenskaperna är bristfälliga. I regel krävs utöver detta att det styrks att det har lämnats en oriktig uppgift angående ett konkret belopp av betydelse. I målet fann HFD att de brister i bokföringen som Skatteverket hade påvisat inte var tillräckliga för att förutsättningar för skönsmässig efterbeskattning skulle föreligga. Vidare bedömdes att en av Skatteverket åberopad bensinförbrukningskalkyl inte utgjorde tillräcklig bevisning för att avvika från deklarationen.

I RÅ80 1:71 fann HFD att förutsättningarna för skönsmässig efterbeskattning var uppfyllda trots att någon konkret oriktig uppgift inte hade visats till följd av, vad HFD ansåg vara, höggradigt bristfällig redovisning. Att efterbeskattning trots detta var möjlig berodde på att utredningen i målet visat att de i deklarationen redovisade inkomsterna väsentligt understigit de verkliga inkomsterna. De i deklarationen lämnade uppgifterna ansågs därför oriktiga.<sup>146</sup>

I RÅ84 1:79 ansågs inte förutsättningar för skönsmässig efterbeskattning föreligga enbart därför att den deklarerade bruttovinsten understeg genomsnittet i branschen med ca 10 procent. Inte heller låga kontantöverskott har i RÅ 1970 Fi 922 och RÅ 1987 not. 635 ensamt ansetts utgöra tillräcklig grund.<sup>147</sup> Då en låg bruttovinst kombinerats med bevisade mindre felaktigheter i bokföringen har skönsmässig efterbeskattning dock ansetts möjlig i RÅ 1966 Fi 1406.<sup>148</sup> Värt att nämna är dock att HFD kommit till en annan slutsats i RÅ 1966 Fi 655 och RÅ 1970 Fi 391 där ett kontantunderskott och icke tillfredsställande räkenskaper i det förstnämnda fallet och

---

<sup>146</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>147</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>148</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.



ofullständigt räkenskapsmaterial kombinerat med en låg bruttovinst i det senare, inte ansågs medföra att skönsmässig efterbeskattning kunde ske.<sup>149</sup>

Enbart bristfällig redovisning är inte tillräckligt för att skönsmässig efterbeskattning ska kunna ske. Detta slogs fast i RÅ 1973 Fi 1141, där bokföringen varit så bristfällig att den inte kunde vitsordas men där det inte hade visats att ett för lågt resultat hade redovisats.<sup>150</sup> I RÅ 1988 ref. 97 hade en delägare i ett fåmansföretag uppgivit att denne vederlagsfritt tagit ut varor utan att det uppgivits i hans deklARATION. Uttagen hade inte heller redovisats. Skönsmässig efterbeskattning tillämpades.<sup>151</sup> Almgren och Leidhammar menar att det av RÅ 1970 Fi 391 och RÅ 1971 Fi 1581 framgår att det krävs att Skatteverket visar att oredovisade intäkter är hänförliga till ett särskilt beskattningsår.<sup>152</sup>

## 4.4 Rättssäkerheten i mål om oredovisade intäkter

Bevisningen i mål om skönsbeskattning har behandlats ur rättssäkerhetssynpunkt i förarbetena till den tidigare gällande taxeringslagen (1990:324) och skattebetalningslagen (1997:483).<sup>153</sup> Där konstaterades att det är det allmänna som har bevisbördan för att förutsättningar för skönsbeskattning och skattetillägg föreligger.<sup>154</sup> Det är först om det allmänna uppfyller denna bevisbörda som den enskilde måste motbevisa dessa påståenden.<sup>155</sup> Angående artikel 6 Europakonventionen uttalades att det av artikeln inte var möjligt att utläsa något specifikt beviskrav. Det centrala ansågs istället vara att systemet med tillräcklig grad av säkerhet kunde fastställa att den enskilde gjort sig skyldig till en förseelse. Det beviskrav som tillämpades angående skönsbeskattning och skattetillägg ansågs uppfylla konventionens krav.<sup>156</sup>

---

<sup>149</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>150</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>151</sup> Se även Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>152</sup> Almgren och Leidhammar: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo) kommentaren till 57 kap. 1 § SFL.

<sup>153</sup> Även om dessa lagar nu ersatts av SFL är resonemangen fortsatt relevanta eftersom de beviskrav som tillämpas inte har ändrats.

<sup>154</sup> Prop. 2002/03:106 s. 133f.

<sup>155</sup> Prop. 2002/03:106 s. 134.

<sup>156</sup> Prop. 2002/03:106 s. 134f. Som framgått ovan har detta synsätt senare bekräftats i *Lucky Dev mot Sverige*.

Trots att lagstiftaren har ansett att ordningen med skönsbeskattning och skattetillägg är godtagbar ur rättssäkerhetssynpunkt har, som nämnts ovan, kritik kommit att riktas mot *tillämpningen* av dessa regler. Kritiken har framförallt rört underrätters rättstillämpning. I en studie från 2014 som genomförts av Lindkvist och Lyhagen hävdas att det finns stora brister i kammarrätters tillämpning av reglerna om oredovisade intäkter. Författarna menar att rättsfallsundersökningen visar att kammarrätter tillämpat ett så lågt beviskrav att det i praktiken förelegat en omvänd bevisbörda för den skattskyldige.<sup>157</sup> Vidare hävdas att den placering av skatten som skönsbeskattningen resulterat i stridit mot de verkliga förhållandena. Författarna menar att en sådan beskattning inte kan anses vara förenlig med artikel 6 Europakonventionen på grund av de stora svårigheter till försvar som uppkommer för den enskilde när Skatteverket påför skatt i strid med de verkliga omständigheterna.<sup>158</sup> Utöver detta tycker sig författarna kunna se en tendens bland domstolar att presumera att förhållandena i verksamheter varit desamma olika år genom att ett års bevisning läggs till grund för ett annat års beskattning.<sup>159</sup> Det hävdas också att kammarrätter i ett antal mål, i strid med den fria bevisvärderingen, utsatt bevisfakta för beviskrav. Detta har skett genom att förklaringar eller invändningar från de enskilda inte beaktats om de inte nått upp till vissa beviskrav.<sup>160</sup> Författarna menar också att domstolar i många fall inte har den kunskap som krävs för att på ett korrekt sätt kunna värdera bevisningen i mål rörande oredovisade intäkter.<sup>161</sup>

Min mening är att det finns anledning att inte ta riktigheten av ett antal av de ovan nämnda slutsatserna för given. Att så är fallet beror på att flera av dem tycks grundas på relativt långtgående tolkningar av, vad som troligen är, mindre välformulerade domskäl. Författarna menar exempelvis att kammarrätten i Kammarrätten i Jönköping 2009-04-01 mål 153-09 satt upp beviskravet *skäl att anta*. Detta har i litteraturen ansetts vara ett beviskrav som är så lågt ställt att det i praktiken innebär en motbevisbörda. Utifrån detta tycks författarna dra slutsatsen att en motbevisbörda tillämpats.<sup>162</sup> Det är i min mening inte alls säkert att den aktuella domen ska läsas på detta sätt. Det är fullt möjligt att kammarrätten i själva verket tillämpat beviskravet *sannolikt* men uttryckt detta otydligt i domskälen. Värt att nämna är att den bevisning som anförs i målet tycks uppfylla detta beviskrav.<sup>163</sup>

---

<sup>157</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 193.

<sup>158</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 195.

<sup>159</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 198.

<sup>160</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 204ff.

<sup>161</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 365.

<sup>162</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 191f.

<sup>163</sup> Som bevisning hade Skatteverket anfört kassaregisterkontroller, filer i en beslagtagn dator samt kontroller av verksamhetens inköp.

Samma tendens finns i min mening ifråga om de rättsfall där författarna menar att förklaringar eller invändningar utsatts för bevisbörda. Som exempel ges ett uttalande från Kammarrätten i Stockholm 2008-10-29 mål 2142-07 där den skattskyldige som invändning mot en kontantberäkning gjorde gällande att denne upptagit flera lån, bland annat från privatpersoner. Skatteverket gjorde angående detta följande uttalande:

*”Lånen på totalt 125 000 kr från privatpersoner har inte på något sätt styrkts”*

Domstolarna invände inte mot detta uttalande. Författarna menar att detta innebär att domstolarna ställt upp beviskravet *styrkt* för den skattskyldiges motbevisning.<sup>164</sup> Detta är naturligtvis en fullt möjlig läsning av domen ifråga men min mening är att det är precis lika sannolikt att domstolen beaktat den skattskyldiges invändningar men funnit att dessa inte påverkat styrkan av Skatteverkets bevisning. Även beträffande flera övriga mål som ges som exempel på tillfällen då bevisfakta har utsatts för beviskrav finns det enligt mig en möjlighet att en annorlunda tolkning än den som görs av författarna varit avsedd.<sup>165</sup>

Av vad som sagts ovan följer att det är möjligt att det inte finns fullt så stora brister i kammarrätters rättstillämpning som Lindkvist och Lyhagen antyder. Detta innebär dock inte att reglerna om skönsbeskattning tillämpas på ett sätt som uppfyller de krav som ställs angående rättssäkerhet. Ett flertal av de iakttagelser som görs i rättsfallstudien tycks vara riktiga och medför i sådana fall betänkligheter ur rättssäkerhetssynpunkt. Så är fallet exempelvis angående domstolarnas benägenhet att presumera att förhållandena i en verksamhet är likadana från år till år och att domstolarna i vissa fall godtagit svag bevisning från Skatteverkets sida.<sup>166</sup> Att sådana tendenser finns i rättstillämpningen har också uppmärksammats av Hållén som utöver detta har flera andra synpunkter. De i min mening viktigaste observationer som författaren gjort är följande:

- Vid bevisprövningen görs inte någon skillnad mellan mål rörande ordinarie beskattning och efterbeskattning.
- Enstaka iakttagelser ges stor vikt.
- Ett års brister läggs till grund för andra års beskattning.

---

<sup>164</sup> Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 204f.

<sup>165</sup> Se exempelvis Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 213f. där Kammarrätten i Göteborg 2010-03-30 mål 3389-09 och Kammarrätten i Stockholm 2011-11-16 mål B 6217-10 nämns.

<sup>166</sup> Se exempelvis Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 339 och den där gjorda hänvisningen till Kammarrätten i Sundsvall 2009-09-14 mål 244-09 m.fl. där Skatteverket åberopade recept ur en ospecificerad kokbok som stöd för den mängd kebabkött som man menade hade använts i restaurangens maträtter. Bevisningen godtogs av kammarrätten.

- När det har konstaterats att grund för skönsbeskattning finns sker ingen särskild prövning av det uppskattade beloppet.
- Beloppsbestämning sker utan hänsyn till omständigheterna i den reviderade verksamheten.
- Presumtionen i RÅ80 1:56 tillämpas på stridiga oredovisade intäkter som bygger på osäker grund.<sup>167</sup>

---

<sup>167</sup> Hållén 2015, s. 164.

# 5 Kammarrättspraxis angående oredovisade intäkter

## 5.1 Taxibolaget

Kammarrätten i Göteborg 2017-09-27 mål 473-474-17<sup>168</sup> rörde ett taxibolag i Malmö (bolaget). I målet hade Skatteverket begärt in samtliga körpassrapporter för 2012. Många körpassrapporter saknades. Genom en tredjemansrevision hos beställningscentralen hade Skatteverket hämtat in uppgifter om antalet anrop som bolaget hade fått. En betydande del av anropen, 40 procent, fanns inte registrerade i körpassrapporterna för januari. Bolaget hävdade att både körpassrapporterna och deklarationen var riktiga. Anledningen till att det fanns anrop som inte motsvarades av körningar var enligt bolaget att beställningscentralen hade skickat meddelanden till bolagets bilar som inte hade lett till några körningar. Det fanns flera orsaker till detta. Anropssystemet var nytt och behövde testas. Beställningscentralen skickade därför testbeställningar. Detta hade skriftligen intygats av företrädaren för beställningscentralen. Vidare hade väderleksförhållandena enligt bolaget gjort så att många körningar blivit inställda på grund av långa väntetider. Det anfördes även att anrop skickats till flera bilar, att felaktiga hämtningsadresser hade skickats, att samåkningsavbokningar skett samt att uppdrag överlämnats mellan chaufförer.

Utöver detta invände bolaget mot Skatteverkets beräkning av de oredovisade intäkterna. Denna hade skett med en schablon för taxibranschen som tagits fram 1996 och sedan uppräknats enligt ett index. Bolaget menade att denna inte borde tillmätas avgörande vikt eftersom taxibranschen genomgått stora förändringar sedan dess. Vidare påpekades att bolagets verksamhet utövades i Malmö där konkurrensen mellan taxibolag var hårdare än i många andra delar av landet. Bolaget argumenterade även för att januari inte borde anses som representativt för hela året mot bakgrund av att bolaget inkommit med förklaringar till avvikelserna i denna månad.

