



JURIDISKA FAKULTETEN

VID LUNDS UNIVERSITET

Karl Alhbin Melin

En rättssäkerhetsfråga av värde

- en studie av bevisvärderingens genomslag i domskälen

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet

30 högskolepoäng

Handledare: Mariya Senyk

Termin: VT 2026

Innehåll

Summary	4
Sammanfattning	6
Förord.....	7
Förkortningar	8
1 Inledning	9
1.1 Bakgrund	9
1.2 Syfte och frågeställningar.....	10
1.3 Forskningsläge.....	10
1.4 Metod och material.....	11
1.4.1 Material	11
1.4.2 Rättsdogmatisk metod.....	12
1.4.3 Kvantitativ metod.....	14
1.4.3.1 Kodbok	16
1.4.3.2 Kodinstruktion.....	18
1.5 Metodkritik	19
1.6 Avgränsningar	19
1.7 Disposition.....	20
2 Gällande rätt.....	22
2.1 Bevisbörda och beviskrav.....	22
2.1.1 Bevisbörda i skatteprocesser	22
2.1.2 Beviskrav i skatteprocesser	26
2.2 Bevisprövning.....	28
2.2.1 Bevisterminologi.....	28
2.2.2 Fri bevisföring och fri bevisvärdering.....	30
2.2.2.1 Värdet av viss typ av bevisning enligt HFD.....	31
2.2.3 Metoder för bevisvärdering i doktrin	33
2.3 Processen i förvaltningsdomstol.....	34
2.4 Skattetillägg.....	34
2.5 Rättssäkerhet.....	35
2.5.1 Rättssäkerhet och Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter.....	38
3 Kvantitativ deskriptiv analys av bevisvärderingen.....	42
3.1 Bevisbördans behandling.....	42
3.2 Beviskravens artikulation	44
3.3 Bevisvärderingens konkretion och transparens	45
3.4 Ombudets påverkan	47

3.5	Indexvariabel	48
4	Rättsfallsstudie.....	49
4.1	Kammarrätten i Göteborg 2507-2509-24	49
4.1.1	Bakgrund.....	49
4.1.2	Bevisvärdering	50
4.1.2.1	Förvaltningsrätten.....	50
4.1.2.2	Kammarrätten	50
4.2	Kammarrätten i Stockholm 1653-1654-23	51
4.2.1	Bakgrund.....	51
4.2.2	Bevisvärdering	52
4.2.2.1	Förvaltningsrätten.....	52
4.2.2.2	Kammarrätten	53
4.3	Kammarrätten i Stockholm 2131-2132-24	53
4.3.1	Bakgrund.....	53
4.3.2	Bevisvärdering	54
4.3.2.1	Förvaltningsrätten.....	54
4.3.2.2	Kammarrätten	55
4.4	Kammarrätten i Sundsvall 849-850-23	55
4.4.1	Bakgrund.....	55
4.4.2	Bevisvärdering	56
4.4.2.1	Förvaltningsrätten.....	56
4.4.2.2	Kammarrätten	57
5	Bevisvärderingen i skatteprocesser i praktiken	59
5.1	Mönster i bevisvärderingen	59
5.2	Skatteverkets roll och dess betydelse	62
5.3	Rättssäkerhetsmässiga konsekvenser för den enskilde.....	63
6	Diskussion och slutsats	65
6.1	Diskussion	65
6.2	Slutsats.....	66
	Bilaga, Datamatrix.....	68
	Källförteckning	77
	Artiklar.....	77
	Rättsfallsförteckning.....	78
	Litteratur	79
	Offentligt tryck	81
	Övrigt.....	82

Summary

This thesis examines how the evaluation, and the results of such assessment, is articulated in the judicial reasonings delivered by the Administrative Courts of Appeal and Administrative Courts in cases regarding tax surcharges and value-added tax, as well as the implications this has for the taxpayer's legal certainty. This thesis is prompted by recent criticism directed at the Swedish Tax Agency and the tax litigation process, put forward, by the Swedish Bar Association and the organisation Rättvis skatteprocess. Studies conducted by the Bar Association indicate that a majority of lawyers consulted consider that the evaluation of evidence in tax proceedings does not yield reasonable outcomes, and that judicial reasoning is insufficiently substantiated.

This thesis employs a combination of doctrinal legal methodology and quantitative empirical analysis. The theoretical framework encompasses the legal structure and invasive nature of tax surcharges, the burden and standard of proof in tax litigation, and the procedural rules and principles of rule of law governing Administrative Courts. The rule of law dimension focuses on the principle of objectivity, predictability, and the right to a fair trial. The thesis also addresses how tax surcharges relate to the European Convention on Human Rights, in particular Article 6, which guarantees the right to a fair trial, and the corresponding obligation on courts to provide sufficiently reasoned decisions. This obligation is essential to safeguard the individual's ability to formulate effective appeals and to protect his or her rights.

The quantitative analysis is based on a selection of cases by the Administrative Courts of Appeal during 2025. These cases were coded according to a codebook comprising variables operationalising the theoretical framework developed in the thesis. Based on the results, an index was created to facilitate an overview of the outcomes. From this index, four pairs of decisions located at the extremes were selected to illustrate instances in which the evaluation of evidence resulted in particularly high or low scores in the quantitative analysis.

The results indicate that approximately one third of the analysed decisions are characterised by limited transparency, insufficient specificity, and a weak connection to the legally relevant facts. In these cases, the courts tend to endorse the reasoning of the lower instance or the tax agency without independently articulating their own analysis or providing a clear account of which pieces of evidence were decisive and why.

The thesis concludes that, in a non-insignificant proportion of the analysed cases, the reasoning concerning the evaluation of evidence fails to meet the standards that may reasonably be required from the perspective of legal certainty, particularly given the criminal nature of tax surcharges and the consequent applicability of Article 6 of the ECHR. It is primarily the principles of predictability and the right to a fair trial that risk being undermined when judicial reasoning does not sufficiently explain the evidentiary assessment. Although no actual bias or systemic injustice can be established through the analysis, it is, from a rule of law perspective, problematic that these fundamental principles may be called into question. The thesis also discusses potential reforms prompted by the findings, including statutory requirements for

the reasoning in tax-surcharge cases and the establishment of a specialised court modelled on the migration courts.

Sammanfattning

Uppsatsen berör hur bevisvärderingen och resultatet av denna uttrycks i domskälen i avgöranden från kammarrätter och förvaltningsrätten i mål gällande skattetillägg och mervärdesskatt, och vilka konsekvenser detta har för rättssäkerheten för den enskilde. Uppsatsen grundar sig på den senaste tidens kritik mot Skatteverket och skatteprocessen som bland annat Advokatsamfundet och Rättvis skatteprocess fört fram. Advokatsamfundet har genomfört undersökningar som visar att en majoritet av advokater som tillfrågats anser att bevisvärderingen i skatteprocesser inte får ett rimligt utfall samt att domskälen motiveras i för låg utsträckning.

Uppsatsen grundar sig på en kombination av rättsdogmatisk och kvantitativ empirisk metod. Det teoretiska ramverket omfattar den rättsliga uppbyggnaden av och ingripande naturen av skattetillägg, bevisbördan och beviskraven i skatteprocessen samt processrättsliga regler och rättssäkerhetsprinciper för skatteprocessen. Rättssäkerhetsaspekten fokuserar på objektivitetsprincipen, förutsebarheten och rätt till rättvis rättegång. Uppsatsen berör även hur skattetillägg förhåller sig till Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter och särskilt artikel 6, rätten till en rättvis rättegång, och skyldigheten som faller under artikeln för domstolar att i tillräcklig omfattning motivera sina domslut. Skyldigheten att motivera sina domslut är avgörande för att säkerställa den enskildes möjlighet att formulera effektiva överklaganden och tillvarata sin rätt.

Den kvantitativa analysen bygger på ett urval av rättsfall som avgjorts i kammarrätterna under 2025, dessa kodas sedan utifrån en kodbok bestående av variabler som är en operationalisering av det teoretiska ramverk som läggs fram i uppsatsen. Utifrån resultatet tas ett index fram för att underlätta överblickbarheten av utfallet. Utifrån detta index väljs i sin tur de fyra ytterligast avgörandeparen för att belysa när bevisvärderingen är på ett sådant sätt att det gav höga respektive låga resultat i den kvantitativa analysen.

Resultatet indikerar att ungefär en tredjedel av de analyserade avgörandena karaktäriseras av låg transparens, begränsad konkretisering och svag koppling till rättsfakta. I dessa fall väljer domstolarna att hänvisa till lägre instans eller Skatteverkets resonemang utan att självständigt artikulera ett resonemang eller tydligt redogöra för vilka bevismedel som var avgörande och varför.

I uppsatsen konstateras avslutningsvis att motiveringen av bevisvärderingen i en inte oansenligt stor del av de analyserade rättsfallen inte når upp till det som rimligen kan krävas ur ett rättssäkerhetsperspektiv, särskilt med tanke på den straffrättsliga karaktär som skattetillägg har och den därmed tillämpliga artikel 6 i Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter. Det är framför allt förutsebarheten och rätten till en rättvis rättegång som riskerar att komma i skymundan när domskälen inte tillräckligt motiverar bevisvärderingen. Även om ingen faktisk bias eller systematisk orättvisa kan konstateras genom analysen så är det ur rättssäkerhetsperspektiv illa nog att dessa grundläggande principer kan ifrågasättas. Uppsatsen diskuterar även möjliga lösningar och förändringar till följd av de resultat som presenterats, som införande av lagkrav på motiveringen av domskäl i skattetillägg samt införande av en särskild specialdomstol modellerad efter migrationsdomstolarna.

Förord

Arbetet med denna uppsats har varit en lång och stundtals krävande process, men också en lärorik och givande avslutning på juristprogrammet vid Lunds universitet. Att få fördjupa sig i bevisvärderingens roll i skatteprocessen har gett perspektiv på rättens praktiska verklighet som sträcker sig bortom det akademiska.

Jag vill rikta ett varmt tack till min handledare Mariya Senyk för värdefull vägledning under arbetets gång. Tack också till alla som tagit sig tid att läsa, komma med inspel och ge uppmuntran längs vägen. Jag vill vidare tacka mina kollegor på EY för engagemang och stöd under uppsatsarbetet. Slutligen vill jag tacka familj och vänner för deras tålamod under dessa månader.

Lund, maj 2026

Karl Alhbin Melin

Förkortningar

EKMR	Europeiska Konventionen för mänskliga rättigheter
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
FL	Förvaltningslag (2017:900)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
KFM	Kronofogdemyndigheten
NJA	Nytt juridiskt arkiv
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
SBL	Skattebrottslag (1971:69)
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det har under det gångna året riktats skarp kritik mot Skatteverket. Det rör sig inte bara om dess interna processordning¹ utan kritik har även riktats mot Skatteverket som inte velat betala tillbaka pengar som en enskild har rätt till enligt dom i förvaltningsdomstol och där denne därför behövt vända sig till Kronofogdemyndigheten.² Kritiken uttalas inte av någon som enkelt kan avfärdas som en rättshaverist utan av Johan Eriksson, ordförande för Sveriges Advokatsamfund, som har profilerat sig inom rättssäkerhets- och brottmålsfrågor.³ Johan Eriksson tillsammans med advokat Clarence Crafoord och professor Joakim Nergelius menar att Skatteverkets agerande i ett specifikt fall är så anmärkningsvärt att om det inte rättas till riskeras anseendet för hela den svenska rättsstaten.⁴

Kritik mot skattesystem är inte ett nytt fenomen; det finns flera kända exempel men kanske är Tebjudningen i Boston det mest kända uttrycket för kritik mot ett skattesystem. Advokatsamfundet har tillsammans med stiftelsen Rättvis Skatteprocess släppt en rapport som följer upp det gemensamma initiativ som 2018 togs av Advokatsamfundet, förvaltningsrätterna samt Skatteverket.⁵ Rapporten baseras på en jämförelse mellan två enkätundersökningar som genomfördes åren 2018 och 2025 och resultaten är anmärkningsvärda. Enkäten ställde frågor till advokater som processar i skattemål och till advokater som processar i övriga mål, en av frågorna och kanske den mest relevanta var: bevisvärderingen får ett rimligt utfall. Svaren som kunde ges gick på en skala där "instämmer helt" är 5 och "instämmer inte alls" är 1, i övriga mål var medelvärden 3,25 medan i skatteprocessen var medelvärdet 1,73 och 84 % av de svarande instämmer inte eller inte alls med uttalandet "att bevisvärderingen får ett rimligt utfall".⁶

Varför är det av intresse vad advokaterna tycker om bevisvärderingen i skatteprocessen? Man kan enkelt konstatera att utkrävandet av skatt är ett betungande offentlighetsrättsligt ingrepp som i en rättsstat kräver rättssäkerhet. Det följer även av 8 kap. 2 – 3 §§ RF, där det beskrivs som ett sådant ingrepp i den

¹ "Skatteverket bryter mot lag och grundläggande rättsprinciper" <https://www.dagensjuridik.se/debatt/skatteverket-bryter-mot-lag-och-grundlaggande-rattsprinciper/> (Hämtad 2026-01-22).

² "Kronofogden jagar Skatteverket" <https://www.aftonbladet.se/nyheter/a/63AB5Q/trots-beslut-i-domstol-vagar-skatteverket-betala-tillbaka-13-miljoner-kronor-till-ola-nordquist> (Hämtad 2026-01-22).

³ "Johan Eriksson blir ny ordförande i Sveriges advokatsamfund" <https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/johan-eriksson-blir-ny-ordforande-i-sveriges-advokatsamfund/> (Hämtad 2026-01-22).

⁴ "Skatteverket bryter mot lag och grundläggande rättsprinciper" <https://www.dagensjuridik.se/debatt/skatteverket-bryter-mot-lag-och-grundlaggande-rattsprinciper/> (Hämtad 2026-01-22).

⁵ Advokatsamfundet & Rättvis Skatteprocess, *Skatteprocessen – har den blivit rättssäkrare?* (2025) https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/skatteprocessen-har-den-blivit-rattssakrare.pdf (2026-01-20).

⁶ Advokatsamfundet & Rättvis Skatteprocess, *Skatteprocessen – har den blivit rättssäkrare?* (2025) https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/skatteprocessen-har-den-blivit-rattssakrare.pdf (2026-01-20), s. 6f.

enskildes ekonomiska förhållanden där normgivningsmakten inte får delegeras från lagstiftaren. Advokatens roll i ett samhälle beskrivs som en garant för rättsstaten,⁷ och därför är det av intresse att uppmärksamma det faktum att det riktas samlad kritik mot en hel processordning från Advokatsamfundet. Det finns likt inom det straffprocessuella anledning att vara vaksam över rättssäkerheten och rättsstatsprinciper inom det skatteprocessuella. Justitierådet Margit Knutsson har uttalat att "Det är lite för ofta som underinstanserna lite för lättvindigt köper Skatteverkets resonemang" och att "Skatteverket tappas ibland, tycker jag, myndighetsrollen när de går in som part."⁸ Det öppnar för att undersöka Skatteverkets roll i processen och hur en myndighet bör agera liksom hur en myndighet faktiskt enligt lag ska agera i den här typer av processer inte endast men också utifrån ett rättssäkerhetsperspektiv.

1.2 Syfte och frågeställningar

Mot bakgrund av den kritik som riktats mot bevisvärderingen i skatteprocessen finns anledning att närmare granska hur domstolarna resonerar kring bevisning i skatteprocesser. Syftet med uppsatsen är att kartlägga hur bevisvärderingen motiveras och kommer till uttryck i domskälen i skatteprocesser, med särskilt fokus på skattetillägg, samt att undersöka vilka rättssäkerhetsmässiga konsekvenser dessa skillnader medför för den enskilde. Analysen bygger på följande centrala frågeställning:

- Hur går bevisvärderingen i skatteprocessen till i praktiken?

Bevisvärderingen i praktiken kan endast förstås och utläsas genom hur den kommer till uttryck i domskälen. Det är enligt min mening inte möjligt att på något annat sätt förstå bevisvärderingen som skett i ett mål, då endast de domare som deltagit i överläggningen faktiskt vet hur bevisen har värderats. För att på ett heltäckande sätt kunna besvara den centrala frågeställningen har jag ställt upp ett antal delfrågor vars svar tillsammans besvarar den centrala frågeställningen. Nedanstående frågor är dessa delfrågor:

- Vilka särskilda modeller och mönster för bevisvärdering i skatteprocessen kan urskiljas ur rättspraxis?
- Hur förhåller sig bevisvärderingen i skatteprocesser till rättssäkerheten?
- Vilken betydelse tillmäts Skatteverkets roll som part och utredande myndighet vid bevisvärderingen, och vilka rättssäkerhetsmässiga konsekvenser får Skatteverkets roll för den enskilde?

1.3 Forskningsläge

Forskningsläget avseende bevisfrågor och särskilt frågor om bevisvärdering är väl dokumenterat. I den processrättsliga litteraturen återfinns flera centrala verk som behandlar bevisrättens grundläggande problemställningar. Till

⁷ "Advokaten i rättsstaten" https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatycket/advokatens-roll-i-rattsstaten.pdf (Hämtad 2026-01-22).

⁸ "Justitierådet: Skatteverkets resonemang köps för lätt" <https://www.dagensjuridik.se/nyheter/justitieradet-skatteverkets-resonemang-kops-for-latt/> (Hämtad 2026-01-22).

dessa hör Ekelöf m.fl., *Rättegång IV*, där bevisbördefrågor och bevisvärdering behandlas inom ramen för den civilprocessuella teorin. Dahlmans *Beviskraft* presenterar ett systematiskt angreppssätt för analys av bevisvärdering. Lindells *Sakfrågor och rättsfrågor* behandlar fördelningen mellan faktum- och rättsfrågor, vilket är av betydelse för den processuella struktureringen av bevisfrågor. Stenings avhandling *Bevisvärde* utgör ett grundläggande arbete inom den svenska bevisvärde läran.