Förvaltningsrätten bedömde att det fanns så stora brister i underlaget för bolagets bokföring att det inte var möjligt att avgöra huruvida inkomsterna redovisats på ett riktigt sätt. Differensen mellan antalet anrop och antalet körningar ansågs tyda på att det förekommit oredovisade intäkter. Förvaltningsrätten bedömde att de omständigheter som bolaget anfört inte

---

<sup>168</sup> Härefter *Taxibolaget*.

kunde förklara hela denna differens. Bristerna i bokföringen och förekomsten av oredovisade intäkter gjorde att förutsättningarna för skönsbeskattning ansågs uppfyllda. Förvaltningsrätten noterade att Skatteverket vid beräkningarna av de oredovisade intäkterna inte tagit hänsyn till de förändringar som skett på taximarknaden sedan mitten av 1990-talet. Inte heller de särskilda förhållandena i Malmö, där antalet taxibilar i förhållande till folkmängden var högre än i övriga landet, hade beaktats. Mot bakgrund av dessa omständigheter skulle schablonen enligt förvaltningsrätten tillämpas med försiktighet. Den skönsmässigt bestämda omsättningen sattes därför ned.

Den del av omsättningen som ansågs ha obehörigen uteslutits ur bolagets bokföring skulle enligt förvaltningsrätten påföras de två företagsledarna som lön i enlighet med presumtionen i RÅ80 1:56. Så skulle ske om det inte visades att medlen använts till att betala kostnader i företaget. I målet hade det inte framkommit någonting som tydde på att de oredovisade intäkterna använts till detta. Den skönsmässiga höjningen av bolagets omsättning skulle därför behandlas som lön.

Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömningar gällande förutsättningarna för skönsbeskattning och den skönsmässiga uppskattningen av bolagets omsättning. I kammarrätten hade bolaget, utöver vad som anförts tidigare, bland annat påpekat att det i bolaget fanns två företagsledare. Det argumenterades för att i den mån det förekommit svarta körningar kunde mycket väl en av företagsledarna ha tillgodogjort sig medlen utan den andre företagsledarens kännedom. Det kunde också vara så att personal i bolaget tagit betalt svart utan företagsledarnas kännedom. Mot bakgrund av detta ansåg bolaget att det inte fanns grund för att beskatta företagsledarna. Angående detta uttalade kammarrätten inledningsvis att presumtionen måste anses stark eftersom den i RÅ 2006 ref. 82 varit tillräcklig för att efterbeskattning skulle kunna ske. Vidare konstaterades att det är upp till den som påstår att de oredovisade intäkterna använts i verksamheten att göra denna uppgift sannolik. Det ansågs saknas skäl att resonera på något annat sätt gällande en invändning om att oredovisade intäkter tillfallit någon annan än företagsledaren eller endast en av två företagsledare. I fallet fanns det inte några uppgifter om att någon annan än företagsledarna eller endast en av dem skulle ha undandragit medel från beskattning. De oredovisade intäkterna skulle därför anses ha tillkommit de två företagsledarna som lön med hälften vardera.

Värt att nämna är även att en av företagsledarna (den skattskyldige) i Kammarrätten i Göteborg 2017-09-27 mål 473-17 argumenterade för att det stred mot artikel 6 Europakonventionen att påföra skattetillägg med stöd av presumtionen i RÅ80 1:56. Som stöd för detta anfördes *Telfner mot Österrike*.

Förvaltningsrätten uttalade att det var den skattskyldige som varit legal och faktisk företrädare för bolaget. Som sådan hade denne haft det yttersta ansvaret för att bolagets bokföring skötts på ett korrekt sätt och att de deklARATIONER som lämnats in varit riktiga. Antagandet att företrädarna haft faktisk möjlighet att tillgodogöra sig de medel som obehörigen uteslutits från bokföringen ansågs inte strida mot Europakonventionen. Vidare uttalades att uttagandet av skattetillägg vid skönstaxering var förenligt med de krav som ställs i artikel 6. Som stöd för detta anfördes prop. 2002/03:106 s. 132ff och RÅ 2000 ref. 66. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning.

## 5.2 Italienska caféet

I Kammarrätten i Stockholm 2017-10-18 mål 879-884-16<sup>169</sup> hade Skatteverket fattat beslut om skönsmässig beskattning av en enskild näringsverksamhet som drev ett café och en blomsterbod (den skattskyldige). Skatteverket hade genomfört ett antal kontrollköp i verksamheten. Vid dessa hade verket noterat att kvitton inte lämnats och att försäljningen inte alltid slagits in i kassaregistret. Kortterminalen och kassaregistret var inte sammankopplade och vid kassainventering hade kassalådan haft mer pengar än den registrerade försäljningen. Skatteverket hade också i blomsterboden funnit en låda där kontanter förvarades. Av verksamhetens kontrollremсор framgick även att försäljningen i kassaregistret korrigerats i slutet av dagen. Kontrollremсорna hade jämförts med uppgifter om kortbetalningar från banken. Skatteverket hade också noterat att bruttovinsten för verksamheten betydligt understeg vad som var normalt i branschen. Vidare fanns avvikelser mellan redovisad försäljning och varuinköp. Underlaget för beskattning höjdes för samtliga delar av verksamheten. Skattetillägg påfördes. Skattetillägget sattes dock ned till hälften med hänsyn till den skattskyldiges hälsa m.m.

Den skattskyldige gjorde ett flertal invändningar mot Skatteverkets beslut. Denne hade på grund av sjukdom och andra omständigheter minskat sitt engagemang i verksamheten. Verksamheten påstods istället ha ombesörjts av familj och vänner samt anställd personal. Om det förekommit oredovisade intäkter i verksamheten yrkade den skattskyldige därför avdrag med motsvarande belopp därför att dessa medel obehörigen uteslutits. Vidare hävdades att det inte förelegat några noterbara brister i caféförsäljningens redovisning för år 2012 utan att alla de av Skatteverket påvisade bristerna var hänförliga till år 2013. Den skattskyldige menade också att Skatteverkets revisionspromemoria inte varit tillräckligt preciserad. Angående blomsterbodens bruttovinst anfördes att verksamheten inte var jämförbar med

---

<sup>169</sup> Härefter *Italienska caféet*.

blomsterbutiker generellt. Så var fallet eftersom den bedrevs i en liten bod med begränsad yta. Blommorna förvarades därför utomhus vilket påstods påverka livslängden. Svinnet i verksamheten var därför högre än snittet. Vid beräkningen av mängden sålt kaffe hade Skatteverket enligt den skattskyldige räknat med en för liten mängd kaffe per kopp. Gällande glassförsäljning anfördes att inköpta glasstrutar och bågare inte utgjorde en tillförlitlig grund för bedömning av såld glass. Dessa var spröda och många var trasiga vid leverans. Den skattskyldige menade att det inte fanns grund för skattetillägg men att det i vart fall förelåg skäl för befrielse mot bakgrund av dennes ålder och hälsa samt att denne inte varit aktiv i näringsverksamheten.

I förvaltningsrätten gjordes bedömningen att det fanns grund för skönsbeskattning. Skatteverkets uppskattning av verksamhetens oredovisade intäkter ansågs skälig vad gällde försäljning av blommor och glass. Ifråga om försäljning av kaffe menade dock förvaltningsrätten att Skatteverket gjort en för hög uppskattning. Skönsbeskattningen sänktes därför i denna del. Domen överklagades till kammarrätten. Kammarrätten ansåg att utredningen visade att det fanns grund för skönsbeskattning. Angående försäljningen av blommor konstaterades att det förelåg en väsentlig skillnad mellan den redovisade bruttovinsten på 20 procent och den bruttovinst som var normal för branschen enligt Skatteverkets beskattningsdatabas och en rapport från Svensk Handel. Ifråga om den skattskyldiges invändningar uttalade kammarrätten att blomsterbodens omsättning främjades av dess centrala läge i Stockholm. Vidare uttalades att det, bland annat mot bakgrund av personalens långa erfarenhet, borde vara möjligt att förhindra det svinn som den skattskyldige påstått.

Gällande försäljningen av kaffe utgick kammarrätten från den fördelning på enkel och dubbel espresso som framgick av caféets kassaregister. Detta utgjorde en skillnad mot förvaltningsrätten som istället hade utgått från en genomsnittsmängd espressokaffe per kopp och inte gjort någon uppdelning på enkel och dubbel espresso. Kammarrätten kom fram till en högre försäljning än förvaltningsrätten. Skatteverkets uppskattning av oredovisade intäkter från försäljning av glass ansågs skälig. Ifråga om avdrag för obehörigen uteslutna medel uttalades att sådant avdrag endast kunde göras om det klart framgick att förutsättningarna var uppfyllda. Ett grundläggande krav borde vara att en polisanmälan gjorts. Den skattskyldige kunde inte anses ha uppfyllt sin bevisbörda. Avdrag medgavs därför inte. Angående skattetillägget ansågs det inte finnas anledning att medge någon ytterligare sänkning av detta utöver den som redan gjorts av Skatteverket.



## 5.3 Pizzerian

Kammarrätten i Stockholm 2017-12-13 mål 3899-3902-17 och 3904-17<sup>170</sup> rörde oredovisade intäkter i en pizzeria i Uppsala som drevs som en enskild näringsverksamhet (den skattskyldige). Skatteverket fattade efter en revision beslutet att skönsmässigt höja den skattskyldiges inkomst för beskattningsåren 2012 och 2013. För år 2012 tillämpades efterbeskattning medan beskattning för år 2013 skedde enligt ordinarie förfarande. Även mervärdesskatten höjdes skönsmässigt. Skattetillägg påfördes.

I den underliggande utredningen hade Skatteverket konstaterat följande:

- Alla utbetalda löner hade inte redovisats under 2012.
- Kontanta in- och utbetalningar hade inte bokförts senast påföljande arbetsdag.
- In- och utbetalningar på rörelsens bankkonto hade bokförts mot fel konton så att kassakontot, kontot för eget kapital och bankkontot i bokföringen visat felaktiga värden.
- Försäljning hade inte bokförts.

En stor mängd bevisning anfördes till stöd för dessa slutsatser. Skatteverket beräknade försäljningsintäkten för öl utifrån de inköp som gjorts till restaurangen. Den redovisade försäljningsvolymen var betydligt lägre än den som köpts in. Granskningen av kassaregistret visade att korrektionsfunktioner kunde ha använts för att minska den redovisade försäljningen eller för att dölja att försäljning inte redovisats. Antalet korrigeringar ansågs vara anmärkningsvärt högt.

Skatteverket hade även genomfört kontrollköp, kundräkning och kassainventering. Vid åtta tillfällen hade totalt elva kontrollköp gjorts. Vid tre tillfällen hade minst ett av kontrollköpen inte registrerats i kassaregistret. En anonym kundräkning hade genomförts. Under kundräkningen räknades trettio kunder, varav fyra var tjänstemännens kontrollköp. Tolv av dessa matportioner fanns registrerade i kassaregistret. Samma dag som kundräkningen genomfördes gjordes en kassainventering. Beräknad oredovisad försäljning utifrån denna var 64,2 procent.

Enligt kassaregistret skedde 97,5 procent av all betalning med kort. Denna andel kortbetalningar ansågs av Skatteverket som orimlig. Det fanns dessutom att en stor del kortbetalningar som inte kunde matchas mot någon

---

<sup>170</sup> Härefter *Pizzerian*.

registrering i kassaregistret. Av kortbetalningar som inte kunde matchas mot någon registrering i kassaregistret antogs 75 procent utgöra oredovisade intäkter. Skatteverket räknade upp andelen kontant försäljning och utgick från att samma andel av den kontanta försäljningen inte hade registrerats i kassaregistret. Som stöd för att det skönmässigt uppskattade beloppet var skäligt anförde Skatteverket statistik från restauranger i Uppsala. Bruttovinsten i den övre kvartilen var 69 procent.

Den skattskyldige gjorde flera invändningar mot Skatteverkets beslut. Angående ölförsäljningen anfördes att restaurangen haft svinn uppgående till 10 procent, att jämföra med Skatteverkets beräkningar om 3 procent. Viss del av ölförsäljningen kunde också av misstag registreras som mat vid hög arbetsbelastning. Vid hög arbetsbelastning påstods att fel varor eller betalningsmedel kunde komma att tryckas in i kassan. Korrigeringar kunde också bero på att en kund ändrat sig sedan en beställning registrerats. Skatteverket hade också sett till antalet korrigerade artiklar snarare än till vid hur många olika tillfällen korrigering skett. Angående kontrollköpen påpekades att inget av dessa ägt rum under 2012 och därför inte borde kunna läggas till grund för beskattning detta år. I restaurangen användes en mobil kortterminal vilket gjorde att registrering i denna och i kassaregistret kunde ske vid olika tillfällen. Det tidsintervall som Skatteverket tillämpat vid matchningen av kortbetalningar och registreringar i kassaregistret var enligt den skattskyldige för snävt. Denne invände även mot Skatteverkets beräkningar gällande andelen kontantbetalningar.

Skatteverkets beslut överklagades till förvaltningsrätten som biföll överklagandet delvis och sänkte de skönmässigt uppskattade beloppen. Domen överklagades till kammarrätten. I kammarrätten framförde Skatteverket att en ny maskinell avstämning mellan kortterminal och kassaregister gjorts med en utvecklad version av avstämningsprogrammet. Denna avstämning hade resulterat i ett högre belopp för oredovisad kortförsäljning än tidigare. Skatteverket åberopade också en rapport enligt vilken andelen kontantbetalning i ett antal restauranger var 29 procent. Den bruttovinst som blev resultatet av Skatteverkets höjningar ansågs rimlig med hänsyn till den genomsnittliga bruttovinsten för jämförbara restauranger på orten.

Den skattskyldige invände att bristerna i bokföringen inte var så stora att en kontroll av verksamhetens resultat inte kunde ske. Det påstådda svinnet gällande öl skulle inte anses orimligt mot bakgrund av förutsättningarna i restaurangen. Enligt den skattskyldige kunde det finnas flera anledningar till att det inte gick att matcha kortbetalningar med registreringar i kassaregistret. Som exempel nämndes dricks, delade notor och kortuttag. De kontroller som

Skatteverket hade gjort hade skett under lunchtid. Enligt den skattskyldige var det vanligare med kontant betalning vid lunchtid. Dessutom skedde 90 procent av försäljningen på kvällstid. Kundräkning hade endast företagits vid ett tillfälle och några säkra slutsatser kunde därför enligt den skattskyldige inte dras utifrån denna. Vidare åberopades vittnesförhör med en tidigare anställd och med en revisor som stödde påståendena angående andelen kontant försäljning. De restauranger som ingick i studien som Skatteverket åberopat kunde enligt den skattskyldige inte jämföras med restaurangen. Utöver detta påpekades att restaurangen var belägen i Sveriges största studentstad och att betalning med kort var vanligare av denna anledning. Ifråga om de branschnyckeltal som Skatteverket åberopat menade den skattskyldige att det inte fanns anledning att göra en jämförelse med den övre kvartilen. Vidare argumenterades för att det inte varit möjligt att komma upp i den av Skatteverket påstådda försäljningen utan att göra ytterligare varuinköp. Angående detta invände Skatteverket att det var vanligt i verksamheter med oredovisade intäkter att det även finns oredovisade inköp.

Angående förutsättningarna för skönsbeskattning instämde kammarrätten i den bedömning som gjorts av förvaltningsrätten. Förvaltningsrätten hade konstaterat att det funnits allvarliga brister i verksamhetens bokföring och hantering av kassaregister. Detta försvårade allvarligt möjligheten till extern kontroll av verksamhetens redovisning. Brister i kassahanteringen hade också uppmärksamrats i samband med kontrollköp, kundräkning och kassainventering. Det konstaterades att observationer som gjorts 2014 även fick anses vara relevanta för tidigare år. Som stöd för detta angavs Kammarrätten i Stockholm 2013-12-17 mål 3843-13 m.fl.<sup>171</sup> Även den stora differensen mellan mängden inköpt och såld öl ansågs tala för oredovisade intäkter. Förutsättningarna för skönsmässig beskattning för år 2013 och skönsmässig efterbeskattning år 2012 ansågs därför vara uppfyllda. Den skattskyldiges invändningar ansågs inte medföra någon annan bedömning. Därefter återgav kammarrätten hur Skatteverket gått tillväga vid avstämningen mellan kortterminal och kassaregister. Resultatet av denna ansågs stödjas av den genomförda kundräkningen, kassainventeringen och studien av kontanthandeln i branschen. Även Skatteverkets statistik över bruttovinster ansågs stödja resultatet av matchningen. Den skattskyldiges invändningar ansågs inte föranleda någon annan bedömning än att Skatteverkets uppskattning av de oredovisade intäkterna var skälig. Kammarrätten upphävde därför förvaltningsrättens dom och fastställde Skatteverkets omprövningsbeslut.

---

<sup>171</sup> Värt att nämna är att det i detta mål var fråga om ordinarie beskattning.

## 5.4 Gatuköket

Kammarrätten i Göteborg 2017-12-19 mål 2612-2614-17, 2616-2618-17, 2620-17, 2636-2638-17 och 3178-3180-17<sup>172</sup> hade Skatteverket fattat beslut om att höja inkomsten hos ett gatukök (bolaget) för beskattningsåret 2013. Beslutet fattades efter en utredning där Skatteverket funnit att bolaget inte hade bokfört inkomster som hade registrerats i kassaregistret, att all kortförsäljning inte hade rapporterats och att all kontantförsäljning inte hade registrerats i kassaregistret. Vidare hade Skatteverket funnit att ett stort antal kvitton med lågt värde hade registrerats i kassaregistret där endast en artikel hade registrerats på kvittot. Företrädesvis rörde detta artiklar som kostade 1-10 kr. Från detta drog Skatteverket slutsatsen att kassören valt att registrera billigare artiklar istället för den verkliga försäljningen. Utredningen visade också att antalet manuella öppningar av växellådan var onormalt högt. Trots att utredningen inte visade att bolaget haft onormalt höga kostnader för varuinköp, onormalt låga försäljningspriser eller onormalt högt svinn hade en låg bruttovinst redovisats. Utöver detta visade en kontantberäkning att företagsledarna, som var ett par, hade saknat 65 488 kr för att nå upp till en levnadsstandard som kunde jämföras med existensminimum. Med anledning av detta drog Skatteverket slutsatsen att det i verksamheten förekommit oredovisade intäkter och höjde intäktssidan så att bruttovinsten uppgick till vad som var genomsnittet i branschen. Företagsledarna beskattades i inkomstslaget tjänst med hälften vardera. Skattetillägg påfördes.

Mot Skatteverkets beslut invände bolaget att beskattning skulle utgå från omständigheterna i det enskilda fallet snarare än från schabloner och medelvärden. Den uppskattade omsättningen var enligt bolaget inte rimlig. Vidare invände bolaget att det var vanligt att uttag av kontanter gjordes vid kortköp. Detta förklarade att det fanns skillnader mellan kvitton på kortköp och kvitton på kontantförsäljning. Att kassalådan öppnats manuellt förklarades med att kassören var tvungen att kontrollera att det fanns tillräckligt med kontanter när kunder ville göra kontantuttag. Bolaget hävdade även att det ibland hände att en kund fick in mat och sedan ville ha någonting ytterligare. Detta innebar att ytterligare ett kvitto skrevs ut trots att det sedan endast gjordes en kortbetalning. Bolaget menade att detta förklarade förekomsten av små belopp i kvittona. Vidare menades att beräkningen av bruttovinsten inte kunde göras med utgångspunkt i inköpta varor då varor påstods ha saknats vid i princip varje leverans. Det argumenterades även för att Skatteverkets beräkning inte var tillförlitlig då den utgick från att de inköpta varorna endast såldes som menyer. Bolaget hade gjort en egen bruttovinstberäkning på liknande gatukök och menade att bruttovinsten vid

---

<sup>172</sup> Härefter *Gatuköket*.

en sådan jämförelse inte framstod som onormalt låg. Utöver detta hävdade bolaget att Skatteverkets kontantberäkning var felaktig. Företagsledarna påstods i själva verket ha haft ett kontantöverskott.

Förvaltningsrätten fann att Skatteverket hade gjort sannolikt att förutsättningarna för skönsbeskattning var uppfyllda. De av Skatteverket uppskattade beloppen ansågs vara skäligen. Domen överklagades till kammarrätten. I kammarrätten argumenterade bolaget, utöver vad som anförts tidigare, för att den icke bokförda försäljningen, mot bakgrund av bolagets stora omsättning, inte skulle anses vara en väsentlig brist. Kammarrätten fann uttalade dock att detta var en brist som skulle beaktas vid den sammanlagda prövningen av om Skatteverket hade haft grund för skönsbeskattning. Angående bolagets invändningar om att kortbetalningar kunde avse flera kvitton konstaterade kammarrätten att Skatteverket gjort både en maskinell och en manuell avstämning av dessa transaktioner. Vid dessa avstämmningar hade justeringar gjorts då det varit uppenbart att flera kvitton betalats. Trots justeringarna fanns en stor mängd kortbetalningar som inte hade registrerats i kassaregistret. Bolaget hade också inför kammarrätten invänt att både kunder och personal gjort kontantuttag. Angående detta uttalade kammarrätten att de oredovisade kortbetalningarna i huvudsak uppgått till typiska försäljningsbelopp. De oredovisade kortbetalningarna kunde därför inte förklaras på detta sätt.

I den muntliga förhandlingen inför kammarrätten förklarade bolaget även de manuella öppningarna av kassalådan med att man förvarat nyckeln till toaletten och torkpapper i kassan, att man haft växelpengar i en burk ovanför kassan och fört över pengar till burken efterhand och att man lagt kvitton för kortbetalning i kassan och att kunder hade gjort kontantuttag. Kammarrätten noterade att dessa förklaringar lämnades först vid den muntliga förhandlingen trots att bolaget vid flera tidigare tillfällen framfört förklaringar angående denna del av Skatteverkets utredning. De nya förklaringarna ansågs inte tillräckliga av kammarrätten. Istället ansågs öppningarna av kassalådan indikera förekomsten av oredovisade intäkter.

Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning angående bolagets låga bruttovinst och den kontantberäkning som gjorts. I detta avseende hade förvaltningsrätten uttalat att bruttovinsten var lägre än vad som var normalt i branschen vilket talade för att det funnits intäkter som inte redovisats. Bolaget hade ifrågasatt Skatteverkets beräkningar och anført egna bruttovinstberäkningar på gatukök i liknande områden som visade ett betydligt lägre resultat. Förvaltningsrätten konstaterade att Skatteverkets statistik byggde på ett stort antal företag i restaurangbranschen och inte omfattade restauranger med en omsättning över 10 000 000 kr. Bolaget hade

dock inte redovisat hur man gjort sina egna bruttovinstberäkningar eller vilka underlag dessa var baserade på. Förvaltningsrätten ansåg därför Skatteverkets statistik vara mer tillförlitlig. Bolagets invändningar om svinn och felaktiga leveranser ansågs inte kunna förklara den låga bruttovinsten. Angående kontantberäkningen uttalade förvaltningsrätten att Skatteverkets beräkning visade på ett kontantunderskott och att företagsledarna inte hade kunnat förklara detta på ett tillfredsställande sätt. Sammantaget fann kammarrätten att Skatteverket hade gjort sannolikt att bolaget hade haft oredovisade intäkter.

Därefter gick kammarrätten vidare till att bedöma huruvida de av Skatteverket gjorda skönsmässiga höjningarna var skäliga. Kammarrätten konstaterade att Skatteverket hade höjt bolagets inkomster till en nivå som motsvarade genomsnittet i branschen. Enligt kammarrätten kunde Skatteverkets statistik över branschen ge ledning för den skönsmässiga uppskattningen av bolagets intäkter. Frågan som behövde utredas var dock om det i målet förekommit omständigheter som gav anledning att uppskatta dessa med större försiktighet än vad Skatteverket gjort. Kammarrätten gick därför vidare till att pröva bolagets invändningar och förklaringar.

Bolaget hade anfört att det inte var anmärkningsvärt att bruttovinsten legat i det lägre spannet enligt statistiken mot bakgrund av gatukökets karaktär och läge. Vidare anfördes att bolagets priser var betydligt lägre än konkurrenternas priser och att stamkunder givits rabatt. Bolaget menade att man serverade större portioner. Bolaget argumenterade även för att svinnet varit stort då man var tvungen att ha hamburgare och korv på stekbordet under hela öppettiden. Varor hade saknats i beställningarna. Kammarrätten uttalade att de priser som bolaget haft inte framstod som onormalt låga och att gatuköket varit beläget i direkt anslutning till en europaväg med goda parkeringsmöjligheter. Skatteverkets utredning visade att kundtillströmningen varit god. Detta framgick framförallt av antalet kvitton. Bolagets omsättning översteg 5 000 000 kr vilket antydde ett bra läge och goda förutsättningar. Kammarrätten menade vidare att de restauranger som bolaget jämfört sig med inte kunde förutsättas representera genomsnittet i branschen. Bolagets jämförelser förklarade inte att man befann sig långt under den genomsnittliga bruttovinsten. Enligt kammarrätten förekom svinn i hela branschen och det inte framkommit omständigheter som visade att bolagets svinn skulle vara onormalt stort. Inte heller hade det framkommit någonting som visade att felaktiga leveranser förekommit i en sådan omfattning att det förklarade den låga bruttovinsten.

Vidare argumenterade bolaget för att Skatteverket vid sin bruttovinstberäkning hade använt för låga varukostnader och inte hade tagit

hänsyn till att portionernas storlek berodde på kundens önskemål. Angående detta konstaterade kammarrätten att bolaget, utöver kostnaden för dryck, inte närmare hade preciserat vilka kostnader som varit för lågt beräknade. Bolaget hade inte heller redogjort för hur de egna beräkningarna hade gjorts. Kammarrätten gjorde bedömningen att även om bruttovinstberäkningarna var förenade med betydande osäkerhet gjorde Skatteverkets beräkningar i vart fall sannolikt att bolaget borde ha redovisat en bättre lönsamhet. Skatteverkets skönsmässiga höjning ansågs också vara tillräckligt försiktig. Sammanfattningsvis ansågs därför Skatteverkets uppskattning av de oredovisade intäkterna som skälig. Det hade inte framkommit någonting i målet om att de oredovisade medlen hade använts för att betala kostnader i bolaget. Företagsledarna beskattades därför för de oredovisade intäkterna som lön.