Dessa arbeten är generella till sin inriktning och fokuserar inte på de för skatteprocessen särskilda förutsättningar. För det skatterättsliga området finns mer specialiserade framställningar till exempel: Cassne och Diesen, *Bevis 3*, behandlar bevisrättsliga frågor i anslutning till skattemål, men framställningen fokuserar främst på skattebrott vilket avhandlas i allmän domstol och under andra förutsättningar än skattetillägg i förvaltningsdomstolarna. Leidhammar behandlar i *Bevisprövning i taxeringsmål* bevisvärderingens utformning i skatteärenden, och Lindkvist i *Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen*, undersöker dessa aspekter i praxis.

Det finns begränsat med forskning som systematiskt undersöker bevisvärderingens genomförande i den praktiska rättstillämpningen inom skatteprocessen. Vid genomgång av tillgängligt material framkom inga uppsatser eller avhandlingar som direkt behandlar de frågeställningar som ligger till grund för denna studie. Detta innebär att området inte är uttömmande analyserat i tidigare rättsvetenskaplig forskning och att de frågeställningar som behandlas placerar studien inom ett fält där det finns utrymme för vidare analys.

1.4 Metod och material

Uppsatsen har som syfte att undersöka hur bevisvärderingen kommer till uttryck i praktiken, vilka rättssäkerhetsmässiga implikationer denna praktiska tillämpning kan få för den enskilde samt om det går att utläsa några mönster eller modeller för tillämpningen. För att kunna besvara de frågeställningar som ställts upp i det syftet krävs det att uppsatsen vågar sig utanför den rättsdogmatiska fällan. Därför har jag valt att kombinera flera metoder för att på ett effektivt och tillförlitligt sätt bearbeta det material som krävs för att besvara frågeställningarna. Utöver den rättsdogmatiska metoden kommer en kvantitativ empirisk metod också att tillämpas. Viss överlappning i uppsatsens framställning kan förekomma, vilket är en följd av att materialet analyseras med flera metoder. Detta är ett medvetet metodval och syftar till att belysa olika aspekter av den teoretiska ramen genom skilda analytiska angreppssätt. Min bedömning är att det krävs att ett större underlag undersöks för att kunna uppfatta mönster och modeller i den praktiska bevisvärderingen. Det skulle vara väldigt tidskrävande och falla utanför de uppsatsramar som ställs på ett examensarbete att undersöka den materialmassan med den rättsdogmatiska metoden enbart.

1.4.1 Material

Det empiriska materialet i uppsatsen utgörs av avgöranden från förvaltningsrätt och kammarrätt. Materialet har identifierats genom sökningar i databasen InfoTorg Juridik, som tillhandahåller tillgång till avgöranden från de allmänna förvaltningsdomstolarna. Sökningarna har genomförts med kombinationen av sökorden ”skattetillägg” och ”mervärdesskatt” för tidsperioden 2025-01-01 – 2025-12-31. Sökningen genererade totalt 29 avgöranden i

kammarrätterna, tillsammans med tillhörande avgörande från förvaltningsrätten vilket ger en total på 58, vilka samtliga ingår i uppsatsens empiriska material. Sökorden har valts i syfte att identifiera sådana mål där frågan om påförande av skattetillägg i mervärdesskattesammanhang aktualiserats. Avgränsningen syftar till att möjliggöra en empiriskt hanterbar men fortfarande tillräckligt omfattande materialmängd för att analysera domstolarnas bevisvärdering på ett systematiskt sätt. Samtliga rättsfall som ingår i underlaget redovisas i en Rättsfallsförteckning i bilaga, där instans och avgörandedatum framgår. Eftersom jag har använt kammarrätten som sökkriterium när jag applicerade tidsramarna så är det rättsfall som i kammarrätten avgjorts under 2025, det innebär att det kan finnas rättsfall som avgjorts i förvaltningsrätt tidigare än 2025.

Materialet har analyserats i två steg. Först har en kvantitativ genomgång genomförts av samtliga identifierade avgöranden. Den kvantitativa analysen har inriktats på att identifiera mönster i fråga om bland annat instansutfall, bevisningens typ, domstolarnas uttryckliga resonemang om bevisbörda och beviskrav samt förekomsten av motivering i bevisvärderingsmomentet. Genom denna kartläggning skapas en systematisk översikt över domstolarnas hantering av bevisfrågor.

Därefter har ett mindre urval om fyra kammarrättsavgöranden, med tillhörande förvaltningsrättsavgöranden, analyserats kvalitativt. Urvalet har gjorts med utgångspunkt i avgöranden som representerar ytterligheter i den konstruerade indexvariabeln. Indexvariabeln visar att det finns två avgöranden med värdet 1,3333 och två stycken med värdet 2,6666. Syftet med den kvalitativa analysen är att möjliggöra en fördjupad undersökning av hur bevisvärderingen kommer till uttryck i domskäl där graden av struktur, konkretisering och transparens varierar tydligt. Genom att välja avgöranden där dessa aspekter framträder i mer renodlad form skapas förutsättningar för att identifiera och analysera de rättsligt relevanta dragen i domstolarnas bevisvärdering i praktiken. Urvalet gör inte anspråk på kvantitativ representativitet, utan motiveras av dess analytiska relevans.

Utöver rättsfallen används lagtext, förarbeten och praxis från Högsta förvaltningsdomstolen i den rättsdogmatiska analysen. Relevanta delar av den juridiska doktrinen används för att belysa bevisvärderingens teoretiska utgångspunkter och för att sätta de empiriska iakttagelserna i ett rättsvetenskapligt sammanhang.

1.4.2 Rättsdogmatisk metod

För att kunna besvara uppsatsens frågeställningar krävs att gällande rätt kan fastställas. Analysdelen bygger på det teorikapitel som behandlar vad som utgör gällande rätt avseende bevisvärdering inom skatteprocessen. För att genomföra denna utredning och därefter möjliggöra en kvalitativ analys av de rättsfall som valts ut behövs en vetenskaplig metod som tillåter en systematisk fastställning av vad som kan anses vara gällande rätt. Den metod som är mest lämpad för detta ändamål är den rättsdogmatiska metoden.

Den rättsdogmatiska metoden används för att identifiera, tolka och systematisera rättskällor i syfte att fastslå *de lege lata*. Metoden innebär att tillämparen utgår från rättsordningens etablerade tolkningsprinciper och använder

rättskällor såsom lagtext, praxis, förarbeten och doktrin i enlighet med den rättskällelära och den rättskällehierarki som utvecklats inom svensk rätt. Rättskälleläran anger både vilka rättskällor som är relevanta och hur deras inbördes auktoritet ska bedömas. En central del av den rättsdogmatiska metoden är att identifiera den rättsfråga som ska besvaras. I besvarandet av denna rättsfråga krävs det att de relevanta omständigheterna konkretiseras för att en koppling av dessa ska kunna göras till de relevanta rättsreglerna som är föremål för tolkning, en subsumtionsprocess.⁹ Rättsdogmatiken har den gällande rätten som sitt utgångsläge, den producerar inte gällande rätt utan en intellektuell bearbetning av rättskällematerialet.¹⁰

I samband med den rättsdogmatiska metoden skiljer man ofta mellan bunden och fri juridisk argumentation. Den bundna argumentationen följer rättskällelärans premisser och håller sig till rättskällornas formella auktoritet. Den fria argumentationen använder stöd utanför den traditionella rättskälleläran, exempelvis komparativa resonemang eller rättspolitiska överväganden. Vilken argumentationsform som är möjlig beror på rättsfrågans karaktär. Vid en analys som syftar till att fastställa gällande rätt är utrymmet för fri argumentation begränsat, eftersom tyngdpunkten ligger på sådana rättskällor som kan anses ha auktoritet inom rättssystemet.¹¹ Det är även av vikt att vid den rättsdogmatiska analysen skilja på *de lege lata*- och *de lege ferenda* argumentation. Den förra syftar till att beskriva rättsläget som det är medan den senare på ett normativt sätt försöker besvara frågor som den förra kanske inte lyckats besvara. Att skilja dem åt är av vikt för att man som författare inte ska ge läsaren intrycket av att den oprövade *de lege ferenda* argumentationen har *de lege lata* karaktär.¹² En förutsättning för att *de lege ferenda* argumentationen ska kunna bidra till den rättsdogmatiska forskningen i stort är att den är väl förankrad i en gedigen utredning, som jag i den här uppsatsen strävar efter att uppnå genom mitt kapitel om gällande rätt. Därtill kan en empiriskt betingad juridisk uppsats uppnå på ett tillfredsställande sätt kombineras med en *de lege ferenda* argumentation som ett svar på det empiriska resultat som uppnås.¹³

Vid tillämpning av den rättsdogmatiska metoden måste ställning tas till hur en rättsregel ska tolkas. Rättsregler och dess tolkning samt rättskällornas inbördes hierarki skiljer sig mellan de olika rättsområdena. Att tydligt redogöra för dessa metodologiska val är en naturlig del i den rättsdogmatiska metoden och krävs för att säkerställa objektivitet och gör det möjligt för en granskare eller kritiker att tydligare följa argumentationen. Uppsatsen syftar till att undersöka bevisvärderingen i skatteprocessen och mer specifikt i situationer med skattetillägg. Huvudsakliga tolkningsmodeller är teleologisk tolkning och objektiv tolkning samt en subjektiv tolkning av rättsreglerna. Den teleologiska tolkningen bygger på att tolka en rättsregel med dess ändamål, den subjektiva tolkningen bygger på att tolka rättsregeln utifrån lagstiftarens

⁹ Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, M. & Zamboni, M. (red.). *Juridisk metodlära*. Andra upplagan. (Studentlitteratur, 2018), s. 21.

¹⁰ Frändberg Åke, *Vad sker inom den rättsdogmatiska forskningen?* SvJT 2023 <https://svjt.se/svjt/2023/21> (Hämtad 2026-03-12)

¹¹ Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, M. & Zamboni, M. (red.). *Juridisk metodlära*. Andra upplagan. (Studentlitteratur, 2018), s. 30.

¹² Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, M. & Zamboni, M. (red.). *Juridisk metodlära*. Andra upplagan. (Studentlitteratur, 2018), s. 36f.

¹³ Frändberg Åke, *Vad sker inom den rättsdogmatiska forskningen?* SvJT 2023 <https://svjt.se/svjt/2023/21> (Hämtad 2026-03-12).

perspektiv och den objektiva lagtolkningen bygger på rättsregelns ordalydelse. Skatterätten har traditionellt varit starkt kopplad till den objektiva lagtolkningen vilket bygger på föreskriftskravet i 8 kap. 2 § RF som förbjuder uttagande av skatt om inte lagstöd finns.¹⁴ Legalitetsprincipen i skatterätten innehåller enligt Anders Hultqvist fyra delar: föreskriftskravet, analogiförbud, retroaktivitetsförbud och ett bestämdhetskrav.¹⁵ Mats Tjernberg nyanseerar den objektiva tolkningen av rättsregler i sin bok *Skatterättslig tolkning* framför allt i förhållandet mellan förarbeten och lagtext när konflikter uppstår.¹⁶ Det går enligt Tjernberg att tillåta att en rättsregel tolkas i sin kontext under föreskriftskravet, den systematiska sammanhanget som regeln finns i. Skulle det inte gå att tolka regeln ens i sitt sammanhang så får lagstiftaren ”stå sitt kast” menar Tjernberg.¹⁷ Det innebär inte att legalitetsprincipen ska överges, men rättstillämparen ska kunna låta bli att försöka tolka en svårbestämd regel isolerat. I stället ska rättsregeln sättas in i en större kontext och skulle det inte vara möjligt får förarbeten användas för att tolka en bestämmelse om det är möjligt att inrymma syftet som anges där inom lagregelns formulering.¹⁸

Jag undersöker inte skattelagstiftning specifikt utan fokuserar på bevisvärderingen inom det skatterättsliga området varför det är viktigt att förstå hur rättskällorna och lagtolkningen sker inom området. Dessa ordningar påverkar hur bevisvärderingen sker och därför kommer de att finnas med i analysen. Därtill kommer jag även att använda mig av både *de lege lata*- och *de lege ferenda* argumentation, teorikapitlet syftar att utreda och klarlägga gällande rätt och därför kommer det att karaktäriseras av *de lege lata* argumentation. Jag företar även olika typer av lagtolkningar i uppsatsen beroende på vad det är för rättsregler som ska tolkas, det framgår av den argumentation som förs kring lagtolkningen vilken typ av tolkning det är. Orsakerna till att olika lagtolkningar används är att, som påpekats ovan att olika rättsområden tillåter och använder olika typer för att på bästa sätt tillgodose rättsområdets funktion. I vissa fall nyttjar jag den hållning Tjernberg framför om att sätta lagtexten i sitt sammanhang.

1.4.3 Kvantitativ metod

Uppsatsen har som syfte att besvara hur bevisvärderingen kommer till uttryck i praktiken i skatteprocesser och som led i detta utröna mönster i bevisvärderingen. För att på ett ändamålsenligt sätt kunna identifiera mönster för bevisvärdering i praktiken krävs det att ett tillräckligt stort material bearbetas för att få tillförlitlighet i resultatet.¹⁹ En metod som kan användas för att bearbetning av stora mängder text och produktion av någon form av kvantifierbart resultat är en kvantitativ empirisk metod. Det finns flera olika typer av kvantitativ empirisk metod och alla lämpar sig inte för bearbetning av text. För att

¹⁴ Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 123.

¹⁵ Hultqvist, Anders. (2013) *Legalitetsprincipen och lagtolkning: några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*. Skattenytt, s. 15 & Hultqvist, Anders (2016) *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen* Skattenytt, s. 732.

¹⁶ Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning*. Upplaga 1. (Iustus förlag, 2018), s. 27.

¹⁷ Tjernberg, Mats. *Skatterättslig tolkning*. Upplaga 1. (Iustus förlag, 2018), s. 40f.

¹⁸ Tjernberg, Mats, (2016) *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*. Skattenytt s. 184.

¹⁹ Se ovan avsnitt 1.4.1 *Material*.

bäst uppnå uppsatsen syfte har jag valt att använda mig av en kvantitativ innehållsanalys, det är en metod som möjliggör statistiskt mätbar analys av flera texter.

Metoden bygger på två huvudsakliga delar, där den första tar sikte på att strukturera och beskriva det empiriska materialet, och den andra delen innebär att man analyserar och förklarar det resultat man fick i första steget. Första delen syftar alltså till att skapa den datamatrix som kommer ligga till grund för den analys som ska göras. Den kvantitativa innehållsanalysen bygger på att den som ska göra analysen själv läser igenom textmaterialet och sedan fyller i datamatrixen manuellt utifrån den kodbok²⁰ som tagits fram. Metoden har en stor fördel i att variablerna som kodas i kodboken kan ha ganska hög grad av komplexitet vilket möjliggör djupare och mer nyanserad analys av textmaterialet men det är också en nackdel. En mer komplex variabel innebär också ytterligare tolkning som behöver göras vilket minskar intersubjektiviteten samt ökar risken för att olika personer gör olika tolkningar vid applicerandet av variablerna på textmaterialet. Resultatet av den kvantitativa textanalysen är en datamatrix som lämpar sig för en statistisk analys.²¹ Kodningen genomförs av mig ensam och därför kan ingen interkodarreliabilitet beräknas. För att begränsa risken för inkonsekvent kodning har en detaljerad kodbok och kodinstruktioner använts. Dessa syftar till att reducera tolkningsutrymmet och därigenom stärka studiens reproducerbarhet.

Statistisk analys är ett verktyg som används för att förklara och beskriva sammanställningar av data och kan användas som ett led i kvantitativ innehållsanalys. Den statistiska analysen kräver däremot ett gedigen teoretiskt ramverk för att tillförlitliga slutsatser ska kunna dras ur materialet.²² För uppsatsen har jag valt att använda en statistisk analys i deskriptivt syfte. Metoden ska användas för att identifiera och beskriva variationer i variablerna. En datamatrix kan i princip utgöra underlag för mer avancerade statistiska analyser, såsom regressionsanalyser eller andra former av statistik där slutsatser bortom det analyserade materialet ska dras. I föreliggande uppsats genomförs däremot ingen sådan analys. Den statistiska bearbetningen är av deskriptiv karaktär och består av sammanställningar av frekvenser och procentuella fördelningar samt korstabeller, vilka är när fler än en variabel redovisas i samma tabell.²³ Med hänsyn till materialets omfattning bedöms en sådan analysnivå vara tillräckligt för att synliggöra relevanta mönster i materialet.²⁴

Jag har vid framtagandet av dessa tabeller som visar frekvenser och procentuella fördelningar, samt vid framtagandet av korstabeller använt mig av generativ AI. Jag har laddat upp min datamatrix i Copilot och efterfrågat de utvalda tabellerna och korstabellerna, detta för att effektivisera arbetet och involvera ny teknik i uppsatsarbetet. Efter att tabellerna och korstabellerna

²⁰ Se nedan avsnitt 1.4.3.1 *Kodbok*.

²¹ Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik, Sundell, Anders, Towns, Ann E. & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera människor, organisationer och samhällen*, Sjätte upplagan, helt omarbetad, Norstedts Juridik, Stockholm, 2024, s. 260ff.

²² Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik, Sundell, Anders, Towns, Ann E. & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera människor, organisationer och samhällen*, Sjätte upplagan, helt omarbetad, Norstedts Juridik, Stockholm, 2024, s. 150ff.

²³ Körner, Svante & Wahlgren, Lars, *Statistisk dataanalys*, 5. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015, s. 254.

²⁴ Körner, S. & Wahlgren, L. *Praktisk statistik*. 4., [rev.] uppl. (Studentlitteratur, 2012), s.14.

genererats har jag kontrollerat och justerat framställningen av tabellerna för att bättre passa in i uppsatsen, dels estetiskt, dels för att säkerställa att den data som presenterats är korrekt. Användandet av generativ AI har gjorts i linje med Juridiska fakultetens policy för användning av GAI verktyg, då den generativa AI-modellen inte skapar någon text eller data utan endast sammanställt data i tabeller. All data som används har tillkommit genom mitt självständiga arbete.²⁵

Jag har även tagit fram en indexvariabel som är beräknad på summan av variablerna *Bevisvärdering konkretisering*, *Koppling bevisning – rättsfakta* och *Transparens i bevisvärderingen*; summan dividerades sedan med 3 för att få fram ett medelvärde vilket gav ett värde mellan 1 och 3. I syfte att skapa en överblickbar graf och för att kunna använda indexvariabeln i mitt urval av avgöranden till den kvalitativa analysen så är indexvariabeln aggregerad med kammarrätt och förvaltningsrätt kombinerat. Varje avgörande har fått ett värde mellan 1 och 3, detta har sedan för varje förvaltningsrätts- och kammarrättspar adderats och dividerats med 2. Indexvärdet är fortfarande således mellan 1 och 3, men representerar avgörandeparen i stället för varje avgörande var för sig.