## 5.5 Japanska restaurangen

I Kammarrätten i Stockholm 2018-02-15 mål 4036-4039-17<sup>173</sup> hade Skatteverket reviderat räkenskaperna hos ett aktiebolag som bedrev restaurangverksamhet (bolaget). Vid revisionen fanns att bokföringen inte hade skötts löpande, att kassarapporterna varit bristfälliga och att insättningar från en av delägarna inte hade bokförts. Det ansågs ha saknats kontroll över kontanterna i verksamheten. Ett betydande kassaunderskott fanns. Bolaget påstod att företagsledarna för bolaget under flera år tillskjutit medel till bolaget. Även en av de anställda påstods ha tillskjutit medel. Detta fann Skatteverket vara anmärkningsvärt då företagsledarna enligt Skatteverkets uppgifter inte hade haft några större inkomster sedan ett antal år tillbaka. Den anställde, som påstods ha tillskjutit 120 000 kr, hade en bruttolön på 19 600 kr per månad. Vidare hade ett flertal större insättningar gjorts på företagsledarnas privata konton. Utöver detta fann Skatteverket att bolagets personalkostnad var mycket hög i förhållande till den bokförda omsättningen. Detta ansågs tyda på att omsättningen i själva verket varit högre än vad som hade bokförts. Skatteverket fann att förutsättningarna för skönsbeskattning var uppfyllda och uppskattade de oredovisade intäkterna till 340 000 kr. Bolaget hade ett underskott som minskades med detta belopp. I enlighet med RÅ80 1:56 presumerades de oredovisade intäkterna ha utgjort lön till företagsledarna. Skattetillägg påfördes.

Skatteverkets beslut överklagades till förvaltningsrätten som avlog överklagandet. Domen överklagades till kammarrätten. Bolaget anförde att bokföringen hade skötts löpande och att en av delägarna tillskjutit pengar under beskattningsåret. Värt att notera är att dessa tillskott tidigare hade

---

<sup>173</sup> Härefter *Japanska restaurangen*.

uppgivits vara gjorda med privata besparingar. I kammarrätten påstods att pengarna hade lånats. Ett antal insättningar på företagsledarnas privata konton och överföringar från företagskontot hade noterats. Detta påstods vara privat sparade pengar och löner till de anställda. Två av insättningarna uppgavs ha använts till att betala leverantörer. Skatteverket hade även konstaterat att personalkostnaden i bolaget uppgick till 86 procent av omsättningen. Detta kunde jämföras med en rapport från branschorganisationen Visita enligt vilken medianvärdet för personalkostnader i relation till omsättning uppgick till 40 procent. Angående detta anförde bolaget att de restauranger som svarat i undersökningen var större än bolagets restaurang och därmed hade betydligt fler anställda vilket medförde stordriftsfördelar. Vidare anfördes att restaurangen serverade speciell mat som krävde en stor arbetsinsats per portion. Utöver detta påstods att Skatteverket gjort en felberäkning. Om det anställningsstöd som bolaget fått räknades bort uppgick personalkostnaden istället till 58 procent av omsättningen. Mot bakgrund av att restaurangen gått så dåligt att den avvecklats kunde detta enligt bolaget inte anses anmärkningsvärt högt.

Kammarrätten konstaterade inledningsvis att den bokföring som bolaget fört i Excel inte var tillräcklig för att bokföringen skulle anses ha förts löpande. Bristerna i bokföringen ansågs tillräckliga för att förutsättningarna för skönsbeskattning skulle vara uppfyllda. Kammarrätten utredde därefter bolagets påståenden att en delägare och en av de anställda lånat ut pengar till bolaget. För att kunna låna ut pengarna hade dessa personer i sin tur tagit lån. Som bevisning för detta hade skuldebrev lämnats in. Något underlag som visade att pengarna faktiskt hade satts in på de privata kontona saknades. Det hade tidigare uppgivits att det var sparade pengar som hade tillskjutits. Kammarrätten gjorde bedömningen att det inte hade lämnats någon trovärdig förklaring till de insättningar som hade gjorts på delägarnas privata konton. Dessa insättningar ansågs därför utgöra oredovisade intäkter i bolaget. Även den höga personalkostnaden ansågs tala för detta. Sammanfattningsvis kom kammarrätten till slutsatsen att det inte hade förekommit någon anledning att anta att det uppskattade beloppet var för högt beräknat. Vidare fann kammarrätten det sannolikt att de oredovisade intäkterna tillkommit företagsledarna som lön. Skattetillägg påfördes och någon befrielsegrund ansågs inte föreligga.

## **5.6 Kebabrestaurangen**

Kammarrätten i Göteborg 2018-02-26 mål 2490-2495-17, 2496-2497-17 och 2498-2499-17<sup>174</sup> rörde en kebabrestaurang (bolaget). Bolaget tillämpade

---

<sup>174</sup> Härefter *Kebabrestaurangen*.



brutet räkenskapsår. Skatteverket fattade efter revision beslut om skönsmässig höjning av bolagets intäkter för beskattningsåret 1 maj 2013 till 30 april 2014. I sin utredning hade Skatteverket genomfört kundräkningar vid tio tillfällen under perioden 4 juni 2014 till 3 februari 2015. Skatteverkets tjänstemän gjorde 24 kontrollköp i samband med kundräkningar år 2014. Den 3 och 4 februari 2015 inventerades kassan. Vid avstämning med bolagets kassaregister framkom att inte all kontant betalning hade registrerats. Av kundräknarnas totala antal köp var 33 procent inte registrerade i kassaregistret. Detta gällde perioden 1 maj 2014 till 31 januari 2015. Vidare framkom av Skatteverkets utredning att det fanns en differens mellan bolagets inköp och försäljning av dryck som låg på 30 procent under augusti 2013 samt februari och september 2014. Bolagets bruttovinst på 58,5 procent låg under genomsnittet i branschen. Det förekom även differenser mellan det antal personer som var registrerade i personalliggaren och det antal personer som Skatteverkets tjänstemän hade observerat. För en viss tid saknades personalliggare helt.

Bolaget gjorde flera invändningar mot Skatteverkets utredning. Angående kundräkningarna menade bolaget att dessa inte var tillförlitliga då de innehöll osäkerheter och konkreta fel. Som konkreta fel angavs att Skatteverkets tjänstemän hade missat köp och gjort felobservationer. Vid en av kundräkningarna hade tjänstemännen tidvis haft skymd sikt och räknat olika. Enligt bolaget hade de även missat en kortbetalning. Utöver detta menade bolaget att ett års kundräkningar inte kunde läggas till grund för ett tidigare års beskattning. Angående den låga bruttovinsten förklarades denna av bolaget med att inköpen varit dyra, svinnet högt och försäljningspriserna låga. Att svinnet var högt förklarades med att den lilla arbetsytan och det höga kundtrycket gjorde att mycket mat behövde förberedas. Bolaget påpekade att priserna sedermera hade höjts och att bruttovinsten därefter hade stigit till 60,54 procent. Vidare förklarade bolaget att beskattningsåret hade varit ett omställningsår. Detta berodde på att krogars öppettider hade förkortats. Det hade därför varit svårt att förutse personalbehov, varuinköp m.m. Bolaget anförde även att policyn var att vara generös med dryck och att rabatter erbjöds till stamkunder, grupper samt samhällsnyttig personal. Enligt bolaget gick en stor mängd läsk åt till personalen och det anfördes att Skatteverkets beräkningar var felaktiga då verket utgick från fel storlek på muggarna och inte hade räknat med ingående lager. Utöver detta anförde bolaget att det inte var möjligt att utifrån Skatteverkets utredning dra slutsatsen att det bolaget genomgående haft mer personal än vad som hade redovisats. Detta eftersom Skatteverket vid flera tillfällen även hade noterat att det fanns färre personer arbetandes i restaurangen än vad som var inskrivet i personalliggaren.

Skatteverket menade att kundräkningen skulle anses som tillförlitlig trots de brister som påpekats av bolaget. Vidare ansåg Skatteverket att även bolagets nya bruttovinst var att anse som låg. Medianvärdet för bruttovinst i restaurangbranschen var enligt Visitas nyckeltalundersökning 64 procent. Skatteverket hade utifrån bolagets uppgifter om inköpskostnader och försäljningspris beräknat bruttovinsten till 72,2 procent. Vidare anfördes att det inte fanns något underlag för att bolagets priser understigit det normala eller att bolaget haft ett onormalt högt svinn. Skatteverket menade också att det fanns exempel på poster i kassaregistret som korrigerats bort. Den enda tänkbara rimliga förklaringen till detta angavs vara att försäljning hade raderats. Gällande invändningen att ett års kundräkningar inte kunde läggas till grund för tidigare års beskattning anmärkte Skatteverket att omständigheterna i HFD 2012 ref. 65 inte var jämförbara med det aktuella målet.

Bolaget anförde inför förvaltningsrätten ytterligare synpunkter på Skatteverkets utredning. En betalning som av kundräknarna hade noterats som oregistrerad hade registrerats en minut senare. Vid ett tillfälle hade kundräknarna under en sjuminutersperiod mitt på dagen missat betalsättet för åtta kunder. Mot bakgrund av detta menade bolaget att kundräkning som skedde nattetid då det var mer trängsel inte kunde anses som tillförlitlig. Att det var mycket trängsel utanför restaurangen nattetid på helger bekräftades i ett vittnesförhör med en ordningsvakt.

Förvaltningsrätten konstaterade inledningsvis att Skatteverket hade bevisbördan för förekomsten av oredovisade intäkter. Skatteverket menade att 30 procent av bolagets intäkter inte hade redovisats. Denna beräkning utgick från de kontroller som hade genomförts. Angående de brister vid kundräkningarna som påtalats av bolaget uttalade förvaltningsrätten att det kunde förekomma vissa fel och att metoden var behäftad med osäkerhetsmoment. Resultatet av kundräkningarna skulle ställas mot bolagets förklaringar. Förvaltningsrätten gjorde bedömningen att de iakttagelser som Skatteverket gjort var tillräckligt detaljerade och omfattande. De ansågs även ha gjorts under en tillräckligt lång tidsperiod för att kunna läggas till grund för bedömningen i målet. Vad gällde de fel som påpekats av bolaget ansåg förvaltningsrätten att dessa var mycket marginella och att de inte kunde förklara de stora differenser som det var fråga om i målet. Även Skatteverkets övriga utredning ansågs indikera att det förekommit oredovisade intäkter. Sammanfattningsvis ansåg förvaltningsrätten att Skatteverket hade gjort sannolikt att det fanns grund för skönsbeskattning.

Förvaltningsrätten hade därefter att ta ställning till huruvida de av Skatteverket uppskattade oredovisade intäkterna var skäligen. Dessa hade

uppskattats med utgångspunkt i kundräkningarna. Angående dessa hade bolaget invänt att ett års kundräkningar inte kunde läggas till grund för ett tidigare års beskattning. Förvaltningsrätten konstaterade att det i HFD 2012 ref. 65 varit fråga om efterbeskattning. Det aktuella målet rörde beskattning i det ordinarie förfarandet. Vidare konstaterades att bolaget hade bedrivit samma verksamhet under de tre senaste åren och att det inte hade förekommit uppgifter om några större variationer. Kundräkningarna ansågs därför relevanta. Skatteverket hade uppskattat ytterligare inkomster så att bolagets bruttovinst stod i överensstämmelse med normal bruttovinst för branschen. Detta framstod enligt förvaltningsrätten som skäligt. Bolaget hade inte gjort sannolikt att de oredovisade intäkterna till någon del hade använts till kostnader i verksamheten. De skulle därför anses utgöra lön till företagsledarna i enlighet med RÅ80 1:56.

Domen överklagades. Inför kammarrätten pekade bolaget på fler brister i kundräkningarna. Vidare hade bolaget gjort en egen bruttovinstberäkning som visade på ett lägre resultat än den av Skatteverket gjorda beräkningen. Kammarrätten uttalade dock att det, även med beaktande av detta, inte fanns anledning att göra en annan bedömning än förvaltningsrätten. Överklagandet avslogs.

## 5.7 Videobutiken

Kammarrätten i Jönköping 2018-03-01 mål 1314-1316-17 och 1317-1323-17<sup>175</sup> rörde skönsmässig efterbeskattning av en butik vars verksamhet bestod i handel med tobak, livsmedel, godis, tidningar, videouthyrning och spel (bolaget). Skatteverket hade gjort en utredning som visade att all försäljning inte hade registrerats i kassaregistret och därför inte hade bokförts. Så var fallet eftersom det fanns kortbetalningar som inte motsvarades av inslag i kassaregistret. Vidare visade utredningen att det saknades underlag för att följa att inbetalningar blivit intäktsförda. Flera av bolagets fakturor hade samma fakturanummer. Skatteverket hade noterat att det fanns borttagen försäljning i kassaregistret och att bolaget hade gjort en bruttoförlust på sin försäljning av tobak. Vid kontrollbesök hade Skatteverket konstaterat att kvitto inte erbjudits och att köp inte hade registrerats i kassaregistret. Vid uppskattningen av de oredovisade intäkterna utgick Skatteverket från summan av ej avstämnda kortbetalningar reducerat med 25 procent med hänsyn till vad som förekommit vid en manuell avstämning.

Skatteverkets beslut överklagades till förvaltningsrätten. I förvaltningsrätten gjorde bolaget ett flertal invändningar mot Skatteverkets utredning. Det

---

<sup>175</sup> Härefter *Videobutiken*.

påpekades att en kortbetalning som inte kan matchas exakt mot ett belopp i kassan inte per automatik utgör en oredovisad intäkt. Vidare anförde bolaget att Skatteverket inte hade beaktat att flera kortköp var hänförliga till uttag av kontanter för spelinsatser och att den tidsmarginal som hade tillämpats var för snäv. Bolaget menade att Skatteverket hade bortsett från att inslag i kassan kan ha skett vid ett annat tillfälle. Utöver detta anförde bolaget att anställda systematiskt hade stulit vilket hade lett till att kassan vid ett flertal tillfällen inte hade visat ett korrekt resultat. Bolaget påpekade även att det varit möjligt att utföra betalningar till bankgiro och andra typer av räkningar hos bolaget. Vid flera tillfällen hade betalning för dessa tjänster skett både med kontanter och med kort vilket inneburit att det inte varit möjligt att genomföra matchningar. Bolaget hävdade vidare att Skatteverkets utredning och bedömning helt byggde på egna antaganden och att det var svårt att visa vilka delar som var felaktiga då beräkningssättet inte var allmänt vedertaget. Bolaget menade också att det inte fanns några handlingar som visade att summan som Skatteverket kommit fram till var korrekt uträknad. Bolaget ansåg att Skatteverkets antagande om dess omsättning var helt orimligt.

Skatteverket svarade på bolagets invändningar att det inte per automatik hade antagits att samtliga kortbetalningar som inte kunde stämmas av utgjort oredovisade intäkter. Vidare påpekade Skatteverket att de ej avstämde kortbetalningarna kraftigt hade justerats ned till det belopp som ansågs utgöra oredovisade intäkter. Det anfördes att den tillämpade tidsmarginalen på fem minuter var rimlig. För huvuddelen av de avstämde betalningarna hade det skiljt högst trettio sekunder mellan kortbetalning och registrering i kassaregister. Skatteverket menade att uppgifterna om stölder var opreciserade och att det saknades stöd för dessa påståenden.

Förvaltningsrätten konstaterade inledningsvis att Skatteverket hade bevisbördan. Eftersom det var fråga om efterbeskattning skulle det även visas att bolaget hade lämnat oriktiga uppgifter. Förvaltningsrätten konstaterade vidare att Skatteverkets utredning omfattade en maskinell avstämning av samtliga kortförsäljningar under den granskade perioden. Denna hade kompletterats med en manuell avstämning. Förvaltningsrätten bedömde att Skatteverkets utredning var tillförlitlig och att bolagets invändningar hade beaktats. Det framstod enligt förvaltningsrätten som klart att en stor mängd kortbetalningar inte hade tagits upp. Skatteverket ansågs därför i tillräckligt hög grad ha gjort sannolikt att oredovisade intäkter förekommit och att bolaget därför hade lämnat oriktiga uppgifter. Förvaltningsrätten ansåg därför att det fanns grund för skönsbeskattning.

Förvaltningsrätten hade därefter att ta ställning till skäligheten av de uppskattade oredovisade intäkterna. Angående bolagets invändningar om att

det inte hade visats att Skatteverkets beräkning var korrekt konstaterade förvaltningsrätten att den oredovisade försäljningen var skönsmässigt uppskattad. Det kunde därför inte förväntas att Skatteverket visade exakt vilket belopp som undanhållits. Vidare uttalade förvaltningsrätten att bolagets invändningar inte kunde förklara mer än en mindre del av de försäljningar som inte hade kunnat stämmas av mot registreringar i kassaregistret. Beräkningen ansågs vara skälig och tillräckligt försiktig. De oredovisade intäkterna ansågs ha tillkommit företagsledaren i enlighet med RÅ80 1:56.

Målet överklagades till kammarrätten som avslog överklagandet. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning angående förutsättningarna för skönsbeskattning. Kammarrätten instämde även i att det fanns grund för efterbeskattning och skattetillägg. Vidare konstaterades att det inte hade framkommit att den skönsmässigt uppskattade inkomsten hade blivit för högt beräknad. Kammarrätten menade att bolagets invändningar inte föranledde någon annan bedömning och att det inte fanns skäl för befrielse från skattetillägg.

## 5.8 Bilvårdsverksamheten

Kammarrätten i Jönköping 2018-03-07 mål 1153-1154-17<sup>176</sup> rörde en bilvårdsverksamhet som drevs som enskild näringsverksamhet. Skatteverket fattade beslut om skönsbeskattning av verksamhetsutövaren (den skattskyldige) för år 2013. Beslutet fattades efter att en kontantberäkning visat ett kontantunderskott för den skattskyldige och dennes familj. Betydande insättningar hade gjorts på den skattskyldiges och dennes makes bankkonton. Det gick enligt Skatteverket inte att av bankkonton och bokföring avgöra vad som utgjorde intäkter i verksamheten eller om betalningar som gjorts var privata eller hänförliga till verksamheten. En kundräkning med efterföljande kassaregisterkontroll år 2014 visade att endast hälften av kunderna hade registrerats i kassaregistret.

Den skattskyldige förklarade kontantunderskottet med att familjen tagit lån, att sparade pengar funnits sedan tidigare samt att den skattskyldiges far hade bidragit med pengar. Mot Skatteverkets kundräkning och kassainventering invändes att de genomförts under 2014 och därför inte kunde läggas till grund för 2013 års beskattning. Den skattskyldige menade vidare att det gick att följa vad som var privata betalningar respektive näringsverksamhetens betalningar. Registrering hade skett enligt bokföringslagens regler och Bokföringsnämndens anvisningar för mindre företag.

---

<sup>176</sup> Härefter *Bilvårdsverksamheten*.

Skatteverkets beslut överklagades till förvaltningsrätten som avlog överklagandet varpå målet överklagades till kammarrätten. Inför kammarrätten anförde den skattskyldige att det framkommit skuldebrev som styrkte de lån som denne påstod sig ha tagit. Att detta inte framkommit tidigare förklarades med att den skattskyldige varit stressad och blandat ihop de lånade pengarna med pengar som kommit från fadern. Skatteverket menade att skuldebrevet, mot bakgrund av att den skattskyldige tidigare lämnat en annorlunda förklaring, skulle anses ha ett lågt bevisvärde.

Kammarrätten uttalade inledningsvis att Skatteverket hade bevisbördan i målet. Därefter konstaterades att Skatteverket hade upprättat en kontantberäkning som visade ett underskott för den skattskyldige och dennes familj. Den skattskyldige hade som förklaring visat flera större insättningar på sitt bankkonto och sin makes konto som påstods utgöra hjälp från vänner och anhöriga. Det var i målet ostridigt att den skattskyldige haft tillgång till pengar som täckt de kostnader som familjen haft. Frågan var huruvida dessa pengar var skattepliktiga eller inte. Angående detta uttalade kammarrätten att då fråga är om kontantberäkningar brukar skattskyldigas förklaringar om gåvor och lån godtas om de lämnat spår på bankkonton, i form av växlingskvitton eller på andra sätt. I det ifrågavarande fallet hade den skattskyldige åberopat kontoutdrag och ett växlingskvitto. Mot bakgrund av detta kunde skönsbeskattning inte ske med stöd av kontantberäkningen.

Utöver kontantberäkningen hade Skatteverket åberopat att bokföringen var bristfällig, att verksamheten gått med förlust i flera år samt kundräkningen och kassakontrollen från 2014. Kammarrätten konstaterade att dessa omständigheter tydde på förekomsten av oredovisade intäkter. Det fanns dock även omständigheter som talade emot detta, exempelvis att de insatta beloppen var höga och jämna. Detta talade mot att de skulle utgöra ersättning för bilvård. Sammantaget ansågs inte de omständigheter som Skatteverket hade åberopat tala för förekomsten av oredovisade intäkter med tillräcklig styrka. Den skattskyldiges överklagande bifölls därför.

# 6 Kammarrättspraxis ur rättssäkerhetssynpunkt

## 6.1 Inledning

Ovan redogörs för åtta kammarrättsdomar. I detta avsnitt utreds dessa domar närmare ur rättssäkerhetssynpunkt. Vad som utreds är hur domarna förhåller sig till de krav på rättssäkerhet som beskrivs i avsnitt 2. Detta innebär att utredningen fokuserar på exempelvis huruvida det är möjligt att utifrån domskälen utläsa hur kammarrätten resonerat, om domarna är välmotiverade samt hur de förhåller sig till de krav som ställs i artikel 6 Europakonventionen. Värt att betona är att det inte är fråga om att utreda huruvida kammarrätter värderat bevisning på ”rätt” sätt. Jag anser mig inte vara i stånd att göra en bättre bedömning än domstolarna då det gäller dessa frågor. De iakttagelser som kan göras angående de ovan nämnda domarna sammanställs nedan i särskilda avsnitt. I ett avslutande avsnitt sammanfattas och analyseras dessa.

## 6.2 Förklaringar och invändningar från den skattskyldige beaktas inte

Någonting som är förhållandevis tydligt vid genomgången av praxis är att de förklaringar och invändningar som framförs av skattskyldiga i vissa fall inte beaktas eller endast behandlas kortfattat av kammarrätter. Angående detta kan inledningsvis konstateras att det är naturligt att inte alla invändningar och förklaringar tillmäts stor vikt av domstolar. Mer eller mindre samma typer av invändningar och förklaringar framförs i många av målen. Exempel på sådana är att försäljning kan registreras i kassaregistret senare än vid försäljningstillfället och att låga bruttovinster beror på höga inköpskostnader och högt svinn. Dessa förklaringar och invändningar kan kallas för *generiska* och kan göras i mer eller mindre samtliga verksamheter av samma slag. Om sådana godtogs av domstolar skulle det bli mycket svårt för Skatteverket att bevisa förekomsten av oredovisade intäkter i en verksamhet. Som redogjorts för ovan måste en avvägning göras mellan förvaltningseffektivitet och rättssäkerhet. Mot bakgrund av detta är min mening att det är rimligt att generiska invändningar bemöts med viss skepsis av domstolar.<sup>177</sup>

---

<sup>177</sup> Värt att nämna är att kammarrätten inte i något av de granskade fallen uttryckligen uttalar att det görs en sådan avvägning. Att det tycks råda balans mellan intresset av effektivitet och rättssäkerhet bidrar dock i min mening till att göra rättstillämpningen godtagbar, oberoende av om domstolen faktiskt har gjort en avvägning eller inte.

Då det är fråga om invändningar och förklaringar som mer konkret knyter an till förhållandena i den aktuella verksamheten, dessa kan kallas för *verksamhetsspecifika*, bör de dock beaktas. Utredningen av praxis tyder dock på att så inte alltid sker. Exempelvis i *Japanska restaurangen* ansåg kammarrätten att bolagets höga personalkostnad i förhållande till omsättningen var av betydelse. Bolaget hade framfört förklaringar till denna. Dessa bestod i att bolaget hade betydligt färre anställda än de restauranger som ingick i den av Skatteverket anförda statistiken och att den mat som serverades var speciell och krävde en stor arbetsinsats. Dessa förklaringar behandlades inte av kammarrätten som uttalade att bolagets höga personalkostnad gav stöd för att det funnits oredovisade intäkter i verksamheten. I *Italienska caféet* invände den skattskyldige mot Skatteverkets utredning att det i denna inte hade visats på några brister i caféverksamheten år 2012, endast 2013. Denna invändning behandlades inte av kammarrätten. Utöver detta hade den skattskyldige som förklaring till den låga bruttovinsten framfört att blomsterboden var utsatt för närbelägen konkurrens. Detta togs inte upp av kammarrätten, som dock beaktade blomsterbodens centrala läge som en omständighet som borde främja verksamheten. Att kammarrätten till synes beaktade de fördelar som följde av läget och bortsåg från de nackdelar som läget enligt den skattskyldige medförde är värt att notera.

Ovan framgår att det finns exempel på fall där domstolen inte tycks beakta invändningar och förklaringar från den skattskyldige eller inte behandlar dem så utförligt som vore önskvärt. Det är naturligtvis fullt möjligt att domstolarna i själva verket gjort en utförlig bedömning och beaktat de skattskyldigas invändningar och förklaringar. Om så är fallet framgår dock inte detta av domskälen. Detta är i så fall en rättssäkerhetsbrist i sig. En grundläggande rättssäkerhetsaspekt är att domar ska vara välmotiverade och att det ska vara möjligt att kontrollera rättstillämpningen. Detta följer även av artikel 6 Europakonventionen. Min mening är att de ovan påpekade bristerna inte är så allvarliga att Europakonventionen överträts. I de fall där Europadomstolen funnit överträdelser har det varit fråga om för målen avgörande rättsliga frågor som de nationella domstolarna avstått från att behandla. I de aktuella målen är det fråga om invändningar mot och förklaringar till delar av Skatteverkets bevisning. Som framgår av *Backes mot Luxemburg* innebär inte det faktum att mer utförliga domskäl vore önskvärda nödvändigtvis att det föreligger en överträdelse av artikel 6. Att bristerna i domskälen inte är så allvarliga att de innebär brott mot Europakonventionen innebär dock inte att de uppfyller de krav på rättssäkerhet som bör ställas i en rättsstat. Min mening är att de ovan nämnda domarna inte uppfyller dessa krav. Det är inte möjligt att utifrån domskälen avgöra om eller hur de skattskyldigas invändningar och



förklaringar har beaktats. Det går inte att argumentera för att det av utrymmesskäl inte är möjligt för domstolar att skriva mer utförligt. Kammarrättens dom i *Gatuköket* visar detta. I målet framför bolaget ett stort antal invändningar och förklaringar. Kammarrätten tar upp samtliga dessa och redogör för sin syn på dem. Detta borde kunna krävas av kammarrätter i fler fall.