1.4.3.1 Kodbok

Till hjälp i den kvantitativa innehållsanalysen används en kodbok med variabler, koder och definitioner. Dessa måste på förhand bestämmas för att på ett riktigt sätt omfatta det som ska mätas. Utöver detta måste det även finnas en kodinstruktion för att minimera subjektiviteten i bedömningen av de rättsfall som valts ut för analys i uppsatsen.²⁶ Datamatriken,²⁷ som är det resultat av kodbokens applicerande visar de observationer, variabler och de variabelvärden observationerna tillskrivits. Observationer är de undersökningsobjekt som är föremål för uppsatsen. I en datamatrik kan i princip vad som helst utgöra observationer och antalet styrs bland annat av tillgången på tillgängliga observationer. Det är viktigt att antalet observationer är tillräckligt för att möjliggöra den analys som forskningsfrågan kräver.²⁸ En variabel beskriver en egenskap och hur denna egenskap varierar mellan observationerna; här görs en skiljelinje mot en konstant. En konstant är en egenskap som finns hos alla observationer, till exempel att alla rättsfall i studien har Skatteverket som motpart, finns det ingen variation hos observationerna blir det heller inte

²⁵ Juridiska Fakultetens Policy För Användning av GAI-verktyg – Studenter <https://www.jur.lu.se/sites/jur.lu.se/files/2023-12/Juridiska%20fakultetens%20policy%20fo%CC%88r%20anva%CC%88ndning%20av%20GAI-verktyg%20-%20student.pdf> (Hämtad 2026-03-17).

²⁶ Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik, Sundell, Anders, Towns, Ann E. & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera människor, organisationer och samhällen*, Sjätte upplagan, helt omarbetad, Norstedts Juridik, Stockholm, 2024, s. 264.

²⁷ Se bilaga, Datamatrik.

²⁸ Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik, Sundell, Anders, Towns, Ann E. & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera människor, organisationer och samhällen*, Sjätte upplagan, helt omarbetad, Norstedts Juridik, Stockholm, 2024, s. 100f.

intressant att mäta den egenskapen.²⁹ Operationaliseringen av det teoretiska ramverket sker genom en kodinstruktion som ingår i kodboken.

I analysen fungerar domstol, år och förekomst av ombud som bakgrundsvariabler. Variablerna bevisbörda, beviskrav, bevisvärdering, koppling till rättsfakta och transparens utgör studiens centrala utfallsvariabler, eftersom de operationaliserar de rättssäkerhetsaspekter som undersöks. Genom att mäta hur domstolarna behandlar bevisbörda, beviskrav, bevisvärderingens konkretisering samt motiveringens transparens operationaliseras de abstrakta kriterier som i teoridelen definierats som centrala för en rättssäker prövning.

Tabell 1: Kodbok

Variabel	Kod	Definition
Domstol	Text	Ange domstol (förvaltningsrätt eller kammarrätt).
År	Årtal	Avgörandets årtal.
Saken	Text	Exempelvis inkomstskatt, mervärdesskatt, skattetillägg.
Utgång	Skatteverket	Skatteverket vinner i huvudsak.
Utgång	Enskild	Den enskilde vinner i huvudsak.
Utgång	Delvis	Delvis bifall.
Bevisbördan behandlad	0	Bevisbörda behandlas inte i domskälen.
Bevisbördan behandlad	1	Bevisbörda antyds men anges inte uttryckligen.
Bevisbördan behandlad	2	Bevisbörda anges explicit (t.ex. 'det ankommer på...').
Bevisbördans placering	1	Skatteverket.
Bevisbördans placering	2	Den enskilde.
Bevisbördans placering	3	Delad eller skiftande bevisbörda.
Bevisbördans placering	9	Oklart eller ej möjligt att fastställa.
Beviskrav behandlat	0	Beviskrav behandlas inte.
Beviskrav behandlat	1	Beviskrav antyds genom formuleringar.
Beviskrav behandlat	2	Beviskrav anges explicit (t.ex. 'sannolikt').
Bevisvärdering konkretisering	1	Endast sammanfattande slutsats.
Bevisvärdering konkretisering	2	Översiktlig värdering av bevisningen.
Bevisvärdering konkretisering	3	Konkret och individualiserad värdering.
Koppling bevisning–rättsfakta	1	Ingen tydlig koppling redovisas.
Koppling bevisning–rättsfakta	2	Begränsad eller delvis koppling.
Koppling bevisning–rättsfakta	3	Tydlig koppling mellan bevisning och rättsfakta.
Transparens i bevisvärdering	1	Låg, slutsats utan tydlig motivering.
Transparens i bevisvärdering	2	Medel, viss motivering ges.
Transparens i bevisvärdering	3	Hög transparens, resonemanget är följbart.
Standardformuleringar används	0	Nej, schablonartade formuleringar används inte.
Standardformuleringar används	1	Ja, schablonartade formuleringar används.
Ombud	1	Ombud finns

²⁹ Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik, Sundell, Anders, Towns, Ann E. & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera människor, organisationer och samhällen*, Sjätte upplagan, helt omarbetad, Norstedts Juridik, Stockholm, 2024, s. 101.

1.4.3.2 Kodinstruktion

Kodinstruktionernas syfte är att minska utrymmet för subjektiva bedömningar, öka intersubjektiviteten och replikerbarheten samt tydliggöra gränsdragningarna mellan enskilda variabler. Kodinstruktionerna syftar därmed också till att stärka undersökningens interna validitet.

Varje observation utgörs av ett avgörande, det vill säga en dom. Varje dom kodas en gång per variabel och avser därför avgörandet som helhet, inte enskilda stycken eller formuleringar isolerade från sitt sammanhang. Eftersom det är bevisvärderingen som kodas är det domskälen som utgör kodningsunderlaget för variablerna förutom ”utgång” då den avser domslutet. Eventuella yrkanden och särskilda yttranden läggs endast till grund för kodning om de återges eller refereras till i domskälen. Kodningen sker endast utifrån vad som framgår av domskälen; egna antaganden om vad domstolen kan ha menat är påverkar inte kodningen. Vid tolkningsosäkerhet väljs den lägre graden av variabelvärde.

Variabeln ”Domstol” avser den domstol som meddelat avgörandet och kodas i klartext. Variabeln ”År” avser det år då avgörandet meddelades. Variabeln ”Saken” kodas efter det som avgörandet avser och ”Utgång” kodas Skatteverket, Enskild eller Delvis beroende på vem som i huvudsak vinner målet. I de fall det inte klart kan fastslås att endera parten i huvudsak vinner kodas Delvis. Variabeln ”Bevisbörda behandlad” avser i vilken utsträckning domstolen berör bevisbördans existens eller placering. Värdet 0 används när bevisbördan inte behandlas vare sig uttryckligen eller implicit. Värdet 1 används när bevisbördan antyds genom formuleringar, utan att domstolen explicit anger vem som bär bevisbördan. Värdet 2 används när domstolen uttryckligen anger bevisbördans placering, exempelvis genom formuleringar av typen att det ”ankommer på Skatteverket att visa” eller att ”bevisbördan åvilar den enskilde”. Variabeln ”Bevisbördans placering” kodas enligt att kodvärdet 1 avser att bevisbördan ligger på Skatteverket, 2 att den ligger på den enskilde, 3 att den är delad eller skiftande och 9 att placeringen är oklar. Variabeln ”Beviskrav behandlat” avser om och hur domstolen berör nivån på det beviskrav som tillämpas. Värdet 0 används när ingen formulering antyder någon bestämd beviskravsnivå. Värdet 1 används när beviskravet antyds, utan att beviskravet identifieras som normativ standard. Värdet 2 används när domstolen explicit anger beviskravet eller tydligt formulerar den standard som ska uppfyllas, exempelvis genom uttryck eller att beviskravet är av viss bestämd styrka. Variabeln ”Bevisvärderingens konkretisering” avser hur ingående domstolen behandlar den förebringade bevisningen. Värdet 1 används när domstolen endast lämnar en sammanfattande slutsats utan individuell behandling av bevisningen, exempelvis genom att instämma i en parts bedömning. Värdet 2 används när domstolen redovisar flera bevis eller omständigheter men utan att analysera deras inbördes styrka eller relation. Värdet 3 används när domstolen identifierar specifika bevis, värderar deras styrka och väger dem mot eventuell motbevisning.

”Koppling mellan bevisning och rättsfakta” variabeln avser i vilken utsträckning bevisningen kopplas till de rättsfakta som är avgörande för målets utgång. Värdet 1 används när bevisningen redovisas utan tydlig koppling till

relevanta rekvisit. Värdet 2 används när viss koppling förekommer men utan explicit subsumtion. Värdet 3 används när domstolen tydligt identifierar rättsfaktum, kopplar specifik bevisning till detta och genomför en klar subsumtionsbedömning. ”Transparens i bevisvärderingen” avser resonemangets följbart, inte graden av detaljrikedom i sig. Värdet 1 används när motiveringen präglas av bristande struktur eller slutsatser utan redovisad argumentation. Värdet 2 används när resonemanget är i huvudsak följbart men inte fullt ut utvecklat. Värdet 3 används när argumentationen är logiskt uppbyggd, tydligt motiverad och redovisar varför vissa bevis tillmäts större betydelse än andra.

1.5 Metodkritik

Tillförlitlighet i den kvantitativa deskriptiva analysen behöver diskuteras som en möjlig felkälla. Min statistiska analys bygger på en kodbok och den efterföljande kodningen av det utvalda materialet. Jag har försökt med hjälp av en omfattande kodinstruktion minska eventuella subjektiva inslag i kodningsarbetet. Det är dock enligt min mening som ensam kodare av den här typen av material i princip omöjligt att helt utesluta alla former av subjektivitet. Omfattningen av arbetet ger mig inte möjlighet till att låta någon annan person genomföra en parallellkodning för att på så sätt säkerställa subjektivitet hos kodaren inte får genomslag. En möjlighet vore att genomföra två kodningar vid två olika tillfällen för att på så sätt minska subjektiviteten i det fall det under arbetets gång skapats förutfattade meningar som kan läkas genom att tid löper mellan tillfällena. Men det är inte i min mening motiverat med hänsyn till den deskriptiva natur som den statistiska analysen har. Därtill har ingen signifikansnivå beräknats för den statistiska analysen och därför kan inte heller någon tillförlitlighet beräknas på resultatet. Det påverkar i min mening inte analysens resultat eftersom variablerna ligger nära varandra och utfallet följer logiskt av det underliggande sambandet.

1.6 Avgränsningar

Uppsatsens omfattning avgränsas till undersökning av bevisvärderingen i skatteprocesser såsom dessa kommer till uttryck i underrättspraxis. Materialets insamling redogörs för under rubrik *1.4 Metod och material*. Fokus ligger på domstolens prövning av bevisningen vid överklagande av Skatteverkets beslut och på de överväganden som uttryckligen eller underförstått framgår av domskälen. Den materiella skatterätten behandlas endast i den utsträckning den är nödvändig för att klarlägga de rättsfaktum som ligger till grund för bevisvärderingen; någon fördjupad analys av materiella skatteregler företas således inte, och inte heller någon bedömning om domstolens prövning av sakfrågan. Uppsatsen omfattar enbart den förvaltningsprocessuella handläggningen av skattemål. Straffprocessuella frågor behandlas endast översiktligt och instrumentellt, exempelvis för att belysa grundläggande principer om bevisbörda, beviskrav eller rättssäkerhet. Det övergripande intresset är att klarlägga hur bevisvärderingen de facto kommer till uttryck inom ramen för förvaltningsprocessen och vilka rättssäkerhetsmässiga konsekvenser detta medför för den enskilde, därför syftar uppsatsen inte till att genomföra någon komparativ analys mellan skatteprocessen och straffprocessen.

Den empiriska delen av uppsatsen bygger på ett urval av avgöranden från förvaltningsrätt och kammarrätt, det då arbetet syftar till att undersöka hur bevisvärderingen går till i praktiken och det är i underrätterna som det ”vardagliga” bevisvärderingsarbetet sker. Materialet begränsas till mål avgjorda under 2025, dels därför att detta år präglas av omfattande kritik, från bland annat Advokatsamfundet och dess företrädare, mot bevisvärderingen i skatteprocessen, dels därför att materialet är tillräckligt omfattande för att möjliggöra en strukturerad analys. Analysen bygger på rättsfall som behandlar skattetillägg därför att det är en sanktion som jämföras med en straffrättslig sanktion, anledningen till detta är att det på grund av den ingripande naturen hos ett skattetillägg kan ställas högre krav på att rättssäkerhetsprinciper tillvaratas.³⁰ Urvalet avgränsas ytterligare för att behandla endast skattetillägg i mervärdesskattesituationer då det på grund av omfattningen inte hade varit möjligt att inom arbetets ramar analysera alla rättsfall från 2025 som berör skattetillägg. Trots materiella skillnader mellan inkomstskatt och mervärdesskatt möjliggörs analytiska slutsatser som skulle kunna tala för bevisvärderingen inom skatteprocesser i stort.

Därtill begränsas uppsatsen till att behandla processuella frågor som har direkt relevans för bevisvärderingen, såsom domstolens och Skatteverkets utredningsansvar, tillämpningen av bevisbörda och beviskrav samt hur domstolarna motiverar sina slutsatser. Frågor om exempelvis omprövning, resning, verkställighet eller organisatoriska aspekter inom Skatteverket faller utanför uppsatsens ram.

Rättssäkerhet behandlas endast ur det perspektiv som är relevant för bevisvärderingen i skatteprocessen. Analysen avgränsas därför till centrala principer såsom objektivitet, förutsebarhet rätten till domstolsprövning och motiveringsskyldighet. Övriga rättsstatliga perspektiv, såsom effektivitet i skatteförfarandet eller politiska överväganden kring myndighetsorganisation, behandlas inte.

1.7 Disposition

Uppsatsen är uppdelad metodologiskt och därför har jag valt att dela upp dispositionen av uppsatsen för att det ska bli tydligt för läsaren vad som avses i varje avsnitt. Första kapitlet introducerar ämnet och dess relevans, men behandlar även uppsatsens syfte, metod och material. Kapitel två utreder och lägger fram det teoretiska ramverk som behövs för att genomföra både den kvantitativa och den rättsdogmatiska analysen som ska besvara uppsatsens frågor. Det teoretiska kapitlet berör såväl skattetillägg och skatteprocessuella frågor som rättssäkerhetsdiskussioner.

Den deskriptiva statistiska analysen presenteras i uppsatsen tredje kapitel. Relevanta tabeller med korta analyser, i form av identifiering av möjliga mönster och potentiella orsaker, samt förklaringar läggs fram för att kunna bidra till den större analysen som kommer att företas i ett senare kapitel. I det fjärde kapitlet genomför jag den kvalitativa rättsdogmatiska analysen av de utvalda rättsfallen som tillsammans med den deskriptiva statistiska analysen ska användas för att besvara de för uppsatsen framställda frågeställningarna i det

³⁰ Se avsnitt 2.5 *Rättssäkerhet*.

femte kapitlet. Kapitel sex avslutar uppsatsen med sammanställning av slutsatserna och diskussion kring framställningen.

2 Gällande rätt

2.1 Bevisbörda och beviskrav

Vid en utredning av bevisvärderingen behöver även bevisbörda och beviskrav förklaras samt tas med i resonemangen. Det stadgas i 30 § FPL att avgörandet ska grundas på de i målet förekommande handlingarna och det som framkommit i övrigt. Motsvarande finns i 30 kap. 2 § RB ett stadgande att om huvudförhandling företagits ska avgörandet grundas på vad som framkommit under denna, och har det inte företagits någon huvudförhandling så ska det avgöras på handlingarna och vad som i övrigt framkommit i målet. Bevisbördan är tillsammans med beviskravet en central del av alla domstolsprocesser, bevisbördan innebär den skyldighet att lägga fram tillräcklig bevisning för att beviskravet ska vara uppfyllt och ett rättsfaktum ska anses föreligga. Beviskravet är följaktligen kravet på vad som ska anses vara tillräcklig bevisning för att ett rättsfaktum ska anses föreligga. Bevisbördans placering och strängheten i beviskravet beror på en rad olika omständigheter. Omständigheter, bland andra, som partsförhållanden, vem som har bäst förutsättningar att producera bevis samt vem som påstår något, kan i ett tvistemål påverka bevisbördans placering. Beviskravet i tvistemål kan bero på än fler olika omständigheter.³¹ I förvaltningsprocesser och i brottmålsprocesser är både bevisbördans placering och beviskravet tydligare stadgat, vilket kan tänkas naturligt på grund av ärendenas typ och partsförhållandena mellan den enskilde och det offentliga.³²

2.1.1 Bevisbörda i skatteprocesser

Skatteprocesser hanteras i regel av förvaltningsdomstolarna enligt de regler som finns i förvaltningsprocesslagen, FPL. I vissa fall hanterar allmänna domstolar frågan om skattetillägg i ett samordnat sanktionsförfarande. Det efter att EU-domstolen³³ funnit att Sveriges förfarande med skattetillägg i separat process från eventuellt åtal för skattebrott stred mot artikel 50 i rättighetsstadgan och förbudet mot *ne bis in idem*.³⁴ Åklagaren ska bara ta upp frågan om skattetillägg om åklagaren även avser att inleda skattebrottsprocess. Orsaken till att det samlade förfarandet hanteras av allmän domstol och inte förvaltningsdomstol är att regeringen i lagstiftningsprocessen ansåg att det straffrättsliga förfarandet är det tyngre och därför bör det samlade förfarandet hanteras av allmän domstol.³⁵ Det har införts spärrar, i skattebrottslagen (1971:69) och skatteförfarandelagen (2011:1244), som förhindrar Skatteverket att påföra skattetillägg om åklagare inlett en skattebrottsprocess och motsatsvis får en åklagare inte inleda en skattebrottsprocess rörande samma gärning som Skatteverket påfört skattetillägg.³⁶ Kopplat till detta har frågor om

³¹ Se kommentar (Rättegångsbalken, Fitger, Peter med flera) till 35 kap. 1 § RB.