### **6.3 Kammarrätter tar inte ställning till de skönsmässigt bestämda beloppens skälighet**

Som framgått ovan sker prövningen i mål rörande oredovisade intäkter i två steg. I det första steget prövas huruvida det finns grund för skönsbeskattning, i det andra steget prövas om det skönsmässigt uppskattade beloppet är skäligt. Skatteverket har bevisbördan i båda dessa steg. Som nämnts har Hållén riktat kritik mot domstolar för att de underlåter att genomföra steg två i denna prövning. Vad som har hävdats är att domstolar, när det väl har konstaterats att det finns oredovisade intäkter i en verksamhet, inte tar ställning till huruvida de skönsmässigt uppskattade beloppen är skäliga.

I de ovan nämnda målen finns exempel på fall där domstolar genomför även steg två i prövningen. Exempelvis i *Italienska caféet* utreder kammarrätten skäligheten av de uppskattade beloppen. Detsamma sker i *Taxibolaget* och *Pizzerian*. Det finns dock även exempel på fall där kammarrätter närmast tycks presumera att de av Skatteverket uppskattade beloppen är skäliga. Dessa är *Japanska restaurangen* och *Videobutiken*. Vad som ger anledning att tro att en presumtion tillämpats i dessa fall är formuleringarna i domskälen. I princip samma formulering förekommer i dessa mål. Sedan det konstaterats att det finns grund för skönsbeskattning uttalar kammarrätten att det inte framkommit någonting som ger anledning att anta att det uppskattade beloppet blivit för högt beräknat. Detta är en formulering som är väl värd att notera. Vad som ska prövas i detta steg är huruvida det uppskattade beloppet är skäligt. Det är i min mening en betydande skillnad mellan att ställa frågan om ett belopp är skäligt och att ställa frågan om det framkommit någonting som gör att det ska anses för högt. I det första fallet är det upp till Skatteverket att visa på omständigheter som gör att det uppskattade beloppet ska anses skäligt. I det andra tas det uppskattade beloppets skälighet som utgångspunkt och det är endast om det framkommer omständigheter som visar att detta är för högt beräknat som nedsättning ska göras. Om prövningen går till på detta sätt innebär det en tydlig bevislättning för Skatteverket. Det är förvisso möjligt att den uppmärksammas formuleringen endast är ett annorlunda sätt att uttrycka att en skälighetsbedömning ska göras. Angående detta kan dock två saker anmärkas. För det första är det en grundläggande rättssäkerhetsaspekt

att rättstillämparen klart beskriver sitt tillvägagångssätt. Om det av domskälen framstår som att en presumtion tillämpats, trots att så inte skett, är därför även detta problematiskt ur rättssäkerhetssynpunkt. För det andra kan konstateras att det endast i ett fåtal fall skett en nedsättning av det av Skatteverket uppskattade beloppet. Även om inte en presumtion tillämpas är det därför troligen inte en överdrift att säga att domstolar åtminstone visar viss återhållsamhet i sin kritik av Skatteverkets skälighetsbedömningar.

Ytterligare kritik kan anföras mot kammarrätters skälighetsbedömningar i mål om oredovisade intäkter. Som Hållén påpekat sker ofta beloppsbestämningen utan förankring i verksamheten. Även detta syns i rättsfallstudien. Syftet med skönsbeskattning är att åstadkomma ett materiellt riktigt resultat. Mot bakgrund av detta borde det krävas att det vid beloppsbestämningen knyts an till förhållandena i den specifika verksamheten. Så sker exempelvis i *Pizzerian* där beräkningen av de oredovisade intäkterna utgår från Skatteverkets kortavstämning. Även i *Italienska caféet* finns förankring i caféverksamheten eftersom beloppsbestämningen sker med utgångspunkt i mängden inköpta varor. Det finns dock även exempel på fall där intäkterna tycks höjas huvudsakligen utifrån genomsnittlig bruttovinst i branschen. Så är fallet i *Italienska caféet* vad gäller försäljningen av blommor och i *Gatuköket*.<sup>178</sup> I båda fallen skedde höjningarna trots att den skattskyldige gjort invändningar mot den av Skatteverket åberopade statistiken.

## 6.4 Ett års bevisning läggs till grund för ett annat års beskattning

I rättsfallsstudien finns, i likhet med de studier som gjorts av Lindkvist och Lyhagen samt Hållén, exempel på fall där ett års bevisning läggs till grund för ett annat års beskattning. Så har skett i *Pizzerian* och *Kebabrestaurangen*. I båda målen lades senare års bevisning till grund för tidigare års beskattning. Angående detta kan inledningsvis konstateras att rättsläget i detta avseende inte är helt klart. Det är med andra ord inte säkert att detta överhuvudtaget är en brist ur rättssäkerhetssynpunkt. Viss ledning står att finna i HFD 2012 ref. 65. I målet var det fråga om en bensinförbrukningskalkyl gällande en trafikskoleverksamhet. I trafikskolan hade en övergång skett till eco-driving vilket hade resulterat i ändrade körsträckor och körsätt. Bensinförbrukningskalkylen ansågs ha ett begränsat bevisvärde.

---

<sup>178</sup> I *Gatuköket* hade Skatteverket även gjort bruttovinstberäkningar angående vissa av bolagets menyer.

Frågan är om det är möjligt att utifrån detta dra några säkra slutsatser angående kundräkningar, kassaregisterkontroller och kontrollköp. Det finns, som framgått i avsnitt 4.3, kammarrättspraxis som talar mot att ett års granskning ska kunna läggas till grund för ett annat års beskattning och det finns kammarrättspraxis som talar för att så ska kunna ske. Någoting som uppmärksammats av Lindkvist och Lyhagen, som talar mot att detta ska vara möjligt, är den osäkerhet som skulle kunna bli resultatet.<sup>179</sup> Hur många år tillbaka i tiden skulle det i så fall vara möjligt att gå? Med den logik som tillämpas i Kammarrätten i Stockholm 2013-12-17 mål 3843-13 finns det inte något hinder mot att lägga bevisning från senare år till grund för flera tidigare års beskattning så länge det inte framkommer annat än att verksamheten och omfattningen av denna varit desamma. Detta kan knappast anses vara en önskvärd lösning. Min mening är emellertid att det inte utifrån HFD 2012 ref. 65 är möjligt att slå fast att ett års bevisning inte får läggas till grund för ett annat års beskattning. Vad som kan sägas med större säkerhet är dock att ett års granskning har ett begränsat bevisvärde för ett annat års beskattning om det skett förändringar i verksamheten. Eftersom det är Skatteverket som har bevisbördan i mål rörande oredovisade intäkter bör Skatteverket ha att visa att förhållandena i en verksamhet varit desamma under de olika åren.

Frågan blir hur domarna i *Pizzerian* och *Kebabrestaurangen* ska bedömas mot bakgrund av detta. I *Pizzerian* hade kundräkning och kassainventering genomförts år 2014. Frågan var om denna bevisning kunde läggas till grund för beskattning år 2012 och 2013. Förvaltningsrätten uttalade att verksamheten hade bedrivits med samma ägare, i ungefär samma omfattning och med samma inriktning under perioden 2012 till 2014. Vad som observerats vid kontrollerna år 2014 ansågs därför relevant även för perioden 2012 till 2013. Kammarrätten instämde i denna bedömning. Bevisningen fick relevans både vid bedömningen av huruvida det förelåg grund för skönsbeskattning och vid beloppsuppskattningen. Den skattskyldige framförde invändningar mot utredningen. Det menades att de förhållanden som framgick av kundräkningen inte avspeglade normala förhållanden i verksamheten. Så var fallet eftersom den var genomförd under lunchtid. Den större delen av försäljningen i verksamheten skedde under kvällstid. Denna invändning tycks inte ha beaktats av domstolen. Värt att nämna är även att den skattskyldige i kammarrätten åberopat ett vittnesförhör med en anställd i verksamheten angående kontantandelen i verksamheten. Kammarrätten uttalade angående detta att vittnet inte arbetat i verksamheten under de aktuella perioderna. Det är värt att notera att kammarrätten ansåg Skatteverkets utredning från senare år vara relevant medan det av den skattskyldige åberopade vittnesförhöret ansågs mindre tillförlitligt. En

---

<sup>179</sup> Se Lindkvist och Lyhagen 2014, s. 198f.

skillnad är förvisso att vittnet inte varit anställd under *någon* av de aktuella perioderna. Det tycks dock inte ha framkommit några uppgifter om förändringar i verksamheten som skulle ha gjort vittnets uppgifter mindre relevanta.

Ett, i min mening, än mer problematiskt exempel där senare års utredning läggs till grund för tidigare års beskattning är *Kebabrestaurangen*. I målet grundades uppskattningen av de oredovisade intäkterna på iakttagelser som Skatteverket gjort vid ett antal kundräkningar. Dessa var genomförda under en senare period än den för vilken skönsbeskattning var aktuell. Bolaget hade påpekat ett antal brister i kundräkningarna. Dessa ansågs av kammarrätten vara marginella. Utöver detta argumenterade bolaget dock för att beskattningsåret varit ett omställningsår på grund av att krogars öppettider hade förkortats. Av denna anledning hade det varit svårt att förutse exempelvis personalbehov och varuinköp. Bolaget visade således omständigheter som påstods ha gjort att förutsättningarna i verksamheten under beskattningsåret hade avvikit från det normala. Denna invändning tycks inte ha beaktats av kammarrätten, som instämde i förvaltningsrättens bedömning att det inte förekommit uppgifter om några större variationer i verksamheten.

Som framgått ovan är min mening att det enligt gällande rätt förmodligen är godtagbart att ett års granskning läggs till grund för ett annat års beskattning. Detta bör dock förutsätta att Skatteverket visar att förhållandena i verksamheten varit oförändrade. Exempel på sådan bevisning skulle kunna vara antalet anställd personal, mängden inköpta varor m.m. Sådan bevisning tycks dock inte ha krävts i *Pizzerian* och *Kebabrestaurangen*. I målen tycks domstolarna snarare, som Lindkvist och Lyhagen fann i 2014 års rättsfallsstudie, ha presumerat att verksamheterna varit oförändrade. Detta är särskilt bekymmersamt i *Kebabrestaurangen* där bolaget faktiskt hade invänt att förändringar hade skett. Någoting som också är värt att beakta är hur kammarrätters motstridiga rättstillämpning i detta avseende förhåller sig till Europakonventionen. Som framgått ovan kan artikel 6 överträdas genom djupgående och långvariga skillnader i domstolars rättstillämpning. Så är dock troligen inte fallet gällande kammarrätters rättstillämpning. I de fall då brott mot artikel 6 ansetts föreligga har det varit fråga om situationer där lagen tillämpats på helt olika sätt i jämförbara situationer. I de aktuella fallen är det fråga om skillnader i bevisvärderingen i fall som inte kan anses fullt ut jämförbara. Att kammarrätter ser olika på möjligheten att lägga ett års bevisning till grund för andra års beskattning bidrar dock knappast till ökad rättssäkerhet på området.

Ett fall som uppvisar likheter med de ovan nämnda är *Taxibolaget*. I målet var det dock inte fråga om bevisning från ett år som lades till grund för ett annat års beskattning. Istället lades bevisning från en månad till grund för hela årets beskattning. I målet var större delen av Skatteverkets utredning hänförlig till januari 2012. Förvaltningsrätten uttalade att det fanns omständigheter som med styrka talade för att det förekommit oredovisade intäkter under januari 2012. Utifrån detta drogs slutsatsen att det fanns grund för skönsbeskattning för hela beskattningsåret. Kammarrätten instämde i denna bedömning. Bolaget hade i målet pekat på omständigheter som medfört att förhållandena i verksamheten varit annorlunda i januari jämfört med resten av året. Det framstår mot bakgrund av detta som märkligt att skönsbeskattning tillämpades för hela året.

## **6.5 Presumtionen i RÅ80 1:56 tillämpas extensivt och med otillräckliga rättssäkerhetsgarantier**

Det kan konstateras att presumtionen i RÅ80 1:56 har tillämpats i samtliga de ovan nämnda fall där det varit fråga om oredovisade intäkter i aktiebolag. Dessa fall är *Japanska restaurangen*, *Videobutiken*, *Kebabrestaurangen*, *Gatuköket* och *Taxibolaget*. I alla dessa fall beskattades de oredovisade intäkterna hos företagsledarna som lön. De oredovisade intäkterna var inte ostridiga i något av fallen. Presumtionen tillbakavisades inte heller i något av fallen. Som framgått ovan har det hävdats att presumtionen strider mot oskuldspresumtionen i Europakonventionen. Lindkvist och Lyhagen tycks mena att presumtionens oförenlighet med Europakonventionen närmast är en självklarhet. Frågan har dock inte kommit att prövas av HFD.