³² Se nedan i avsnitt 2.1.1. och 2.2.

³³ C617/10 (Åkerberg Fransson).

³⁴ Latin och betyder "Icke två gånger för samma sak".

³⁵ Prop. 2014/15:131, s. 73f.

³⁶ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Tredje upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022, s. 231.

laga kraft aktualiserats, och en nedläggning av en förundersökning är inte det samma som ett friande varför skattetillägg ändå kan påföras.³⁷

Närliggande bevisbördan i förvaltningsprocessen kan också nämnas utredningsskyldigheten, som innebär att domstolen enligt 8 § förvaltningsprocesslag (1971:291) har en skyldighet att målet blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. En bestämmelse som ligger nära den för dispositiva tvistemål i 43 kap. 4 § 2 st. rättegångsbalk (1942:740). Till skillnad från vid dispositiva tvistemål ska officialprincipen vara ledande för domstolen vid processledningen.³⁸ Att ärendets beskaffenhet ska styra utredningen har som effekt att det leder till olika utredningsinsatser beroende på vem som initierat ärendet, om det är ett en- eller tvåpartsärende osv. I 23 § förvaltningslag (2017:900) stadgas för myndigheter en motsvarande skyldighet att utreda ett ärende utifrån den beskaffenhet det har, bestämmelsen är generell då FL enligt 4 § är subsidiär till avvikande bestämmelser i annan lag. Officialprincipen kommer däremot till uttryck i 40 kap. 1 § i skatteförfarandelag (2011:1244), som tillsammans med kommunikationsprincipen i 40 kap. 2 § är en viktig del i skatteförfarandet. Utredningskravet kan liknas vid en kontrollstation på vägen till bevisvärderingen, en undermålig utredning blir enligt Gustav Lindkvist ett sakprövningshinder.³⁹ Högsta förvaltningsdomstolen avgjorde ett fall när Försäkringskassan brustit i sin utredningsskyldighet i ett mål om återbetalning av omvårdnadsbidrag. I mål nr 5108–24 uttalar HFD att den bristande utredningen inte ska innebära att sakprövningshinder föreligger. I stället ska målet avgöras med hänsyn till bevisbördans placering och därför kan det inte bli aktuellt att återförvisa målet till Försäkringskassan för dessutom utredning om förutsättningarna för återbetalningsskyldighet föreligger. Målet innebär att HFD fastslår myndigheternas skyldighet att utreda samt att denna skyldighet inte medför en möjlighet att få läka en bristande utredning som ligger till grund för ett överklagat beslut. Hur tillämplig det avgörandet är på skatteprocessen återstår att se, men det finns resonemang i HFD:s *ratio decidendi*⁴⁰ som går att applicera på skatteprocessen.

Förvaltningsdomstolens utredningsskyldighet varierar beroende på måltyp, och domstolen ska genom frågor verka för att ofullständigheter läks. Utredningsskyldigheten är också beroende på partsförhållandena och omständigheterna i det enskilda fallet.⁴¹ I proposition 2012/13:45 framgår att flera remissinstanser ville tydliggöra domstolens utredningsansvar på grund av det förändrade partsförhållandena till följd av att det numera är en tvåpartsprocess.⁴² Därtill anför HFD att det i målet aktuella åtgärderna vidtagna av myndigheten är av betungande karaktär för den enskilde och att den aktuella

³⁷ SOU 2013:62, s. 124ff. & Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Tredje upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022, s. 230f.

³⁸ Lavin, Rune, *Förvaltningsprocessrätt*, Sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2025, s. 99 & Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, Fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2021, s. 151f.

³⁹ Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt*, Upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019, s. 23 & Borison, Bodil; Lindkvist Gustav & Mats Mattson, *Objektivitet vid skatteutredning – en jämförelse mellan skatte- och brottmål*, Skattenytt 2013, s. 34.

⁴⁰ Latin och betyder "Skäl för avgörandet". Resonemang som har prejudicerande verkan, se Ramberg, Jan & Ramberg, Christina, *Allmän avtalsrätt*, Elfte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2019, s. 66.

⁴¹ Prop. 2012/13:45 s. 113f & Prop. 1971:30 s. 529f.

⁴² Prop. 2012/13:45 s. 114.

myndigheten har enligt lag ett huvudansvar för att tillställa att det i ärenden inkommer tillräcklig utredning samt att utredningsansvaret är avsevärt mer långtgående än vid för den enskilde gynnande åtgärder. I den av Skatteverket handhavda skatteprocessen finns utredningsskyldigheten i 40 kap. 1 § SFL, som ålägger Skatteverket att se till att ärendena blir tillräckligt utredda. I förarbetena anges att syftet med utredningsskyldigheten är att Skatteverket ska utreda ärendena så att de är färdigutredda när de når domstol.⁴³ Det talar för att, likt i det ovan redogjorda målet om Försäkringskassan, Skatteverket har en mycket långtgående utredningsskyldighet och att förvaltningsdomstolens utredningsskyldighet begränsas härav. Därför bör det också vara, likt i förevarande mål, att vid bristande utredning från Skatteverkets sida ska målen avgöras på bevisbördans placering.

Bevisbördans placering i skatteprocesser har fastslagits vid flera tillfällen av HFD och är som huvudregel placerad på Skatteverket vid inkomstbeskattningen och på den enskilde vid avdrag.⁴⁴ I äldre SOU:er har uttalats att bevisbördan vid ingripande och betungande beslut åligger på myndigheten,⁴⁵ i dessa utredningar uttalas dock inte att bevisbördan ankommer på den enskilde vid förmån. Gustav Lindkvist drar genom flera rättsfall i migrationsdomstol slutsatsen att bevisbördan placeras på den enskilde vid fråga om förmån samt att ovan nämnda huvudregel gäller tills dess avvikelse uppkommer genom lag.⁴⁶ För att skattetillägg ska bli aktuellt räcker det inte med att den enskilde misslyckats med att bevisa sin avdragsrätt, det krävs också att Skatteverket bevisar att rekvisiten för skattetillägg är uppfyllda. Hanna Grylin menar att "[E]tt svar på en förfrågan där den uppgiftsskyldige uppger att "hunden har ätit upp alla kvittona" [...] är således inte heller tillräckligt för att förutsättningarna för uttag av skattetillägg ska vara uppfyllda."⁴⁷ Vid påförande av skattetillägg ligger bevisbördan på Skatteverket,⁴⁸ det är också värt att notera att Skatteverket genom 45 kap. SFL har långtgående möjligheter till bevissäkring, eftersom bestämmelserna möjliggör flera olika tvångsmedel som kan vidtas vid en revision. Skatteverket kan använda sig av revision i den reviderades lokaler för att eftersöka och beslagta handlingar. Skatteverket får även försegla den reviderades verksamhetslokaler. Beslut om revision fattas av förvaltningsrätten, eller i vissa fall av en granskningsledare, och den reviderade ska underrättas om beslutet så snart som möjligt om det inte finns risk för sabotage. I så fall kan underrättelse i stället lämnas i samband med att revisionen genomförs. Vid handläggning av skattetillägg i samordnat förfarande är bevisbördan placerad på åklagaren, vilket innebär att åklagaren ska bevisa den åberopade gärningsbeskrivningen. Domstolen ska alltså fria den tilltalade

⁴³ Prop. 2010/11:165 s. 410.

⁴⁴ HFD 2012 ref. 69, HFD 2013 ref. 3, RÅ 2001 ref. 22.

⁴⁵ SOU 1991:106, SOU 1946:69, Lindkvist, Gustav, Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen, Upplaga 1, Norstedts juridik, Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2018, Stockholm, 2018, s. 250f.

⁴⁶ Lindkvist, Gustav, Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen, Upplaga 1, Norstedts juridik, Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2018, Stockholm, 2018, s. 250f.

⁴⁷ Grylin, Hanna, *Passivitetsrätten vid skattetillägg*, Örebro University, Diss. Örebro: Örebro universitet, 2019, Örebro, s. 232f.

⁴⁸ Lindkvist, Gustav, Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt, Upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019, s. 69f & Lavin, Rune, Förvaltningsprocessrätt, Sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2025, s. 106f.

om åklagaren inte lyckats bevisa brottslig gärning eller om det har skett på annat sätt än det beskrivet i gärningsbeskrivningen.⁴⁹

Ekelöf talar om två sorters bevisbörda. Den ena sorten är, den *äkta bevisbördan*, som är aktuell när domstolen ska grunda sitt avgörande på allt som handlingarna innehåller eller vad som övrigt framkommit i målet. Det som Ekelöf åsyftar när han talar om den *falska bevisbördan* är situationer då det i domskälen kan utläsas ”bevisbördan har övergått till den svarande” eller liknande formuleringar som antyder att käranden uppfyllt sin bevisbörda och att det ankommer på den svarande att motbevisa. Om den som bär den äkta bevisbördan har uppfyllt sitt beviskrav kommer denna att vinna framgång med sin talan, så till vida att den andre parten inte frambringar bevis som omkullkastar den förstes bevisning. Ekelöf menar att i de fall när beviskravet på den äkta bevisbördan tung bör det inte krävas mycket motbevisning för att den falska bevisbördan ska gå tillbaka till käranden. Därtill kan den äkta bevisbördan aldrig kan gå över, utan i skatteprocesser är den allt som oftast reglerad i lag. I de fall där en domstol eventuellt i domskälen förklarar att bevisbördan går över, efter att käranden fullgjort sin bevisskyldighet, så är det den falska bevisbördan som åsyftas. Dessa formuleringar menar Ekelöf kan leda till förvirring men är inte i strid med att käranden bär den äkta bevisbördan.⁵⁰ Leidhammar instämmer i uppdelningen mellan äkta och falsk bevisbörda. Kännetecknande för den falska bevisbördan enligt Leidhammar är att den vandrar mellan parterna beroende på argumentationen. Leidhammar kallar även uppdelningen materiell och processuell bevisbörda. En uppgift om inkomst som ”bär sannolikhetens prägel kan göras osannolik av motpartens argumentation”.⁵¹ Lindkvist menar att all bevisbörda tar sikte på rättsfaktum och menar att i situationer när den som bär den äkta bevisbördan har gjort sannolikt att ett visst rättsfaktum är uppfyllt kan det uppstå situationer när den andre parten invänder med ett motfaktum. Detta motfaktum kallar Lindkvist för *rättsupphävande rättsfaktum* och Lindkvist menar att han finner stöd för att i rättskällematerial att bevisbördan för detta rättsupphävande rättsfaktum placeras på den som gör gällande detta. Till stöd för detta hänvisar Lindkvist till HFD 2013 ref. 12, detta fall rörde avdragsrätt för ingående moms vid ond / god tro. Bevisbördan för avdragsrätt faller, likt diskuterat ovan, på den enskilde. I avgörandet anförde Skatteverket att den enskilde varit i ond tro och att avdraget därför skulle vägras, Lindkvist menar då att om man följer huvudregeln så ska bevisbördan för ond tro placeras på den enskilde men att HFD placerade denna på Skatteverket. Det berodde på att den enskilde bevisat de grundläggande rättsfaktumen som krävs för avdragsrätt.⁵²

HFD:s avgöranden i RÅ 2001 ref. 22 I och II belyser andra situationer när bevisbördan i skatteprocessen kan justeras i syfte att uppnå ett materiellt riktigt resultat. Avgörandena handlar om inkomstbeskattning av bilförmån. För att en enskild ska beskattas för en förmån av bil krävs att den enskilde disponerar en bil som ägs eller tillhandahålls av arbetsgivaren samt att denna

⁴⁹ Diesen, Christian & Cassne, Hedvig (red.), *Bevis 3* Prövning av skattemål, Norstedts juridik, Stockholm, 1999, s.172.

⁵⁰ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 87f.

⁵¹ Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 62ff.

⁵² Lindkvist, G. *Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt*. Upplaga 1. (Norstedts Juridik, 2019), s.74.

nyttjas i mer än i ringa omfattning privat av arbetstagaren. Detta är de, för prövningen, centrala rättsfakta och det ankommer på Skatteverket att i fråga om inkomstskatt bära bevisbördan. Det framträder däremot vissa svårigheter för Skatteverket att bevisa om en förmånsbil körts privat eller i tjänsten, men att bevisa att bilen disponeras är enklare i sammanhanget. HFD använder formuleringen att utredningssvårigheterna i många fall skulle bli ”oöverstigliga” vilket får konsekvensen att förmånsbeskattning uteblir. Därför ansåg HFD att det allmänna skulle bära ansvar för att bevisa dispositionen av bilen, och att när det är uppfyllt så inträder en presumtion att bilen nyttjats i mer än i ringa omfattning privat. I de fall den enskilde inte kan lägga fram bevisning för att bryta denna presumtion ska skattepliktig bilförmån anses föreligga när Skatteverket bevisat att en förmånspliktig bil disponeras av den enskilde. HFD lyfter fram att som bevismedel skulle en ”noggrant” ifylld körjournal lämpligen kunna användas.

2.1.2 Beviskrav i skatteprocesser

Beviskrav har liknats med ”den maximala osäkerhet som får föreligga för att den beviskyldige har bevisat rättsfaktums existens.”⁵³ Beviskravet i skatteprocessen är lägre än det som gäller i skattebrottsmål. Det generella beviskravet i förvaltningsprocesser är ”sannolikt” vilket motsvarar 75 % säkerhet, vilket jämfört med brottmål där det krävs att det är ställt utom rimligt tvivel vilket motsvarar 95 % säkerhet.⁵⁴ För skattetillägg gäller att det ”klart framgår” att uppgiften är oriktig, som är ett strängare beviskrav än det som gäller vid ordinarie skatteförfarande.⁵⁵ I mervärdesskattesammanhang gäller att den enskilde ska styrka sin avdragsrätt, vad beviskravet ”styrka” innebär framgår inte närmare av lagtexten. Men den får antas utgöra ett högre krav än det vid ordinarie inkomstbeskattning, orsaken till detta är att avdragsrätten måste bevisas med faktura som utgångspunkt.⁵⁶ Den semantiska innebörden av ett beviskrav får inte förväxlas med den åsyftade nivån av säkerhet huruvida ett

⁵³ Lindkvist, Gustav, *Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2018, Stockholm, 2018, s. 62.

⁵⁴ Diesen, Christian & Cassne, Hedvig (red.), *Bevis 3 Prövning av skattemål*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999, s. 175 & Prop. 2002/3:106, s. 118f.

⁵⁵ HFD 2012 ref. 65, HFD 2012 ref. 69 I-III.

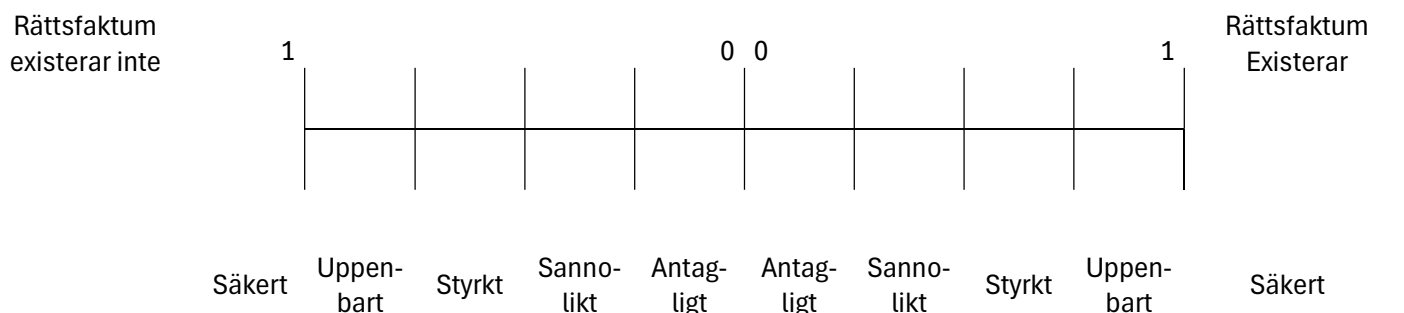
⁵⁶ Lindkvist, Gustav, *Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2018, Stockholm, 2018, s. 352f.

visst rättsfaktum existerar eller inte. Skatteverket har illustrerat förhållandet mellan beviskrav och rättsfaktumets existens med figur 1 nedan.

Sannolikhetsstege för olika beviskrav



Figur 1: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2025.8/327490.html#h-Bevisborda-vem-ska-bevisa> (Hämtad 2026-02-02)



Figur 2

Ovan tabell är framtagen av Ekelöf.⁵⁷ Den högra änden representerar ett åberopat rättsfaktum, och den vänstra änden ska representera den kontradiktoriska motsatsen. Skalan ska visa den inneboende skillnaden mellan olika beviskrav och "antagligt" ska visa på en liten övervikt åt endera håll. Skalan får enligt Ekelöf endast användas i kontradiktoriska förhållanden, där det finns konträrt påstående och där det finns en tredje möjlighet kan skalan inte användas.⁵⁸ Flertalet frågeställningar uppstår när dessa två skalor ställs mot varandra. Hedvig Cassne framför kritik mot båda skalorna, då de enligt

⁵⁷ Se bland andra Ekelöf *Rättegång IV*, s. 85.

⁵⁸ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 85ff.

Cassne dåligt reflekterar de olika bevisnivåerna med hänsyn till att ”sannolikt” ska ligga på 75 % säkerhet. Cassne frågar sig om det var Skatteverkets (då RSV) avsikt i framtagandet av sin skala att de överlappande begreppen innebar en hänvisning till Ekelöfs skala och de beviskrav han ställt upp.⁵⁹ Ekelöf anger att styrkt är det som vanligen används i tvistemål och att det bör i numeriska värden motsvara 90 %, ⁶⁰ vilket bör jämföras med sannolikt och dess 75 % som används i skatteprocesser.

2.2 Bevisprövning

Bevisens syfte är att i ett specifikt mål få domstolen att tillämpa eller att inte tillämpa en rättsregel. Domstolen ska under sin överläggning utifrån det i målet framlagda bevisen dra slutsatser om huruvida de åberopade rättsfakta föreligger eller inte.⁶¹ Christian Dahlman menar att bevisvärderingen består av flera olika bedömningar. Först ska varje enskilt bevisfaktum bedömas för att avgöra med vilken styrka det ger stöd åt bevistemat,⁶² och därefter ska samtliga bevisfaktum som rör samma bevistema räknas samman för att avgöra den samlade kraften med vilken bevisfaktumen talar för bevistemat. Här finns en risk menar Dahlman, på så sätt att om sammanläggningen görs på fel sätt riskerar de samlade bevisfaktumen få för stark eller för svag verkan. Slutligen skall sammanställningen ställas mot det i målet gällande beviskravet för att avgöra om det är tillräckligt för att anse bevistemat uppfyllt.⁶³ Det är för en fortsatta framställningen av betydelse att klargöra betydelsen av och skillnaden mellan följande begrepp: bevistema, bevisfaktum och rättsfaktum.

2.2.1 Bevisterminologi

En rättsregel har som utgångspunkt en utformning som bygger på att det ställs upp vissa förutsättningar för regelns tillämplighet, vilket medför att det är möjligt att skriva om rättsreglerna till ”om-..., så- ...” satser. Exempelvis 2 § SBL: *om* någon uppsåtligen lämnar oriktig uppgift och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna, *så* döms denne för skattebrott till fängelse. Ett rättsfaktum är om-satsen i en rättsregel, det som även kallas *rekvisit*. Komplexa rättsfaktum innebär rättsregler som innehåller om-satsen i flera led, eller rättsregler som innehåller obestämda rättsbegrepp. Bland sådana begrepp kan nämnas ”vårdslöshet”, ”arbetstagarförhållande” och ”oskälighet”.⁶⁴ Att termen avser rekvisit kan förklaras med att den nyttjas för att kunna särskilja mellan förutsättningarna i en rättsregel på det teoretiska planet och faktiska omständigheter i verkligheten. Även andra termer kan användas för att göra den distinktionen, ”abstrakt och konkret rättsfaktum”, ”relevant faktum”, ”relevanta omständigheter”, faktiska omständigheter” et cetera. Rättsfaktum är således omständigheter med direkt koppling till bedömningen om huruvida en rättsregel är tillämplig eller inte. Rättsfaktumet är därför en viktig del i domstolens materiella prövning, eftersom rättsfaktumet ställs mot

⁵⁹ Diesen, Christian & Cassne, Hedvig (red.), *Bevis 3 Prövning av skattemål*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999, s. 144ff.

⁶⁰ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 85f.

⁶¹ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 17.

⁶² Se 2.2.1 *Bevisterminologi*

⁶³ Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 12f.

⁶⁴ Lindell, Bengt, *Sakfrågor och rättsfrågor* [Elektronisk resurs] *en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt*, Iustus förlag, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, Uppsala, 1987, s. 27.

rekvisitet i en rättsregel för att avgöra om rättsföljden inträder.⁶⁵ Rättsfaktum fungerar som en brygga för att sammankoppla en rättsregel med bevisvärderingen.⁶⁶

Christian Dahlman menar att bevistemat är den hypotes som ska bevisas med hjälp av bevisfaktum. I en brottmålsrättegång är gärningsbeskrivningen det övergripande bevistemat. Gärningsbeskrivningen är utformad för att omfatta rekvisiten för en viss gärning, och som redogjort för ovan ska rättsfaktum som uppfyller en rättsregels rekvisit föreligga för att en rättsföljd ska träda i kraft.⁶⁷ Ekelöf menar att det ur existensen av ett bevisfaktum går att dra slutsatser om sannolikheten för ett bevistemats existens samt att ett slutligt bevistema alltid är ett rättsfaktum. Ett bevistema som inte är slutligt kan bestå i bevisfaktum, hjälpfakta och erfarenhetsatser. Det är inte endast slutliga bevisteman som kan bli föremål för bevisvärdering, dock kan endast slutliga bevisteman bli föremål för bevisbörda och beviskrav.⁶⁸ Bevisfaktum är per definition alltid sammankopplade med ett rättsfaktum, ett subsumtionsfaktum. Ett subsumtionsfaktum är ett faktum som antingen ensam eller tillsammans med andra fakta gör en regel tillämplig.⁶⁹ Hjälpfaktum är sådant som endast förstärker eller försvagar det värde ett bevisfaktum har för ett bevistema. Ekelöf skiljer på avsiktliga och tillfälliga bevis, där den förstnämnda är sådant som skapats för att vara ett bevisfaktum som protokoll med flera. Tillfälliga bevis är sådant som uppkommit utan tanke på att vara bevisfaktum.⁷⁰

Termerna *kausal bevisning* respektive *icke-kausal bevisning*, *strukturel bevisning* samt *direkt och indirekt bevisning* behöver också klargöras då de är viktiga för att förstå bevisvärdering. Ekelöf menar att sådan bevisning som inte direkt har orsakats av bevistemat är icke-kausal, som att någon ser en handling bli utförd är således ett kausalt bevis då detta bevittnande inte kunnat ske om inte handlingen utfördes.⁷¹ Strukturel bevisning kan liknas vid ett mönster som ska förklara bevistemat så att det blir antagligt. Det är sådan typ av bevisning som Ekelöf menar är icke-kausal men som tillsammans i en struktur får överensstämmelse med bevistemat, som exempel ges bokföringsuppgifter som förvisso är orsakad av en specifik transaktion men som isolerad inte säger något om bevistemat. För att skilja strukturel bevisning från beviskedjor anges att dessa icke-kausala bevis inte leder till varandra utan att de verkar samfällt. När det gäller subjektiva rekvisit i brottmålsrättegångar anser

⁶⁵ Lindell, Bengt, *Sakfrågor och rättsfrågor* [Elektronisk resurs] *en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt*, Iustus förlag, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, Uppsala, 1987, s. 27f & Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt*, Upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019, s. 119.

⁶⁶ Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 11f.

⁶⁷ Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 12.

⁶⁸ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 18.

⁶⁹ Lindell, Bengt, *Sakfrågor och rättsfrågor* [Elektronisk resurs] *en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt*, Iustus förlag, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, Uppsala, 1987, s. 32ff.

⁷⁰ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 21ff.

⁷¹ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 25f & Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 39f.

Ekelöf att det oftast endast finns strukturala bevis.⁷² Dahlman menar däremot att det visst finns ett orsaksförhållande mellan bevistema och bevisfakta även vid struktural bevisning. Det finns enligt hans mening bevisfakta som är spår av bevistemat och bevisfakta som är betingelser för bevistemat. Dahlman menar dessutom att den här uppdelningen mellan bevisning där bevistemat orsakar bevisfaktumet och vice versa var viktigt för Ekelöf för att den möjliggör hans metod för bevisvärdering, bevisvärdeметoden. En metod som Dahlman riktat kritik mot. Många termer inom bevisterminologin är föremål för begreppsglidning och termerna direkt och indirekt bevisning är inte unika i det avseendet. Begreppen kan förstås som att direkt bevisning är sådant som direkt pekar på bevistemat och att indirekt bevisning kräver ett eller flera mellanled, eventuellt som kedjebetisning. Dahlman menar dock att all bevisning kan utgöra indirekt bevis och hänvisar till Bengt Lindell, som menar att varje bevisning kan ses som en beviskedja.⁷³ Indirekt bevisning i den betydelsen kan liknas med den framställning om stödbetisning som Ekelöf lägger fram, som ett bevis vilket endast tillsammans med andra bevis är tillräckligt för att uppfylla beviskravet. Ekelöf flaggar för begreppsglidning mellan stödbetisning, hjälpfakta och indicium. Sammantaget är att oavsett begrepp så är det bevisning som självständigt har lågt bevisvärde.⁷⁴

2.2.2 Fri bevisföring och fri bevisvärdering

När FPL togs fram anfördes det i förarbetena att den skulle vara kort och koncis, varför det ibland skulle komma att saknas bestämmelser som anses värdefull för processen. Det skulle läkas genom att förvaltningsdomstolarna fick tillämpa RB analogt.⁷⁵ Det är därför intressant för skatteprocessen att redogöra för bevisvärderings- och bevisföringsprinciper som finns i RB, då det saknas i FPL och SFL med undantag för 8 § FPL. Principen om fri bevisvärdering hade dock redan varit en viktig del i processen i förvaltningsförfarandet.⁷⁶

I processer både vid förvaltningsdomstolar och vid allmänna domstolar är principen om fri bevisföring huvudregel. Det innebär att allt som kan tänkas ha ett bevisvärde får läggas fram som bevisning. Det gäller även sådana bevis som framkommit i strid med gällande rätt, som HD avgjorde i NJA 1986 s. 489. I det fallet hade en person som var åtalad för rattfylleri fått ett blodprov taget som skulle bevisa alkoholkoncentrationen i blodet, eftersom blodprovet inte hade tagits av en legitimerad sjuksköterska vilket lagen föreskrev. Att blodprovet tagits i strid med lag utgjorde enligt HD inget hinder att beviset lades fram, men det skulle beaktas under bevisvärderingen. Ekelöf menar att principen om fri bevisföring framgår av 35 kap. 1 § RB. Det innebär dessutom att principen kan utläsas av 30 § FPL, i kombination med analog förståelse av bevisvärdering ur RB, då den stadgar att rättens avgörande ska grunda sig på

⁷² Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 215ff.

⁷³ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 215ff & Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 40ff.

⁷⁴ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 25f. & Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 42.

⁷⁵ Prop. 1971:30, s. 283.

⁷⁶ Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål: [Examination of evidence in the tax procedure]*, Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 42f.

vad som framkommit i målet. Ekelöf menar också att principens stadgande betyder att rätten inte får låta bli att värdera bevisning som lagts fram men som inte avisats enligt de särskilda regler om avisning av bevisning som finns.⁷⁷ I FPL ges domstolen möjlighet att avvisa överflödigt utredning genom 8 § 3 st., eftersom det är ett led i domstolens processledningsskyldighet att processföringen begränsas till det i målet aktuella sakprövningen. Inskränkningar i den fria bevisföringen kan ske genom att ett bevis är exklusivt på det sätt att inget annat bevis får läggas fram om ett rättsfaktum.⁷⁸ Börje Leidhammar exemplifierar exklusiva bevismedel som i frågan om deklarationsskyldighetens fullgörande är deklarationen ett reellt bevismedel som är exklusivt för rättsfaktumet.⁷⁹ Motsvarande finns i 35 kap. 7 § RB en möjlighet för rätten att avvisa bevisning som inte är av betydelse i målet.

Även principen om den fria bevisvärderingen går att finna i 35 kap. 1 § RB, motsvarande bestämmelse finns inte i FPL men är alltså gällande som redogjort för ovan. Den fria bevisvärderingen innebär enligt Ekelöf ett motsatsförhållande till legal bevisteori som innebär att viss typ av bevisning har ett satt värde.⁸⁰ Det finns däremot flera olika metoder för bevisvärdering och det finns de som menar att fri bevisprövning lämpar sig sämre för förvaltningsprocesser, eftersom domstolen går miste om möjligheten att i skriftliga förbanden bedöma parter på ett sätt att uppträda.⁸¹

2.2.2.1 Värde av viss typ av bevisning enligt HFD

HFD har i flera avgöranden lämnat vägledning om hur bevisvärdering ska ske i vissa specifika situationer i skatteprocessen. Dessa avgöranden har stor rättslig betydelse eftersom de markerar att bevisvärderingen i vissa situationer inte fullt ut kan följa den traditionella principen om fri bevisvärdering. Den följande framställningen är inte uttömmande utan exemplifierar endast HFD:s ansats att fastslå värdet av viss typ av bevisning. I RÅ 2009 ref. 42 framhölls att generellt hållna påståenden ska ges lägre bevisvärde än konkreta och detaljerade uppgifter. Målet rörde avdrag för bilresor där Skatteverket, med hänvisning till schablonmässiga antaganden om privat körning, ifrågasatte den enskildes uppgift om körsträcka. HFD konstaterade att den skattskyldiges specifika redogörelse väge tyngre än Skatteverkets allmänt hållna invändningar.

I HFD 2020 ref. 52 prövades kontantinsättningar på ett bankkonto. Den skattskyldige uppgav att insättningarna avsåg barnens pengar samt kontantlån från en släkting. Skatteverket ansåg att insättningarna härrörde från en dold näringsverksamhet och beslutade om skönsbeskattning och skattetillägg. I

⁷⁷ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 34ff.

⁷⁸ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 41f. & Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 48.

⁷⁹ Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 48.

⁸⁰ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 26, 160.

⁸¹ Lindell, Bengt, *Sakfrågor och rättsfrågor* [Elektronisk resurs] *en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt*, Iustus förlag, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, Uppsala, 1987, s. 74 & Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 41.

domstol utvecklade den skattskyldige sina uppgifter och förklarade att medlen kom från kontantlån och från banklån som han lånat vidare till bekanta, vilka återbetalat kontant. HFD uttalade att Skatteverkets bevisning måste bedömas i ljuset av den skattskyldiges förklaringar. Om Skatteverket presenterat ett tillräckligt starkt underlag ska skönsbeskattning ske, men den skattskyldige kan bryta denna bevisning genom att lämna en konkret och underbyggd förklaring. Ett rent påstående om att kontanta medel kommer från lån eller gåvor är normalt inte tillräckligt; sådana uppgifter ska i regel styrkas genom handlingar som visar pengarnas väg, exempelvis låneavtal, kvittenser eller kontoutdrag, såsom framhållits i RÅ 2009 ref. 27 II och III. HFD betonade också att det vid kontantinsättningar är den skattskyldige som har lättast att visa medlens ursprung, och att avsaknad av dokumentation kan påverka förklaringarnas tillförlitlighet. Intyg från närstående ska tillmätas lågt bevisvärde.

HFD har uttalat sig om bruttovinstkalkyl och kontantberäkning som bevisning för att skönsbeskatta en enskild. HFD har i flera avgöranden uttalat att räkenskaper som är formellt korrekta normalt tillmäts ett betydande bevisvärde och ska utgöra utgångspunkten vid bedömningen. Skönsbeskattning kan därför inte grundas enbart på en kalkylmetod om inte resultatet med tillräcklig styrka indikerar brister i deklarationen eller dess underlag. Domstolen har samtidigt betonat att både bruttovinstkalkyler, kontantberäkningar och liknande indirekta metoder är förenade med betydande osäkerhetsmoment. De kan därför inte bedömas isolerat utan måste vägas mot den skattskyldiges egna förklaringar, dokumentation och omständigheterna i övrigt. Ett avvikande kalkylresultat vare sig när det gäller låg bruttovinst, lågt kontantöverskott eller en beräkningsmodell som utgår från förbrukningsdata kan utgöra en indikation, men det blir först bevismässigt bärkraftigt om den skattskyldige inte lämnar en rimlig och underbyggd förklaring. Domstolen har samtidigt understrukt att beviskravet är högt, särskilt vid eftertaxering, och att Skatteverket måste visa mer än att den skattskyldiges uppgifter kan ifrågasättas. När räkenskaperna inte kritiserats materiellt, och när den skattskyldige lämnat trovärdiga uppgifter har domstolen inte ansett att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda även om kalkylen pekat på en differens. I sådana fall har skönsbeskattningen undanröjts.⁸²

HFD har fastslagit att bokförda fakturor från en oberoende motpart som utgångspunkt ska godtas. En näringsidkare har visserligen ansvar för ordning i sin dokumentation, men räkenskaper som inte är direkt motbevisade har normalt ett betydande bevisvärde. Att ett fakturabolag i sig uppvisar brister uteblivna deklarationer, kontantuttag, oseriösa företrädare eller avsaknad av räkenskapsmaterial är inte tillräckligt för att frångå kundens deklaration. För att HFD ska acceptera att fakturor är osanna krävs att Skatteverket visar omständigheter som knyter just den skattskyldiges transaktion till ett osant förfarande; det räcker inte heller att näringsidkaren tidigare handlat med osanna fakturor. Den skattskyldiges avsaknad av mer detaljerat underlag, såsom tidrapporter eller fullständiga namn, kan påverka bevisläget, men bedömningen sker i relation till uppdragets art och omfattning. Om arbetet faktiskt utförts och inget i utredningen tyder på återbetalning av medel till

⁸² Se RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27, HFD 2012 ref. 65.

företagsledaren, eller att kunden varit delaktig i ett upplägg, når Skatteverkets bevisning inte upp till kraven.⁸³

2.2.3 Metoder för bevisvärdering i doktrin

Metoderna för bevisvärdering handlar alla om att domstolen ska granska och värdera den bevisning som lagts fram. Det går att i doktrinen utläsa att ämnet är kontroversiellt och att det finns många olika metoder om vilka åsikterna går isär.⁸⁴ Ekelöf vill poängtera en skiljelinje mellan *sannolikhetsorienterade* och *psykologiska eller kognitiva* metoder. I den förstnämnda kategorin ingår bland andra bevisvärde- och bevistemametoden vilka jag redogör för nedan. De psykologiska eller kognitiva metoderna kommer jag inte att redogöra för, då dessa till stor del bygger på utländska studier i rättssystem vilket medför att det kan vara problematiskt att översätta till det svenska systemet.⁸⁵ Ekelöf poängterar att dessa metoder skiljer sig åt på tre huvudsakliga sätt. Bevistemametoden innebär att den som värderar bevisen ska utgå från sannolikheten för att bevisematet föreligger beroende på om ett visst bevis föreligger. Bevisvärdesmetoden innebär att den som värderar bevisen frågar sig med hur stor sannolikhet det är som föreligger för att bevisfaktumet bevisar bevisematet. Den första huvudsakliga skillnaden är enligt Ekelöf att bevistemametoden inte på samma sätt lägger vikt vid kausalitet. Varje bevisfaktum kan ha bevisvärde antingen för eller mot bevisematet och att det krävs en erfarenhetssats vid varje värdering. Detta leder till en mer och mer komplex bevisvärdering för varje steg enligt Ekelöf. Den andra skillnaden berör ursprungssannolikhet, där det är för bevistemametoden intressant att beakta sannolikheten för bevisematet innan någon bevisning lagts fram, det vill säga om företeelsen är vanlig eller ovanlig. Om en företagare exempelvis påstår sig ha kostnader för att bedriva verksamheten kan det även innan bevis presenteras sägas vara vanligt förekommande, och motsatsvis om en privatperson gör samma påstående. Bevisvärdesmetoden utgår i stället från att inget är känt om bevisematet innan värderingen påbörjas. Den tredje och sista skillnaden berör sannolikhetsbegreppet som enligt bevistemametoden är tvåsidigt medan den enligt bevisvärdesmetoden är ensidigt. Bevistemametoden ger värden åt både bevisematet och dess motsats medan bevisvärdesmetoden inte uttalar sig om motsatsen då det i stället ska anses som ovisst. Ekelöf sammanfattar metoderna som sådana att bevisvärdesmetodens analys är mer konkretiserande medan bevistemametoden är mer generaliserande. Leidhammar menar att det för en taxeringsprocess är mer lämpligt att nyttja bevisvärdesmetoden som steg för steg analyserar bevisfaktum gentemot rättsfaktum, men han menar också att det är viktigt att komma ihåg att dessa är teoretiska metoder som båda har för och nackdelar.⁸⁶ Anders Stening uttrycker det så att vid nyttjandet av bevistemametoden saknar den som utför bevisvärderingen möjligheten att uttrycka värdet av varje enskilt bevisfaktum för sig, vilket vid bevisvärdesmetoden är möjligt.