I *Taxibolaget* argumenterade företagsledaren för att det stod i strid med Europakonventionen att påföra skattetillägg med stöd av en presumtion. Olyckligt nog tog varken förvaltningsrätten eller kammarrätten tillvara på möjligheten att behandla frågan mer utförligt. Förvaltningsrätten uttalade att det inte stred mot oskuldspresumtionen att anta att företagsledarna haft möjlighet att tillgodogöra sig de oredovisade intäkterna. Vidare uttalades att det ansågs förenligt med Europakonventionen att påföra skattetillägg vid skönsbeskattning. Min mening är att förvaltningsrätten genom detta tillvägagångssätt undvek att behandla den skattskyldiges argument. Denne hade ju inte argumenterat för att det stred mot Europakonventionen att tillämpa presumtioner *eller* att påföra skattetillägg vid skönsbeskattning. Vad som påstods strida mot Europakonventionen var att påföra skattetillägg *med stöd av* en presumtion. Genom att inte behandla kombinationen presumtion och skattetillägg utan att behandla dessa var för sig gick domstolen miste om

möjligheten att ta ställning i en viktig fråga. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning. Min mening är att frågan förtjänar en mer utförlig redogörelse. Utgångspunkten för denna bör vara Europadomstolens praxis kring artikel 6 snarare än HFD:s praxis eller regeringens uttalanden i förarbeten, som förvaltningsrätten hänvisade till i *Taxibolaget*. Av denna framgår att det är godtagbart ur rättssäkerhetssynpunkt att tillämpa faktiska och rättsliga presumtioner. Detta under förutsättning att tillämpningen av presumptionen är förenad med tillräckliga rättssäkerhetsgarantier. Vad som menas med detta har behandlats närmare i *Phillips mot Förenade kungariket*, *Salabiaku mot Frankrike* och *Telfner mot Österrike*.

Inledningsvis kan konstateras att tillämpningen av presumptionen i RÅ80 1:56 visar stora likheter med den presumption som prövades i *Phillips mot Förenade kungariket*. Enligt de brittiska reglerna gällde att om en person hade gjort sig skyldig till narkotikahandel presumerades att vissa medel som denne hade härrörde från denna verksamhet. De kunde därför förverkas. Domstolen fann att oskuldspresumtionen inte var tillämplig i målet eftersom det hade visats att den tilltalade gjort sig skyldig till narkotikahandel. Presumtionen tillämpades därför inte vid fastställande av skuld utan endast vid fastställandet av påföljd. Vid tillämpning av presumptionen i RÅ80 1:56 är inte frågan huruvida oredovisade intäkter förekommit utan hos vem dessa ska beskattas. En stor skillnad mellan målen är dock att det i *Phillips mot Förenade kungariket* var fråga om en och samma fysiska person. Vid tillämpning av RÅ80 1:56 har oredovisade intäkter påvisats i ett aktiebolag. Eftersom det inte visats att företagsledaren haft oredovisade intäkter är min mening att oskuldspresumtionen därför fortfarande måste anses gälla i dessa situationer.

Det blir därför aktuellt att pröva presumptionen i RÅ80 1:56 mot Europadomstolens praxis rörande oskuldspresumtionen. Av domskälen i *Salabiaku mot Frankrike* framgår att presumtioner endast får tillämpas inom rimliga gränser och att vikten av vad som står på spel måste beaktas. Någoting som förefaller ha varit av vikt i målet är att den nationella domstolen inte tillämpat presumptionen *automatiskt*. Trots denna hade domstolen gjort en noggrann utredning av omständigheterna i det aktuella fallet. Av *Telfner mot Österrike* framgår att det strider mot oskuldspresumtionen att tillämpa beviskrav som är så lågt ställda att bevisbördan i praktiken övergår till den tilltalade. Av *Lucky Dev mot Sverige* följer att det beviskrav som tillämpas i mål om skönsbeskattning är förenligt med oskuldspresumtionen. Detta mål gällde dock inte skönsbeskattning med tillämpning av presumptionen i RÅ80 1:56. Det är därför inte möjligt att från detta fall dra någon säker slutsats angående huruvida påförande av skattetillägg med stöd av presumptionen är förenligt med artikel 6.

Som framgått ovan tycks det råda delade meningar angående om presumtionen i RÅ80 1:56 innebär att oredovisade intäkter ska presumeras ha *tillkommit* huvudaktieägaren eller att de presumeras ha *stått till dennes förfogande*. HFD uttalar i målet dels att medlen betraktas som uttagna ur bolaget som lön eller utdelning, dels att presumtionen bygger på antagandet att de undanhållna medlen stått till huvudaktieägarens förfogande. Om presumtionen innebär att de oredovisade intäkterna presumeras ha *tillkommit* huvudaktieägaren är det i min mening svårt att se att den skulle vara förenlig med oskuldspresumtionen. Detta skulle innebära att de objektiva rekvisit som är straffbelagda, tillgodogörandet, presumeras medan några subjektiva rekvisit inte behöver bevisas. Detta är en avgörande skillnad mot exempelvis *Salabiaku mot Frankrike*, där endast vissa subjektiva rekvisit presumerades sedan vissa objektiva rekvisit blivit fastslagna. Troligen är det dock inte så RÅ80 1:56 ska tolkas. Det framstår som mer rimligt att vad som presumeras är att de oredovisade intäkterna stått till huvudaktieägarens förfogande. Mot bakgrund av att denne kontrollerar bolaget och därmed kan bestämma vilka intäkter som tas upp i, eller utesluts ur, bolagets bokföring är detta inte en orimlig presumtion. Den tycks också mindre långtgående än en presumtion innebärande att huvudaktieägaren, utöver att kunna förfoga över oredovisade medel, också har betalat ut dem till sig själv. Det är dock i min mening inte möjligt att utifrån detta dra slutsatsen att presumtionen är förenlig med artikel 6 Europakonventionen. För att kunna svara på detta är det nödvändigt att utreda huruvida tillämpningen av presumtionen är förenad med tillräckliga rättssäkerhetsgarantier. Det måste även utredas huruvida den bevislättning för Skatteverket som presumtionen resulterar i är sådan att bevisbördan i praktiken övergår på den skattskyldige.

Angående det sistnämnda kan konstateras att skattetilläggen för den skattskyldige i fall rörande oredovisade intäkter kan få förödande ekonomiska konsekvenser. Trots detta gäller ett, mot bakgrund av den straffrättsliga påföljden, förhållandevis lågt beviskrav för Skatteverket, som endast har att göra *sannolikt* att det förekommit oredovisade intäkter. Problematiken med detta illustreras i min mening på ett tydligt sätt av *Taxibolaget*. I målet hade Skatteverket visat på brister i bolagets bokföring under januari 2012. Detta ledde till att bolagets deklaration frångicks och att inkomsten för hela beskattningsåret höjdes. Företagsledarna beskattades för denna höjning i inkomstlaget tjänst och skattetillägg påfördes. Min mening är dock att beviskravet, trots förekomsten av presumtionen, inte bör anses vara så lågt ställt att det strider mot oskuldspresumtionen. För att så ska vara fallet krävs att bevisbördan i praktiken ska åvila den skattskyldige. I målen ställs krav på Skatteverket att göra sannolikt att det förekommit oredovisade intäkter i bolaget för att presumtionen ska kunna tillämpas. Värt att betona är också att Europadomstolen som utgångspunkt inte prövar nationella domstolars

bevisvärdering. Det krävs ett mycket lågt ställt beviskrav, likt det i *Telfner mot Österrike*, för att oskuldspresumtionen ska kunna överträdas på denna grund.

Som framgått ovan förutsätter dock tillämpningen av presumtioner även att tillräckliga rättssäkerhetsgarantier finns. Av rättsfallsstudien framgår att presumtionen som följer av RÅ80 1:56 förefaller tillämpas mer eller mindre automatiskt. Domstolar tycks inte, som den nationella domstolen gjorde i *Salabiaku mot Frankrike*, på eget initiativ utreda omständigheterna i målen. Exempel på vad som skulle kunna vara aktuellt att utreda är huruvida en företagsledare faktiskt haft kontroll över bolagets bokföring eller om det finns en kontantberäkning som visar på ett kontantunderskott för denne.<sup>180</sup> Jakande svar på dessa frågor indikerar att företagsledaren kunnat förfoga över oredovisade intäkter. En förutsättning för att presumtioner ska kunna tillämpas tycks även vara att de är möjliga att tillbakavisa. I RÅ80 1:56 lyckades den skattskyldige bryta presumtionen. I senare praxis har dock presumtionen, som Hållén påpekat, kommit att tillämpas mer extensivt. Detta har inte enbart fått till följd att presumtionen tillämpas på bolag som inte är familjeföretag. Detta har även inneburit att presumtionen tillämpas på situationer där förekomsten av oredovisade intäkter är stridig. Detta gör bevissituationen mycket svår för den skattskyldige, som har att visa att denne inte kunnat förfoga över intäkter som denne påstår att bolaget inte har haft. I arbetet med denna uppsats har jag inte funnit några exempel på fall, bortsett från RÅ80 1:56, där presumtionen har tillbakavisats.

Som framgår i avsnitt 2 måste en proportionalitetsbedömning göras inom ramarna för artikel 6 vilket innebär att det måste råda balans mellan statens intresse och den enskildes skydd. Min mening är att kammarrätters tillämpning av presumtionen i RÅ80 1:56 inte uppfyller dessa krav. Som stöd för detta kan, utöver vad som sagts ovan, HFD:s resonemang från RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens motsvarande uttalanden i *Janosevic mot Sverige* och *Lucky Dev mot Sverige* anföras. Av dessa framgår att en förutsättning för att skattetilläggsreglerna ska vara förenliga med oskuldspresumtionen är att en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning görs av huruvida det finns grund för befrielse. Detta borde vara av ännu större vikt i mål där presumtionen i RÅ80 1:56 tillämpas. Detta eftersom skattskyldiga påförs straffrättsliga påföljder med stöd av en presumtion som, åtminstone i fall där de oredovisade intäkterna är stridiga, är mycket svår att tillbakavisa. Inte i något av de fall i rättsfallsstudien där presumtionen tillämpats tycks det ha gjorts någon utförlig bedömning av huruvida det finns grund för befrielse. I samtliga mål har domstolen kort uttalat att någon grund

---

<sup>180</sup> En sådan kontantberäkning hade gjorts i *Gatuköket*.



för befrielse inte har framkommit. Om detta beaktas tillsammans med den automatiska tillämpningen och frånvaron av rättssäkerhetsgarantier är det svårt att se att rättstillämpningen skulle vara förenlig med Europakonventionen.

## 6.6 Ytterligare anmärkningar

I *Bilvårdsverksamheten* kom kammarrätten till slutsatsen att det inte fanns någon grund för skönsbeskattning. Trots detta uttalade kammarrätten i målet att Skatteverket inte beräknat eller uppskattat det eventuellt undandragna beloppet. Istället hade inkomsten höjts med ett belopp som framgick av en kontantberäkning som visat sig vara felaktig. Detta är ett uttalande som rör skäligheten av det uppskattade beloppet. Det hör därför till det andra steget i den ovan beskrivna tvåstegsprövningen. Eftersom kammarrätten kom fram till att det saknades grund för skönsbeskattning fanns inte anledning att gå vidare till detta steg. Detta påverkade förvisso inte domslutet och är därför av mindre betydelse. Uttalandet kan dock sägas utgöra en indikation på att domstolar inte har full förståelse för hur prövningen i mål angående oredovisade intäkter ska göras.

Avslutningsvis ska även ett aningen märkligt resonemang från kammarrätten i *Italienska caféet* uppmärksammas. I målet hade den skattskyldige framfört att blomsterbodens begränsade yta gjorde att blommor förvarades utomhus vilket ledde till högre svinn. Detta är i min mening en verksamhetsspecifik invändning som förtjänar ett noggrant övervägande av kammarrätten. Kammarrätten uttalade dock kort att svinn, bland annat med hänsyn till personalens långa erfarenhet, borde kunnat undvikas. Det skulle onekligen vara intressant att veta mer om kammarrättens åsikt om korrelationen mellan erfarenhet och svinn. Hur lång erfarenhet från en bransch krävs för att svinn ska kunna undvikas? Och innebär resonemanget på motsvarande sätt att svinn kan förväntas vara högre i verksamheter med oerfaren personal och att en lägre bruttovinst i sådana verksamheter därför inte indikerar oredovisade intäkter?

## 6.7 Sammanställning

Av rättsfallsstudien framgår att det finns ett antal grunder för kritik vad gäller kammarrätters tillämpning av reglerna rörande beskattning av oredovisade intäkter. Som framgått i avsnitt 4.4 har ett flertal av dessa observerats i tidigare praxis av Lindkvist och Lyhagen och av Hållén. Någon förändring tycks inte ha skett. Vissa av bristerna kan i sig sägas vara av allvarlig natur medan andra visar på en viss brist på förståelse hos domstolar som, även om

så inte skett i det enskilda fallet, kan komma att resultera i materiellt felaktiga domar. På grund av att domskälen är så knapphändigt formulerade är det gällande vissa av iakttagelserna inte möjligt att dra några säkra slutsatser. Exempelvis går det inte att med säkerhet avgöra huruvida vissa invändningar och förklaringar beaktas eller om domstolarna gjort en bedömning av skäligheten av de uppskattade beloppen. Detta får dock ur rättssäkerhetssynpunkt anses utgöra en brist i sig. Som redogjorts för i avsnitt 2 är tydliga och välmotiverade domskäl en förutsättning för rättssäkerhet.