⁸³ Se HFD 2019 ref. 9, HFD 2012 ref. 69.

⁸⁴ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 161 & Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018, s. 9 & Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 120.

⁸⁵ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 161ff.

⁸⁶ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992, s. 161ff. & Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995, s. 123ff.

Något som Stening menar är en förutsättning för att på ett adekvat sätt kunna analysera sammansättningar av flera bevisfakta.⁸⁷

2.3 Processen i förvaltningsdomstol

Enligt 40 § FL ska ett beslut överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Det innebär att beslut fattade av en myndighet i Sverige ska överklagas till en förvaltningsdomstol. Därtill följer av 41 och 42 §§ att ett beslut får överklagas som det kan antas påverka någons situation på ett inte obetydligt sätt samt att det är endast den vilken beslutet angår om det gått denne emot som får överklaga. Dessutom finns det vissa formella krav på överklagandet, som att det ska lämnas in skriftligt till den myndighet som fattat beslutet samt att det i 3 och 4 §§ FPL finns stadgande om särskild information som ska finnas med i ett överklagande. Att ett beslut överklagas till förvaltningsrätt innebär att målet anhängiggörs hos domstolen. Förvaltningsdomstolarna har en skyldighet att se till att målet blir tillräckligt utrett sett till dess typ; de har även en skyldighet att genom frågor och påpekanden se till att parterna läker brister i sina framställningar. Detta stadgas i 8 § FPL som också ger möjlighet att avvisa överflödig bevisning. Processledning kan uppstå i tre olika situationer: vid språkliga brister, rättsliga brister och till följd av domstolens bedömningar. Den språkliga processledningen bygger på att domstolen måste förstå vad som yrkats och vilka omständigheter samt bevisning som åberopats. Kan domstolen förstå vad som yrkats trots vissa brister bör det av processekonomiska skäl inte ske någon processledning. I mer för den enskilde betungande mål i förvaltningsdomstol ska tolkningen av åberopade omständigheter vara tämligen sträng. Domstolen har även när det är processekonomiskt påkallat möjlighet att *ex officio* inhämta utredning, men även i vissa fall när part på egen hand inte åberopat omständigheter relevanta för målets avgörande.⁸⁸ I förvaltningsprocessen är huvudregeln en skriftlig process vilket stadgas av 9 § FPL; det får däremot ingå muntlig förhandling om det är till fördel för utredningen eller kan främja ett snabbt avgörande. I förvaltningsrätten finns det stora möjligheter för en part att påkalla muntlig förhandling medan möjligheterna i kammarrätten är mer begränsade. I HFD finns det ingen möjlighet för enskild part är begära muntlig förhandling utan det sker i så fall enligt andra stycket. Den muntliga förhandlingen är ett komplement till det skriftliga förfarandet.⁸⁹

2.4 Skattetillägg

Skattetillägg är en skatterättslig sanktion som regleras i 49 kap. skatteförfarandelagen, SFL, och det är en avgift som tas ut på skatter som omfattas av SFL förutom de som undantas genom 2 kap. 1 § SFL. Skattetillägg ska även tas ut på vissa avgifter som omfattas av SFL, däremot inte alla. De omständigheter som föranleder att skattetillägg tas ut är reglerade i 4 – 9 §§ vilka är vid oriktig uppgift, skönsbeskattning, omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte gjorts. Skattetillägg får däremot inte alltid tas ut och det regleras i 10 – 10e §§, det handlar om situationer när den felaktighet som ligger till grund för skattetillägget redan omfattas av en anmälan om

⁸⁷ Stening, Anders, *Bevisvärde*, Univ., Diss. Uppsala: Univ., 1976, Uppsala, 1975, s. 33ff.

⁸⁸ Ulrik Von Essen, *Förvaltningsprocesslagen m.m.* [JUNO]: En kommentar, version 9, 2025, se kommentar till 8 §.

⁸⁹ Prop. 1971:30 s. 535f.

brott, när den uppgiftsskyldige på egen hand rättat felaktigheten eller skattebeloppet som kunde undandragits är obetydligt.

Skönsbeskattning sker när den uppgiftsskyldige inte har lämnat in deklaration och innebär att Skatteverket bestämmer den uppgiftsskyldiges inkomst baserat på vad som är skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Skönsbeskattning kan också ske när deklarationen är så behäftad med brister att det inte går att på ett tillförlitligt sätt beräkna skatten. Det framgår av 57 kap. 1 § SFL.

Skattetillägg ska tas ut om någon lämnat oriktig uppgift under förfarandet till ledning för egen beskattning, vilket följer av 49 kap. 4 §. På slutlig skatt tas normalt ut 40 % av den skatt som i det fall den oriktiga uppgiften godtagits, staten skulle gått miste om. Skattetillägg på annan skatt tas normalt ut med 20 %. Vad som är en felaktig uppgift framgår av 5 §, uppgiften ska anses felaktig om det klart framgår att den är felaktig eller en uppgift som ska lämnas men som uteblivit. En uppgift kan inte anses vara oriktig om den tillsammans med övriga uppgifter utgör tillräckligt underlag eller uppgiften uppenbarligen inte kan läggas till grund för beslut. Därtill skiljer man mellan oriktig uppgift och oriktiga yrkanden. I det fall den uppgiftsskyldige korrekt redovisat sakförhållandena men utifrån dessa dragit en felaktig slutsats om de taxeringsrättsliga konsekvenserna har den uppgiftsskyldige inte lämnat en felaktig uppgift.⁹⁰

Vid bedömning om en fråga om ett avdragsyrkande innebär att en oriktig uppgift lämnats har HFD uttalat att ledning ska tas i huruvida den lämnade uppgiften kommer att vilseleda Skatteverket med hänsyn till de faktiska förutsättningarna som föranlett det oriktiga yrkandet.⁹¹ Att uppgiften uppenbarligen inte kan läggas till grund för beslut bygger på Skatteverkets utredningsskyldighet, är uppgiften som lämnats så bristfällig att myndigheten måste utreda förhållandet vidare är det alltså ingen oriktig uppgift som skattetillägg kan utgå för. I RÅ 2008 ref. 51 hade avdrag yrkats för kostnader för resor mellan bostad och arbete med ett belopp som var tio gånger för högt, det yrkade avdraget motsvarade två tredjedel av den enskildes löneinkomst, då ansågs Skatteverket ha utredningsansvar. Avgörandet bör jämföras med RÅ 2008 ref. 61 II där det var liknande omständigheter men avdraget utgjorde endast en tredjedel av tjänsteinkomsten, i det fallet ansågs det ha varit oriktig uppgift. Uppgifterna som lämnats behöver inte på något sätt heller vara orimliga för att Skatteverkets utredningsskyldighet ska aktualiseras, något som HFD vid flera tillfällen fastslagit.⁹²

2.5 Rättssäkerhet

Rättssäkerhet och rättsstaten är två varandra närliggande begrepp och det går att påstå att utan den ene kan inte den andra existera; de är således nödvändiga förutsättningar för varandra trots att rättssäkerheten i viss mån kan sägas vara inbegripet i rättsstaten. Rättssäkerhet är ett ord som finns belagt i svenskan sedan 1814 och kommer från tyskans Rechtssicherheit,⁹³ men trots att det i

⁹⁰ RÅ 1976 ref. 161.

⁹¹ HFD 2012 ref. 69.

⁹² Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Tredje upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022, s. 35ff.

⁹³ Svensk ordbok, <https://svenska.se/so/?id=168323&pz=7>.

över 200 år varit en del av det svenska språket tycks det inte finnas någon allomfattande definition av begreppets innebörd.⁹⁴

Claes Beyer sammanfattar Advokatsamfundets (1988) arbete med att definiera begreppet rättssäkerhet med ”Rättssäkerhet föreligger alltså när vissa livsvärden – livet, kroppslig integritet, personlig rörelsefrihet, yttrandefrihet, förenings- och församlingsfrihet, egendom mm – skyddas mot statsmaktens ingripanden genom regler som har karaktären av lag och som garanterar förutsebarhet för medborgarna.”⁹⁵ Ofta innebär försök att definiera begreppet rättssäkerhet för praktisk tillämpning skapande, eller hänvisande till tidigare skapade, kataloger av rättigheter och friheter. Legalitetsprincipen, objektivitetsprincipen, rätten till domstolsprövning, rätten att inom rimlig tid få ett avgörande samt offentlighetsprincipen är en katalog av de rättigheter och friheter som kan sägas innefattas i begreppet rättssäkerhet.⁹⁶ Advokatsamfundet har i sitt rättsstatliga program utöver de av Claes Beyer ovan nämnda listat, rätten till domstolsprövning, rätten till advokat samt rättssäkerhet ur ett grundnormsperspektiv.⁹⁷ HFD har bland annat uttalat att principen om *ne bis in idem*⁹⁸ och vikten av förutsebarhet⁹⁹ i processer, som centrala för rättssäkerheten. Förutsebarhet som en central rättssäkerhetsprincip lyfts också fram i utredningen ”Rättssäkerhet vid beskattningen”; där uttalas också att det vid en diskussion om rättssäkerhet vid beskattningen är det enskildes säkerhet mot godtyckliga och ineffektiva ingrepp som ska värnas.¹⁰⁰

Legalitetsprincipen innebär att staten är underkastad lagen i sitt utövande av myndighet. *Nullum crime sine lege* och *nulla poena sine lege* är två romerska principer som betyder, inget brott utan lag och inget straff utan lag. Den som inte kan förutse effekten av sitt handlande kan inte heller förväntas rätta sig efter effekten. Den är således en viktig del av förutsebarheten.¹⁰¹ Ur legalitetsprincipen och statens underkastelse under lagen kan även vissa formkrav på lagarnas utformning utläsas. Därtill krävs också att lagen ska vara precis och inte svepande, den får inte vara retroaktiv, inte vara stridande mot *lex superior*, och i straffrättsliga sammanhang ska analog tillämpning inte vara tillåtet.¹⁰² Opartiskhet och saklighet innefattas i objektivitetsprincipen, även

⁹⁴ Beyer, Claes (1990). *Vad är rättssäkerhet?*, i: Thorsson, Leif & Unger, Sven, Festskrift till Gotthard Calissendorff, Stockholm, Norstedts förlag, s. 11.

⁹⁵ Beyer, Claes (1990). *Vad är rättssäkerhet?*, i: Thorsson, Leif & Unger, Sven, Festskrift till Gotthard Calissendorff, Stockholm, Norstedts förlag, s. 28.

⁹⁶ Beyer, Claes (1990). *Rättssäkerhet – en formsak*, Juridisk tidskrift 1990/1991, s. 393.

⁹⁷ Advokatsamfundet ”Rättsstatligt program”

https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/rattsstatligt-program-2021.pdf.

⁹⁸ NJA 1982 s. 830.

⁹⁹ NJA 1982 s. 69.

¹⁰⁰ SOU 1993:62 Rättssäkerhet vid beskattningen – ett betänkande av rättssäkerhetskommittén, s. 77ff.

¹⁰¹ Diesen, Christian & Cassne, Hedvig (red.), *Bevis 3 Prövning av skattemål*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999, s. 158ff.

¹⁰² Advokatsamfundet ”Rättsstatligt program”

https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/rattsstatligt-program-2021.pdf s.4f & Croon, Adam & Nilsson, Mathias, ”Enligt grunderna” — Om vikten av att skilja på tolkning och analogier (Del II av II), SvJT 2025, s. 1010.

likhet inför lagen, kommunikationsskyldigheten och skyldigheten att motivera beslut faller under objektivitetsprincipen.¹⁰³

Rätten till domstolsprövning innebär att ingen ska berövas friheten utan domstolsprövning, men det innebär också i viss mån att domstolen besitter den kompetens som krävs för att kunna fatta sådana beslut på ett opartiskt och obundet sätt. Rätten till domstolsprövning ligger väldigt nära rätten att kunna få beslut och avgöranden prövade av en kontrollinstans; vetskapen om att möjligheten till appellations finns ökar rättssäkerheten redan i första instans. Offentlighetsprincipen fastslår att en rättegång och meddelande av dom ska ske offentligt, utöver att allmänheten ska ha tillgång till allmänna handlingar. Rätt till avgörande inom rimlig tid innebär att den enskilde inte ska behöva vänta på beslut eller avgörande orimligt länge; principen innefattar även *habeas corpus* som innebär att den som frihetsberövas ska ha rätt att möta en domstol för att kunna ifrågasätta frihetsberövandet, men även andra temporära ingrepp i den enskildes personliga integritet och ägande. Rätten till advokat innebär att de enskilde ska ha rätt till ombud som tillvaratar den enskildes rätt men också att den enskilde ska ha rätt att själv få välja sitt ombud. Detta för att den enskilde ska kunna vara säker på att det ombudet tillvaratar den enskildes sak. Rättssäkerhet ur ett grundnormsperspektiv innebär enligt Advokatsamfundet att de olika grundnormerna harmoniserar med varandra, i och med Sveriges medlemskap i EU och införlivandet av EKMR som lag.¹⁰⁴

Sverige har i regeringsformen fört in rubriken "Rättssäkerhet" som omfattar 2 kap. 9 – 11 §§. Den 9 § innehåller principen om *habeas corpus*, alltså rätten att få sitt frihetsberövande inom skälig tid, prövat. Följande paragraf är uppdelad i två stycken, där det första stycket reglerar förbudet mot retroaktiv strafflag och det andra ett förbud mot retroaktiv skatt. Förbudet mot retroaktiv strafflag har en lång historia i svensk rätt och finns belagd sedan 1688.¹⁰⁵ Förbudet mot retroaktiv strafflag innebär att ingen kan straffas för en gärning som vid utförandetidpunkten inte var kriminaliserad samt att ingen svårare påföljd kan utdömas än vad som var föreskrivet vid gärningstidpunkten och är en svensk kodifiering av principerna *nullum crime sine lege* och *nulla poena sine lege*. Förbudet mot retroaktiv skatt gäller förutom i de fall då det finns särskilda skäl för det, och det är riksdagen som avgör om det föreligger särskilda skäl, då det är tillåtet att ta ut skatt eller avgift trots att lagen inte trätt i kraft från och med det att riksdagsutskott eller regering lämnat förslag till riksdagen. Med förslag jämföras även meddelande från regeringen om att ett sådant förslag är att vänta. Riksdagen får även bortse från retroaktivitetsförbudet om den av särskilda skäl i samband med krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris finner att särskilda skäl föreligger. Förfaranderegler faller inte under förbudet, däremot anses bevisbörderegler göra det. Förbudet gäller dessutom endast sådana förändringar som är till den enskildes nackdel, alltså

¹⁰³ Advokatsamfundet "Rättsstatligt program"

https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/rattsstatligt-program-2021.pdf s.5f & Beyer, Claes (1990). Rättssäkerhet – en formsak, Juridisk tidskrift 1990/1991, s. 392.

¹⁰⁴ Advokatsamfundet "Rättsstatligt program"

https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/rattsstatligt-program-2021.pdf s.4ff. & Beyer, Claes (1990). Rättssäkerhet – en formsak, Juridisk tidskrift 1990/1991, s. 392ff.

¹⁰⁵ Palmgren, Bo, *ETT MÄRKLIGT RÄTTSFALL OM ÄLDRE OCH NYARE STRAFFLAG*, SvJT 1952, s. 685.

inte sådana förändringar som medför en skattelindring för den enskilde. Dessa stoppskrivelser som möjliggör att riksdagen eller regeringen hindrar kringgående av skatt innan lagen träder i kraft sker med en frekvens av ungefär en gång per år. Undantagsmöjligheten kopplad till krig, krigsfara eller svår ekonomisk kris har inte utnyttjats.¹⁰⁶ I den 11 § stadgas ett förbud mot tillfälliga domstolar, något som inte hindrar att det finns specialdomstolar som hanterar särskilda sorters fall. Bestämmelsen omfattar även, sedan grundlagsreformen 2010, att rättegången ska ske inom skälig tid och att förhandlingen ska vara offentlig.¹⁰⁷

2.5.1 Rättssäkerhet och Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter

Europeiska konventionen för mänskliga rättigheter är resultatet av det arbete som de tio grundande medlemsstaterna i Europarådet påbörjade 1949. Konventionen som tillkom i efterdyningarna av andra världskriget skulle baseras på den Allmänna deklarationen om de mänskliga rättigheterna som FN antagit året innan. Det inrättades dessutom en domstol vars uppgift är att övervaka efterlevnaden av konventionen, och i denna domstol skulle enskilda kunna föra sin talan.¹⁰⁸ Efter att Sverige ratificerat konventionen började Europadomstolen att fälla Sverige för kränkningar kopplad till att det fanns för få möjligheter till domstolsprövning i förvaltningsprocessen.¹⁰⁹ I konventionen finns flera relevanta artiklar som fastslår och säkerställer rättssäkerhet för enskilda¹¹⁰, men den mest relevanta är artikel 6 ”Rätt till rättvis rättegång”.

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol som upprättats enligt lag.
2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.
3. Var och en som blivit anklagad för brott har följande minimirättigheter: a) att utan dröjsmål, på ett språk som han förstår och i detalj, underrättas om innebörden av och grunden för anklagelsen mot honom, b) att få tillräcklig tid och möjlighet att förbereda sitt försvar, c) att försvara sig personligen eller genom rättegångsbiträde som han själv utsett eller att, när han saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde, erhålla ett sådant utan kostnad, om rättvisans intresse så fordrar, d) att förhöra eller låta förhöra vittnen som åberopas emot honom samt att själv få vittnen inkallade och förhörda under

¹⁰⁶ Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Isberg, Magnus, Eliason, Marianne & Regner, Göran, *Grundlagarna* (JUNO Version 3A), kommentar till 2 kap. 10 §.

¹⁰⁷ Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen: en kommentar*, 3., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015, s. 79.

¹⁰⁸ Danelius, Hans, Danelius, Johan, Bull, Thomas & Cameron, Iain, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023, s. 17ff.

¹⁰⁹ Blomberg, Jesper & Södergren, Patrik, *Praktisk förvaltningsprocess: en handbok för den som har med förvaltningsdomstolar att göra*, Norstedts juridik, Stockholm, 2025, s. 20.

¹¹⁰ T.ex. Artikel 7, Protokoll nr 7 artikel 1-4, Protokoll nr 13 artikel 1 m.fl.

samma förhållanden som vittnen åberopade mot honom, e) att utan kostnad bistås av tolk, om han inte förstår eller talar det språk som används i domstolen.¹¹¹

För att artikeln ska vara tillämplig krävs att det rör sig antingen en prövning av den enskildes civila rättigheter och skyldigheter eller en brottsanklagelse, och vad som utgör detta har prövats extensivt av Europadomstolen. Vad gäller tvister om civila rättigheter och skyldigheter krävs dessutom att det rör sig om en reell och seriös tvist, och Europadomstolen har i *Rolf Gustafson mot Sverige* dessutom fastslagit att det finns en presumtion att tvist är reell och seriös om det inte finns klara indikationer på att så inte är fallet.¹¹² Det är inte relevant om rättsläget redan klarlagts för bedömningen om tvisten är reell eller seriös.¹¹³ Det har genom rättspraxis i Europadomstolen klargjorts att artikel 6 omfattar en skyldighet för domstolar att motivera sitt domslut.¹¹⁴ Skyldigheten att motivera domsluten visar att parterna blivit hörda, och det har också effekten att domarna baseras på objektiva omständigheter snarare än åsikt och skyddar försvarrets rättigheter. Hur mycket som ska motiveras måste anpassas efter omständigheterna i det enskilda fallet med hänsyn till dess karaktär och omfattning.¹¹⁵ Domstolen måste inte i sin motivering ge svar på varje argument som uppkommit, men det måste av motiveringen framgå att domstolen tagit ställning till de centrala frågorna i målet.¹¹⁶ De nationella domstolarna måste motivera sina domslut med tillräcklig tydlighet för att en part ska kunna tillvarata sin rätt och på ett effektivt sätt överklaga eventuella domar som går denne mot.¹¹⁷ Därtill har Europadomstolen funnit att skattetvister faller utanför omfånget av artikel 6 då de har en offentligrättslig karaktär och inte är civila rättigheter eller skyldigheter.¹¹⁸

Skattetillägg eller andra påföljder för enskild som lämnat ofullständiga eller felaktiga uppgifter i samband med beskattningen har av Europadomstolen likställts med påföljd för brott och därmed faller det inom tillämpningen av artikel 6.¹¹⁹ Europadomstolen har dessutom prövat det svenska förfarandet med skattetillägg och funnit att artikel 6 är tillämplig¹²⁰ något som redan prövats av både HD¹²¹ och HFD¹²² där man funnit artikeln tillämplig.

¹¹¹ Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter, artikel 6, https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_SWE.

¹¹² CASE OF ROLF GUSTAFSON v. SWEDEN.

¹¹³ CASE OF SALERNO v. ITALY.

¹¹⁴ CASE OF PAPON v. FRANCE.

¹¹⁵ CASE OF RUIZ TORIJA v. SPAIN.

¹¹⁶ CASE OF VAN DE HURK v. THE NETHERLANDS & BOLDEA v. ROMANIA.

¹¹⁷ CASE OF HADJIANASTASSIOU v. GREECE & CASE OF BOLDEA v. ROMANIA.

¹¹⁸ CASE OF FERRAZZINI v. ITALY & Danelius, Hans, Danelius, Johan, Bull, Thomas & Cameron, Iain, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023, s. 199.

¹¹⁹ Danelius, Hans, Danelius, Johan, Bull, Thomas & Cameron, Iain, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023, s. 207.

¹²⁰ CASE OF VÄSTBERGA TAXI AKTIEBOLAG AND VULIC v. SWEDEN & CASE OF JANOSEVIC v. SWEDEN.

¹²¹ NJA 2000 s. 622.

¹²² RÅ 2000 ref. 61 & RÅ 2001 not. 10.

I sjunde tilläggsprotokollets artikel 4 finns *ne bis in idem* rätten att inte bli straffad två gånger för samma gärning.

Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.¹²³

Genom målet *Engel med flera mot Nederländerna* har Europadomstolen etablerat kriterier för att bedöma om något är ett brottmålsförfarande. Bedömningen tar sin utgångspunkt i den nationella klassificeringen av överträdelsen, sedan överträdelsens typ och till sist typen av, strängheten samt syftet i den påföljd som överträdelsen bär med sig. De två senare kriterierna är alternativa men kan ändå nyttjas kumulativt i de fall separata analyser inte leder till något slutligt svar.¹²⁴

Denna bestämmelse och dess tillämpning på skattebrott och skattetillägg i dubbla förfaranden har prövats av Europadomstolen i *Lucky Dev mot Sverige*¹²⁵. Lucky Dev hade först blivit ålagd med skattetillägg och sedan åtalats för grovt bokförings- och skattebrott; processen i förvaltningsdomstolarna tog slut när prövningstillstånd inte meddelades i HFD och straffprocessen som slutade innan den skatteprocessen landade i att Lucky Dev frikändes från skattebrott men fanns skyldig för bokföringsbrott. Europadomstolen fann att det inte fanns något hinder mot att pröva både skattetillägg och bokföringsbrott då det inte avser samma sak, men däremot ansåg domstolen att Sverige brutit mot artikel 4 i och med att Lucky Dev friats från skattebrott innan skatteprocessen avslutats. Numera prövas eventuellt skattetillägg som tas ut vid sidan om straffrättslig påföljd i samma brottmålsprocess.¹²⁶ Högsta domstolen har dessutom kommit fram till att påförande av skattetillägg inte förhindrar att åtal väcks för samma oriktiga uppgifter gällande bokföringsbrott.¹²⁷ Högsta domstolen anser inte heller att påfört skattetillägg för inkomstskatt hindrar åtal för skattebrott gällande mervärdesskatt.¹²⁸

Sverige har som redogjort för ovan flera rättssäkerhetsaspekter och principer fastslagna i grundlag. Alla rättssäkerhetsprinciper i Advokatsamfundets katalog återfinnes däremot inte i RF egna katalog utan kompletteras genom bestämmelser i bland annat RB eller BrB, och sedermera genom införlivandet av EKMR till svensk lag. Ingen svensk lag eller annan föreskrift får strida mot EKMR, detta står inskrivet i 2 kap. 19 § RF. Dessa maximer som finns stadgade i EKMR är alltså gällande redan för var enskild individ som befinner sig inom varje fördragsslutande stats jurisdiktion, därför att den enskilde äger rätt att vända sig till Europadomstolen för att pröva sina

¹²³ https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_SWE, s.45.

¹²⁴ CASE OF ENGEL AND OTHERS v. THE NETHERLANDS & Brylla, Viktor & Sjögren Tergius, Erik, *Dubbelbestraffning, resning och rättskraft*, SvJT 2025 s. 224.

¹²⁵ CASE OF LUCKY DEV v. SWEDEN.

¹²⁶ Danelius, Hans, Danelius, Johan, Bull, Thomas & Cameron, Iain, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023, s. 790.

¹²⁷ NJA 2014 s. 377 & Holmquist, Rolf & Liljemark Ragnar, Ola, *Skatt och skattebrott*, Fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023, s. 162f.

¹²⁸ NJA 2013 s. 1076 & NJA 2014 s. 371.

rättigheter.¹²⁹ Flera av dessa rättssäkerhetsprinciper är relevanta i en skatteprocess, men inte alla. Jag har valt att ändå belysa dem alla för att skapa en bredare förståelse om vad dessa principer grundar sig på och vad de är tänkta att beskydda i en bredare kontext än vad som hade varit möjligt om jag endast belyst de som är relevanta för skatteprocessen.

¹²⁹ Artikel 1, Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter.

3 Kvantitativ deskriptiv analys av bevisvärderingen

Den kvantitativa analysen av datamatriken möjliggör en systematisk översikt över hur olika variabler fördelar sig i de undersökta rättsfallen. Genom en redovisning av frekvenser och procentuella fördelningar skapas en strukturerad bild av vilka mönster som framträder i materialet. Det är dock viktigt att understryka att denna typ av sammanställning enbart beskriver förekomsten av variabler i de kodade fallen och därmed inte kan fastställa något om orsakssamband. De slutsatser som kan dras är således deskriptiva och inte normativa eller kausala.

En sammanställning av utgången i de undersökta rättsfallen visar att Skatteverket vinner 65,5% av avgörandena, att den enskilde vinner 8,6% av gångerna och att det blir det delvis bifall vilket skulle kunna vara att överklagandet vinner framgång på det att skattetillägget sätts ned. I ett av fallen¹³⁰ där den enskilde vinner är det att domstolen går på den enskildes andrahandsyrkande och att skattetillägget kvarstår men att inkomsten beskattas i ett annat inkomstslag. Eftersom jag inte undersökt sakprövningen kan det inte dras några normativa slutsatser ur sammanställningen. Sammanställningen ger en överblicks bild av materialets sammansättning och kompletterar den kvalitativa analys som företas senare i uppsatsen.

Tabell 2: Fördelningstabell utgång

Utgång	Antal	Procent
<i>Delvis</i>	15	25,9 %
<i>Enskild</i>	5	8,6 %
<i>Skatteverket</i>	38	65,5 %

3.1 Bevisbördans behandling

Resultatet indikerar att domstolarna i en betydande andel av rättsfallen inte uttryckligen redovisar sitt resonemang kring bevisbördan i avgörandena. I många av rättsfallen framgår det indirekt genom resonemangets struktur. Detta kan påverka transparensen i domskälen eftersom bevisbördans placering utgör en central premiss för den efterföljande bevisvärderingen.

¹³⁰ Kammarrätten i Sundsvall mål nr 849-850-23.

Tabell 3: Fördelningstabell bevisbördans behandling

Bevisbördan behandlad	Antal	Procent
<i>Bevisbörda behandlas inte i domskälen.</i>	16	27,6 %
<i>Bevisbörda antyds men anges inte uttryckligen.</i>	16	27,6 %
<i>Bevisbörda anges explicit (t.ex. "det ankommer på...").</i>	26	44,8 %

Hur bevisbördan är placerad i rättsfallen hänger ihop med sakprövningen, och i mål om skattetillägg är bevisbördan placerad på Skatteverket och i fråga om avdragsrätt för mervärdesskatt är bevisbördan placerad på den som yrkat avdraget. Fördelningen som sammanställningen visar skulle kunna förklaras med att domstolen ansett att Skatteverkets utredning är tillräcklig varför bevisbördan därmed skiftar till den enskilde att inkomma med förklaringar som på ett tillräckligt sätt sätter Skatteverkets utredning i fråga. Det finns även fall där frågan om skattetillägg i sin helhet bygger på yrkade avdrag på ett sådant sätt att det är upp till den enskilde att bevisa sin avdragsrätt annars kommer skattetillägget bestå.¹³¹ De fall där det är oklart eller ej möjligt att fastställa bevisbördans placering består till en inte oansenlig del av rättsfall i vilka domskälen i sin helhet är en eller ett par meningar.

Tabell 4: Fördelningstabell bevisbördans placering

Bevisbördans placering	Antal	Procent
<i>Skatteverket.</i>	7	12,1 %
<i>Den enskilde.</i>	10	17,2 %
<i>Delad eller skiftande bevisbörda.</i>	28	48,3 %
<i>Oklart eller ej möjligt att fastställa.</i>	13	22,4 %

Vid en jämförelse mellan sammanställningarna framgår tydligt att de rättsfall då bevisbördans placering är oklar eller omöjlig att fastställa sammanfaller med de rättsfall då bevisbördan inte behandlas i domskälen. Ett intressant samband är att bevisbördan ofta anges explicit i de fall där den bedömts vara delad eller skiftande, men att ingen av de fallen där den angetts explicit har den legat på den enskilde endast.

¹³¹ Förvaltningsrätten i Uppsala mål nr: 368-369-22.

Tabell 5: Korstabell med bevisbördans behandling och placering

Bevisbördans placering	Behandlas inte = 0	Antyds endast = 1	Anges explicit = 2
1 – Skatteverket	1	3	3
2 – Enskild	3	7	0
3 – Delad/skiftande	0	5	23
9 – Oklar	12	1	0

3.2 Beviskravens artikulation

Resultatet kring beviskravens artikulation visar att den endast i en tredjedel av fallen som beviskraven anges explicit; i en tredjedel framgår beviskravet genom antydningar och formuleringar. I resterande fall framgår beviskravet inte alls. Det är för uppsatsen intressant eftersom beviskravet utgör en central del i bevisvärderingen. Därtill medför avsaknaden av explicit artikulation av beviskraven att läsaren måste tolka beviskravets nivå genom domskälens struktur och ordval, vilket kan minska förutsebarheten i rättstillämpningen. Resultatet skulle kunna tala för att domstolarna förutsätter att beviskravet är underförstått, men det är inte något som kan mätas i den statistiska analys jag har valt att göra och därför kan inga definitiva slutsatser dras.

Tabell 6: Fördelningstabell beviskravets behandling

Beviskrav behandlat	Antal	Procent
<i>Beviskrav behandlas inte.</i>	18	31,0 %
<i>Beviskrav antyds genom formuleringar.</i>	20	34,5 %
<i>Beviskrav anges explicit (till exempel "sannolikt").</i>	20	34,5 %

När resultatet jämförs med bevisbördans placering kan ett samband utläsas. Beviskravet artikuleras tydligare i de avgörandena med delad eller skiftande bevisbörda, vilket kan bero på att det är fall där domstolarna i högre utsträckning resonerar kring bevisvärderingen. Sannolikt är det så att de avgörandena med högre grad av komplexitet också har en högre grad av resonemang kring bevisbörda, beviskrav och bevisvärdering.

Tabell 7: Korstabell med bevisbördans placering och beviskravets behandlande

Bevisbördans placering	Beviskrav behandlas inte = 0	Antyds = 1	Explicit = 2
1 – Skatteverket	2	2	3
2 – Enskild	3	5	2
3 – Delad / skiftande	1	12	15
9 – Oklart / ej fastställbart	12	1	0

3.3 Bevisvärderingens konkretion och transparens

När det gäller konkretiseringsgraden visar tabellen att det i ungefär 40 % av fallen företas endast en sammanfattande slutsats, medan det endast i ungefär en tredjedel av fallen genomförs en konkret och individualiserad värdering av bevisningen. En möjlig orsak till detta är att domstolarna prioriterar resultatet av bevisvärderingen snarare än själva resonemanget. Det kan leda till problematik för parter och efterföljande instanser att förstå resonemanget bakom värderingen. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är detta särskilt relevant att belysa då möjligheten att granska och kritiskt bedöma domstolarnas bevisvärdering förutsätter att resonemanget redovisas.

Tabell 8: Fördelningstabell konkretiseringsgrad i bevisvärderingen

Konkretiseringsgrad	Antal	Procent
Endast sammanfattande slutsats.	24	41,4 %
Översiktlig värdering av bevisningen.	16	27,6 %
Konkret och individualiserad värdering.	18	31,0 %

Tabellen för bevisningens koppling till rättsfakta i domskälen varierar relativt jämnt mellan avgörandena. Drygt en tredjedel av avgörandena innehåller en tydlig koppling mellan bevisning och rättsfakta, vilket innebär att domstolen explicit redogör för hur viss bevisning stödjer eller motsäger ett specifikt rekvisit. Däremot är det i ungefär två tredjedelar av avgörandena en begränsad eller helt frånvarande koppling. Det mönster som framträder kan indikera att domskälen i många fall bygger på en implicit subsumtionsprocess, där kopplingen mellan bevisning och rekvisit förutsätts snarare än uttryckligen redovisas.

Tabell 9: Fördelningstabell bevisvärderingen koppling till rättsfakta

Koppling rättsfakta	Antal	Procent
<i>Ingen tydlig koppling redovisas.</i>	18	31,0 %
<i>Begränsad eller delvis koppling.</i>	19	32,8 %
<i>Tydlig koppling mellan bevisning och rättsfakta.</i>	21	36,2 %

Det är medelhög eller låg transparens i bevisvärderingen i fler än hälften av avgörandena, och endast en dryg tredjedel har hög transparens i bevisvärderingen. Fördelningen är förhållandevis jämn över de olika transparensnivåerna samtidigt som det ur ett rättssäkerhetsperspektiv mest fördelaktiga vore en större övervikt på den högre nivån. Det kan absolut finnas avgöranden där sakprövningen inte kräver en högre nivå, men det bör rimligtvis inte vara en majoritet av fallen. Bristen på transparens i bevisvärderingen borde rimligen stå i direkt konflikt med den enskildes möjlighet att förstå och kunna ta till sig domskälen. Det är bidrar också till bristande förutsebarhet i bevisvärderingen.

Tabell 10: Fördelningstabell transparens i bevisvärderingen

Transparens i bevisvärdering	Antal	Procent
<i>Låg, slutsats utan tydlig motivering.</i>	22	37,9 %
<i>Medel, viss motivering ges.</i>	16	27,6 %
<i>Hög transparens, resonemanget är följbart.</i>	20	34,5 %

I korstabellen nedan jämförs variabeln för transparens i bevisvärderingen med variabeln utgång. Den visar att utgången att Skatteverket vinner framgång har högst frekvens när transparensnivån antingen är hög eller låg. Den enskilde vinner inte framgång en enda gång med låg transparens, och när det är delvis framgång är fördelningen förhållandevis jämn. Det faktum att Skatteverket vinner framgång i 17 avgöranden när transparensnivån är låg medför en stor risk för bristande förutsebarhet och möjlighet för parter att förstå orsakerna till varför utgången blev som den blev. Ur ett rättssäkerhetsperspektiv är det mer problematiskt med de fall Skatteverket vinner med låg transparensnivå än de fall där den enskilde vinner framgång eftersom det inte är en ingripande åtgärd på samma sätt.