De flesta av de ovan nämnda företeelserna i rättstillämpningen kan, även om de utgör brister ur rättssäkerhetssynpunkt, inte anses så allvarliga att de innebär överträdelser av Europakonventionen. Det tycks dock förhålla sig annorlunda då det gäller tillämpningen av presumtionen i RÅ80 1:56. I fallet var det fråga om ostridiga oredovisade intäkter i ett familjeföretag. Det saknas stöd i praxis från HFD för att tillämpa detta prejudikat i situationer där det inte är fråga om familjeföretag och där förekomsten av oredovisade intäkter är stridig. Den nuvarande tillämpningen av RÅ80 1:56 innebär att skattetillägg, som i Europakonventionens mening utgör en straffrättslig påföljd, påförs med stöd av en presumtion. Detta är godtagbart under förutsättning att tillräckliga rättssäkerhetsgarantier finns. Omständigheter liknande dem som i *Phillips mot Förenade kungariket* och *Salabiaku mot Frankrike* fick Europadomstolen att anse att rättssäkerhetsgarantier fanns tycks inte finnas vad gäller kammarrätters tillämpning av presumtionen i RÅ80 1:56. En förutsättning för att påförande av skattetillägg ska vara förenligt med konventionen har ansetts vara att en utförlig bedömning görs angående om det föreligger en grund för befrielse. Detta borde vara av ännu större vikt då skattetillägget påförs med stöd av en presumtion. Så tycks dock inte ha skett i de fall som ingår i rättsfallsstudien.

Som framgått i avsnitt 2 är inte rättssäkerheten ett absolut värde. Staten har ett intresse av att få in skatt och om detta ska ske på ett effektivt sätt kan det ibland komma att ske på bekostnad av rättssäkerheten. En intresseavvägning blir i sådana fall nödvändig. I fall rörande oredovisade intäkter föreligger många gånger bevissvårigheter. Om domstolars bedömning var alltför strikt skulle förmodligen detta resultera i ett betydande skatteundandragande. Min mening är därför att det är rimligt att exempelvis generiska invändningar inte alltid behandlas utförligt domstolar. Detta bör inte anses vara någon större rättssäkerhetsbrist, det följer av Europadomstolens praxis att domstolar inte måste ge utförliga svar på samtliga argument som framförs. Då domstolar presumerar att förhållanden i verksamheter varit oförändrade mellan olika år eller att Skatteverkets beloppsuppskattningar är skäliga tycks detta dock inte utgöra en rimlig avvägning mellan förvaltningseffektivitet och rättssäkerhet. I sådana fall ges Skatteverket alltför stora bevislättnader. Värt att poängtera i

sammanhanget är även att rättssäkerhetsaspekter gör sig särskilt starkt gällande i fall där styrkeförhållandena mellan parterna är ojämna. Många av de fall som ingår i rättsfallsstudien utgör typexempel på när så är fallet. Det är i fallen fråga om enskilda näringsidkare och fåmansföretag som, kan det antas, inte har samma möjlighet som Skatteverket att lägga ner tid och resurser på en skatteprocess. Mot bakgrund av detta bör det ställas särskilt höga krav på rättssäkerheten i mål rörande oredovisade intäkter. Kammarrätters rättstillämpning kan i min mening inte anses uppfylla dessa krav.

## 7 Slutsatser

Av vad som anförts ovan kan följande slutsatser dras angående de i avsnitt 1 angivna frågeställningarna:

- Höga krav ställs på rättssäkerheten i skatteprocessen. Detta framgår av både RF, Europakonventionen och SFL. Innebörden av detta är bland annat att rättstillämpningen ska vara förutsebar, att domar ska vara välmotiverade och att de krav som följer av artikel 6 Europakonventionen ska vara uppfyllda.
- Oredovisade intäkter beskattas genom så kallad skönsbeskattning. Detta innebär att skatten eller underlaget för skatten bestäms till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Skönsbeskattning resulterar i skattekonsekvenser ifråga om inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Då fråga är om fåmansföretag beskattas många gånger bolagets huvudaktieägare enligt en presumtion som framgår av RÅ80 1:56. I mål där skönsbeskattning tillämpas ska skattetillägg påföras.
- Det är Skatteverket som har bevisbördan i mål rörande beskattning av oredovisade intäkter. Detta innebär att Skatteverket har att visa att det föreligger grund för skönsbeskattning och att det uppskattade beloppet är skäligt. Olika beviskrav tillämpas beroende på om det är fråga om ordinarie beskattning eller efterbeskattning. I det ordinarie förfarandet är beviskravet *sannolikt* medan det i efterbeskattning är högre. För att efterbeskattning ska kunna ske krävs även att oriktig uppgift har lämnats. Beviskravet är *klart framgår*.
- Kammarrätters tillämpning av reglerna om skönsbeskattning tycks inte uppfylla de krav som ställs på rättssäkerhet enligt gällande rätt. Den rättsfallsstudie som genomförs i uppsatsen visar att det finns ett flertal brister i kammarrätters rättstillämpning. Den mest betydande av dessa är att presumtionen i RÅ80 1:56 tillämpas på ett sätt som saknar stöd i lagstiftning eller i HFD:s praxis. Tillämpningen av presumtionen tycks även strida mot artikel 6 Europakonventionen. De övriga brister som identifierats är inte av så allvarlig natur att de utgör brott mot Europakonventionen. Sammantaget gör de dock i min mening att rättstillämpning ifråga om oredovisade intäkter inte är godtagbar ur rättssäkerhetssynpunkt.

# Käll- och litteraturförteckning

## Källor

### Offentligt tryck

#### Utredningsbetänkanden

SOU 1993:62

#### Propositioner

Prop. 2002/03:106

Prop. 2006/07:105

Prop. 2010/11:165

## Litteratur

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: *Skatteprocessen*. 3 uppl. Stockholm 2016

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: *Skattetillägg och skattebrott*. 2 uppl. Stockholm 2016

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje: Skatteförfarandelagen med kommentarer (2017-11-27, Zeteo)

Andersson, Mats och Hållén, Johanna: *Osanna fakturor – Hur står sig HFDs vägledande praxis?* I: Skattenytt 2018

Danelius, Hans: *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis – En kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*. 5 uppl. Stockholm 2015

Granath, Rolf: *Är det Högsta förvaltningsdomstolen eller ett enskilt justitieråd som är prejudikatinstans?* I: Svensk Skattetidning nr. 6-7 2017

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*. Stockholm 1995

Hultqvist, Anders: *Vad är rättssäker beskattning?* I: Svensk Skattetidning nr. 8 1998

Hultqvist, Anders: *Skatteundvikande förfaranden och skatteflykt*. I: Svensk Skattetidning nr. 5 2005

Hultqvist 1995, s. 93 och Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflektioner med anledning av 5/6-delsmålet*. I: Skattenytt 2013

Hultqvist, Anders: *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*. I: Skattenytt 2016

Hydén, Håkan: *Rättssociologi: om att undersöka relationen mellan rätt och samhälle*. I: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro: *Juridisk metodlära*. 1 uppl. Lund 2013

Hållén, Johanna: *Vem är Preben? Skönsbeskattning igen – nu av oredovisade intäkter*. I: Skattenytt 2015

Höglund, Mats: *Taxeringsrevision – Ur ett rättssäkerhetsperspektiv*. Stockholm 2008

Kleineman, Jan: *Rättsdogmatisk metod*. I: Korling, Fredric och Zamboni, Mauro: *Juridisk metodlära*. 1 uppl. Lund 2013

Leidhammar, Börje: *Bevisprövning i taxeringsmål*. Stockholm 1995

Lindkvist, Gustav och Lyhagen, Carsten: *Skatte- och brottmål i kontantbranschen – Prövning och bevisprövning i mål om oredovisade löner och intäkter*. Stockholm 2014

Lindkvist, Gustav: *Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt*. 1 uppl. Stockholm 2016

Lodin, Sven-Olof m.fl.: *Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt*. 15 uppl. Lund 2015

Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen i skatterätten*. Lund 2003

Moëll, Christina: *Proportionalitetsprincipen*. I: Skattenytt 2004

Nordqvist, Peter: *Bevisprövningen i ärenden avseende påförande av skattetillägg – Några reflektioner mot bakgrund av Europakonventionens normer om rätten till en rättvis rättegång*. I: Svensk Skattetidning nr. 8 2010

Peczenik, Aleksander: *Vad är rätt: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*. 1 uppl. Stockholm 1995

Påhlsson, Robert: *Rättssäkerhet och skatterättslig argumentation*. I: Svensk Skattetidning nr. 8 1998

Påhlsson, Robert: *Principer eller regler? Legalitet och likabehandling i beskattningen*. I: Skattenytt 2014

Rosander, Ulrika: *Generalklausul mot skatteflykt*. Jönköping 2007

Simon-Almendal, Teresa: *Mål om oriktig uppgift – ett par processuella och bevisrättsliga frågeställningar*. I: Svensk Skattetidning nr. 1 2010

Strömberg, Håkan; Lundell, Bengt: *Allmän förvaltningsrätt*. 25 uppl. Malmö 2011

Tikka, Kari: *Vad avses med rättssäkerhet i beskattningen?* I: Rättssäkerheten i beskattningen. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 12, Stockholm 1983

Tjernberg, Mats: *Regeringsrättens strikta lagtolkning*. I: Skattenytt 2003

Tjernberg, Mats: *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*. I: Skattenytt 2016

# Rättsfallsförteckning

## HFD

RÅ 1965 Fi 23

RÅ 1966 Fi 655

RÅ 1966 Fi 1406

RÅ 1966 Fi 1738

RÅ 1968 Fi 199

RÅ 1970 Fi 391

RÅ 1970 Fi 922

RÅ 1971 Fi 1581

RÅ 1971 Fi 5

RÅ 1972 Fi 1159

RÅ 1973 Fi 1141

RÅ 1975 Aa 790

RÅ80 1:56

RÅ80 1:71

RÅ 1982 Aa 87

RÅ 1982 Aa 191

RÅ 1983 Aa 209

RÅ 1983 Aa 229

RÅ84 1:79

RÅ 1987 not. 635

RÅ 1988 ref. 97



RÅ 1995 ref. 31  
RÅ 2000 ref. 66  
RÅ 2000 not. 132  
RÅ 2001 ref. 22 I och II  
RÅ 2006 ref. 82  
RÅ 2007 ref. 23  
RÅ 2009 ref. 27 III och IV  
HFD 2011 ref. 49  
HFD 2011 ref. 79  
HFD 2012 ref. 65  
HFD 2012 ref. 69 I-III

## **Kammarrätter**

Kammarrätten i Stockholm 2008-10-29 mål 2142-07  
Kammarrätten i Jönköping 2009-04-01 mål 153-09  
Kammarrätten i Sundsvall 2009-09-14 mål 244-09 m.fl.  
Kammarrätten i Göteborg 2010-03-30 mål 3389-09  
Kammarrätten i Stockholm 2011-11-16 mål B 6217-10  
Kammarrätten i Jönköping 2013-12-04 mål 1090-1095-13  
Kammarrätten i Stockholm 2013-12-17 mål 3843-3845-13.  
Kammarrätten i Göteborg 2017-09-27 mål 473-474-17  
Kammarrätten i Stockholm 2017-10-18 mål 879-884-16  
Kammarrätten i Stockholm 2017-12-13 mål 3899-3902-17 och 3904-17  
Kammarrätten i Göteborg 2017-12-19 mål 2612-2614-17, 2616-2618-17,  
2620-17, 2636-2638-17 och 3178-3180-17  
Kammarrätten i Stockholm 2018-02-15 mål 4036-4039-17

Kammarrätten i Göteborg 2018-02-26 mål 2490-2495-17, 2496-2497-17 och 2498-2499-17

Kammarrätten i Jönköping 2018-03-01 mål 1314-1316-17 och 1317-1323-17

Kammarrätten i Jönköping 2018-03-07 mål 1153-1154-17

## **Europadomstolen**

*Salabiaku mot Frankrike* no. 10519/83

*Bendenoun mot Frankrike* no. 12547/86

*Pham Hoang mot Frankrike* no. 13191/87

*Ruiz Torija mot Spanien* no. 18390/91

*John Murray mot Förenade kungariket* no. 18731/91

*Pélissier och Sassi mot Frankrike* no. 2544/94

*Telfner mot Österrike* no. 33501/96

*Janosevic mot Sverige* no. 34619/97

*Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* no. 36985/97

*Ferrazini mot Italien* no. 44759/98

*Phillips mot Förenade kungariket* no. 41087/98

*Krasulya mot Ryssland* no. 12365/03

*Nejdet Sahin och Perihan Sahin mot Turkiet* no. 13279/05

*Backes mot Luxemburg* no. 24261/05

*Albu m.fl. mot Rumänien* no. 34796/09

*Borovská och Forrai mot Slovakien* no. 48554/10

*Lucky Dev mot Sverige* no. 7356/10