Tabell 11: Korstabell transparensnivå och utgång

Transparensnivå	Delvis	Enskild	Skatteverket
Låg transparens	5	0	17
Medel transparens	7	3	6
Hög transparens	3	2	15

Resultatet visar att domstolarna i en dryg tredjedel av avgörandena som domstolarna använder schablonartade formuleringar. Det är i storleksordning i samma nivå som tidigare noterats för låg transparens, låg koppling till rättsfakta och låg konkretiseringsgrad. Det visar också att i två tredjedelar av fallen anpassas domskälen efter omständigheterna i målen på ett sätt som skulle kunna bidra till att öka förutsebarheten och förståelsen för resonemanget i domskälen.

Tabell 12: Fördelningstabell schablonartade formuleringar

Schablonartade formuleringar	Antal	Procent
Nej, schablonartade formuleringar används inte.	39	67,2 %
Ja, schablonartade formuleringar används.	19	32,8 %

3.4 Ombudets påverkan

Resultatet visar att den enskilde var representerad av ett ombud i mer än två tredjedelar av avgörandena.

Tabell 13: Fördelningstabell representation av ombud

Ombud	Antal	Procent
Ombud finns	44	75,86 %
Ombud finns inte	14	24,14 %

I en korstabell där representation av ombud jämförs med utgången i målet kan några slutsatser dras. Att den enskilde vinner fler gånger utan ombud än med ombud skulle kunna vara intressant, men eftersom frekvensen är så låg går det inte att dra några slutsatser ur det förhållandet. Det är mer jämnvikt mellan enskild och Skatteverket, om de avgöranden där den enskilde endast delvis vinner framgång räknas med, när den enskilde inte är representerad av ett ombud.

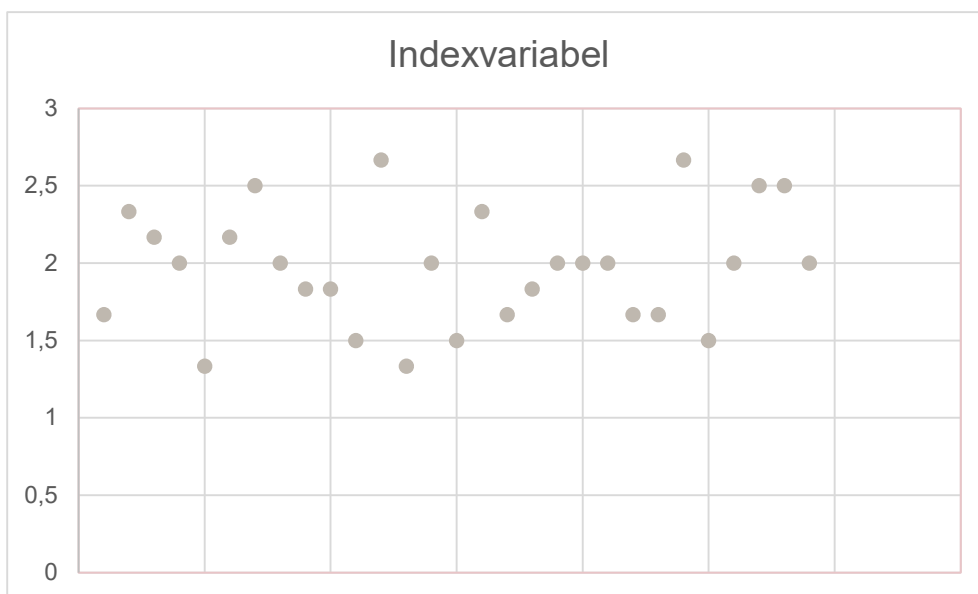
Tabell 14: Korstabell ombud med utgång

Ombud	Delvis	Enskild	Skatteverket
0 – Inget ombud	6	2	6
1 – Ombud finns	9	3	32

3.5 Indexvariabel

Indexvariabeln representerar det genomsnittsvärdet på variablerna *Bevisvärdering konkretisering*, *Koppling bevisning – rättsfakta* och *Transparens i bevisvärderingen* kombinerat för varje förvaltningsrätts och kammarrättspar. Indexvariabelvärde 1 innebär att både förvaltningsrättsavgörandet och kammarrättsavgörandet haft 1 som värde på dessa tre variabler och på samma sätt innebär indexvariabelvärde 3 att både förvaltningsrättsavgörandet och kammarrättsavgörandet haft 3 som värde på dessa tre variabler. Den vertikala axeln i grafen visar indexvariabelvärdet och den horisontella visar vilken punkt i datamatrixen som variabelvärdet tillhör. Utfallet visar att en majoritet, 25 av 29 datapunkter, av rättsfallen ligger mellan värdena 1,5 och 2,5, samtidigt som det är en hög variation inom detta spann vilket skulle kunna leda till bristande förutsebarhet.

Tabell 15: Indexvariabel



4 Rättsfallsstudie

Rättsfallen som analyseras i denna kvalitativa del av uppsatsen har valts ut med hjälp av indexvariabeln och representerar ytterligheterna i det sammanställda materialet. Valet av ytterligheterna ger undersökningen möjlighet att förstå ramarna inom vilka den stora majoriteten av rättsfall hamnar. Genom en belysning av lägsta och högsta nivå försöker framställningen skapa en överblicksbild som rymmer inom de ramar vilket en uppsats på den här nivån har att förhålla sig till i fråga om tidsrymd och längd. Givet att det vore intressant att genomföra den typ av djupgående analys på hela urvalet för att på ett bättre sätt kunna bedöma hur bevisvärderingen går till i praktiken.

4.1 Kammarrätten i Göteborg 2507-2509-24

Kammarrätten prövar det överklagade avgörandet från förvaltningsrätten i Göteborg mål nr 7498–7499, 7501–22. Bolaget är utan ombud i både förvaltningsrätten och kammarrätten. Indexvariabelvärdet för avgörandeparet är 1,3333[...].

4.1.1 Bakgrund

Skatteverket beslutade att höja bolagets inkomst från 180 000 kronor till 216 820 kronor och påföra utgående mervärdesskatt på höjningsbeloppet. Skatteverket har dessutom ansett att eftersom bolaget inte har ett eget bankkonto och betalningen gått till företagsledarens eget bankkonto ska det anses vara lön och arbetsgivaravgifter ska utgå på beloppet. Skatteverket har även vägrat avdrag för inköp av en fyrhjuling som bolaget hävdar ska användas som ett hjälpmedel i verksamheten. Skatteverket anger också att bolaget har gjort ett felaktigt direktavdrag på inköpet eftersom köpeskillingen överstiger ett halvt prisbasbelopp och därför i stället ska skrivas av enligt en avskrivningsplan som ett inventarium. Skatteverket menar också att då det inte är angivet hur fyrhjulingen ska användas i verksamheten eller på vilket sätt dess nyttjande kommer gynna verksamheten, ska det i stället ses som privata levnadskostnader för vilka avdrag inte medges. Bolaget hade även gjort avdrag för ingående mervärdesskatt på inköpet av fyrhjulingen. Med anledning av detta har Skatteverket beslutat att ta ut skattetillägg.

Bolaget yrkar i förvaltningsrätten att det ska beskattas i enlighet med deklarationen och att skattetillägg inte ska påföras. Bolaget anför att den aktuella betalningen utgör betalning för faktura och intäkter i ett annat företag som är en ekonomisk förening. Med anledning av betalningen anför bolaget att det faktum att betalningen skett till företagsledarens privata konto inte ska medföra att det ska anses som lön, samt att fyrhjulingen ska användas vid tunga lyft och att den anpassats för detta. Dessutom har den inte använts privat har och förvarats i en av bolaget tillhörande container. Skatteverket har vid obligatorisk omprövning satt ned arbetsgivaravgifterna då underlag har visat att en del av betalningen har använts i verksamheten. Bolagets överklagande avslås både i förvaltningsrätten och i kammarrätten.

I kammarrätten fullföljer bolaget sin talan samt yrkar att avdrag för bensinkostnader ska medges. Bolaget anför vidare att den aktuella betalningen utgör

betalning av fakturor och till en ekonomisk förening. Pengarna har använts i respektive verksamhet och har inte kommit företagsledaren till godo, varför det inte utgör lön. Bolaget menar att hela inkomsten har deklarerats, och ingen oriktig uppgift har lämnats. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

4.1.2 Bevisvärdering

4.1.2.1 Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten inleder domskälen med att fastslå att en betalning skett till bolagets ägare och konstaterar att summan överstiger den fakturering som bolaget genom inlämnad dokumentation påstår ha skett. Förvaltningsrätten konstaterar även att dokumentationen inte ger stöd för bolagets förklaring utan vidare resonemang kring hur bevisen värderats. När det gäller betalningen som gjorts till företagsledarens privata konto anser förvaltningsrätten att till den del det finns stöd för att pengarna använts i verksamheten. Därför har Skatteverket redan satt ned arbetsgivaravgifterna och att det i övrigt saknas underlag för att göra en bedömning av hur övriga pengar använts. Förvaltningsrätten presenterar inte i frågan om betalningen något resonemang kring värderingen av dokumentationen.

Fyrhjuling har betalats med medel från företagsledarens konto, och förvaltningsrätten anser att de uppgifter som finns kopplade till dess nyttjande talar för att den använts i liten omfattning samt att verksamheten varit ”blygsam”. Detta utlåtande angående uppgifterna får anses vara ett exempel på ett värderande utlåtande, men någon motivering lämnas inte. Därtill anser förvaltningsrätten att bolaget inte visat att anskaffningen av fyrhjulingen gjorts för verksamheten eller att den kommit verksamheten till godo och att bolaget därför inte får en avdragsgill kostnad eller rätt att dra av den ingående mervärdesskatten.

Gällande deklarationen anser förvaltningsrätten att ”det framgår klart” att bolaget inte tagit upp hela intäkten, att den betalats ut till företagsledarens konto, samt att bolaget yrkat avdrag för privata kostnader och därmed lämnat oriktiga uppgifter. Det framgår av förvaltningsrättens domskäl implicit att det är upp till bolaget att motbevisa Skatteverket, vilket innebär att förvaltningsrätten anser att Skatteverkets utredning lever upp till beviskravet.

4.1.2.2 Kammarrätten

Kammarrätten inleder med att konstatera att avdrag för bensinkostnader inte omfattas av Skatteverkets beslut och inte har prövats i förvaltningsrätten, vilket innebär att den inte faller inom ramen för kammarrättens prövning. Kammarrätten skriver även att i fråga om beskattning, arbetsgivaravgifter och skattetillägg gör kammarrätten med bakgrund av vad som anförts samma bedömning som förvaltningsrätten. Det går inte att utläsa något resonemang kring bevisvärdering eller bevisfrågor i övrigt.

4.2 Kammarrätten i Stockholm 1653-1654-23

Kammarrätten prövar det överklagade avgörandet från förvaltningsrätten i Stockholm mål nr 1664-1665-22. Bolaget har haft ombud i både förvaltningsrätten och kammarrätten. Indexvariabelvärdet för avgörandeparet är 2,6666[...].

4.2.1 Bakgrund

Skatteverket beslutade att för redovisningsperiod december 2015 genom efterbeskattning vägra avdrag för ingående mervärdesskatt med 9 894 921 kronor och påföra skattetillägg med 1 484 238 kronor på grund av att oriktig uppgift lämnats genom ett för högt avdrag för ingående mervärdesskatt. Skatteverket beslutade dessutom att för redovisningsperiod december 2016 genom efterbeskattning inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt med 7 059 300 kronor och på samma grund som tidigare påföra skattetillägg med 1 058 895 kronor. I förvaltningsrätten utformar bolaget sin talan på så sätt att bolaget överklagar den beräkning som Skatteverket använt för att avgöra andelen ingående mervärdesskatt som är avdragsgill samt yrkar att avdrag för ytterligare ingående mervärdesskatt med 16 708 743 kronor och, att skattetillägget ska undanröjas alternativt att hel befrielse ska medges. Bolaget yrkar dessutom på ersättning för kostnader. I förvaltningsrätten yrkar Skatteverket på att överklagandet ska avslås.

I kammarrätten formulerar bolaget sin talan i tre alternativa yrkanden. I första hand yrkar bolaget att beräkningen av den avdragsgilla mervärdesskatten ska ske med en fördelningsnyckel baserat på bolagets filial i Sveriges omsättning vilket innebär att avdrag ska medges med ytterligare 26 615 697 kronor varav 18 719 165 kronor avser redovisningsperioden december 2015 och resterande avser redovisningsperioden december 2016. I andra hand yrkar bolaget att fördelningsnyckeln ska baseras på hela bolagets samlade omsättning, vilket innebär att avdrag ska medges för ingående mervärdesskatt med ytterligare 25 557 334 kr, varav 17 660 802 kr avser redovisningsperiod december 2015 och resterande avser redovisningsperioden december 2016. I tredje hand yrkar bolaget att grund för efterbeskattning inte föreligger och att skattetilläggen ska undanröjas. Utöver detta yrkar bolaget ersättning för kostnader. I kammarrätten yrkar Skatteverket att förstahandsyrkandet ska avslås och att fördelningsnyckeln som omfattar hela bolagets omsättning ska användas vid beräkningen samt att grund för efterbeskattning och skattetillägg inte längre föreligger i de delar som omfattas av överklagandet.

I förvaltningsrätten vinner bolagets talan ingen framgång. Kammarrätten väljer att upphäva Skatteverkets beslut och lämnar de framställda yrkandena om avdrag för ytterligare ingående mervärdesskatt för omprövning till Skatteverket samt bifaller delvis de av bolaget framställda yrkandena om ersättning.

4.2.2 Bevisvärdering

4.2.2.1 Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten inleder domskälen med att konstatera förutsättningarna för domstolens bedömning, så som när avdragsrätt medges och hur fördelning av blandad verksamhet får ske enligt svensk rätt och enligt direktivet. Förvaltningsrätten anger även att det ankommer på bolaget att göra sannolikt att de har rätt till avdrag samt att det ankommer på Skatteverket att göra mycket sannolikt att en oriktig uppgift har lämnats för att grund för efterbeskattning ska finnas och skattetillägg ska kunna påföras.

När förvaltningsrätten sedan prövar om bolaget haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt lyfter förvaltningsrätten in bolagets argumentation och prövar den mot Skatteverkets. Förvaltningsrätten baserar mycket av sin prövning på ett uttalande av HFD i mål 2014 ref. 18 I att uppdelningen mellan verksamheterna i så lång utsträckning som möjligt ska motsvara resursförbrukningen i de olika verksamhetsgrenarna och jämför den av bolaget anförda fördelningsnyckeln med den av Skatteverket anförda nyckeln. Förvaltningsrätten konstaterar därefter att det faktum att den ena verksamhetsgrenen skulle ta i anspråk en så förhållandevis stor del av de gemensamma resurserna framstår som orimlig. Bolaget har åberopat ett avgörande från EU-domstolen som Skatteverket har avfärdat. Förvaltningsrätten instämmer med Skatteverket men motiverar sitt ställningstagande med att argumentationen i det åberopade avgörandet är till följd av de speciella omständigheterna inte kan anses vara generellt tillämpligt.

Förvaltningsrätten anser att bolagets beskrivning av förbrukningen av de gemensamma resurserna är för generell alltför att kunna läggas till grund för att dra slutsatsen att 90 % av de gemensamma resurserna förbrukas i en del av verksamheten som är skattepliktig. Dessutom menar förvaltningsrätten att det framgår av bolagets förklaringar att en liten del av den skattepliktiga verksamheten står för 30 % av förbrukningen. Förvaltningsrätten konstaterar att bolaget inte gett någon förklaring till varför en verksamhet som står för en så liten del av intäkterna tillåts förbruka en så stor del av de gemensamma resurserna. Förvaltningsrätten menar även att en stor del av merkostnaderna kan antas vara sådana som uppkommer i den skattepliktiga delen av verksamheten och därför bör uteslutas från bedömningen då de är direkt avdragsgilla i sin helhet.

Baserat på detta anser förvaltningsrätten att den fördelningsnyckel som Skatteverket anført mer exakt representerar förhållandet mellan de skattepliktiga och icke-skattepliktiga delarna av verksamheten. Förvaltningsrätten trycker särskilt på det faktum att den lilla delen av den skattepliktiga verksamheten står för 30 % av förbrukningen när den står för en ”mycket liten del av nettointäkterna” tyder på att bruttoomsättningsmetoden får en oproportionerlig inverkan på avdragsrätten och därför inte på ett adekvat sätt speglar verksamheten.

Förvaltningsrätten bemöter bolagets invändning om att det saknas grund för efterbeskattning med att förvaltningsrätten anser att den fördelningsnyckel som Skatteverket presenterat bättre avspeglar verksamheten och att det klart framgår att den fördelningsnyckel som bolaget använt inte avspeglar

verksamheten. Därför menar förvaltningsrätten att bolaget gjort avdrag för ingående mervärdesskatt när bolaget inte haft rätt till det. Förvaltningsrätten menar därför att Skatteverket har gjort mycket sannolikt att bolaget lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen och därför haft grund för skattetillägg och efterbeskattning. Förvaltningsrätten konstaterar även att det inte är en sådan svårbedömd fråga som gör att bolaget gjort en ursäktlig felbedömning, inte heller har det funnits omständigheter i övrigt som ger grund för hel eller delvis befrielse från skattetillägg.

I en sammanfattande slutsats gör förvaltningsrätten en explicit subsumtionsprocess där slutsatserna kopplas till de relevanta omständigheterna i målet samt de för skattetillägg aktuella rättsfakta.

4.2.2.2 *Kammarrätten*

Kammarrätten inleder likt förvaltningsrätten med att klargöra utgångspunkterna för prövningen, där bakgrund och gällande rätt läggs fram och förklaras och den rättsliga fråga som domstolen har att ta ställning till klargörs. Kammarrätten konstaterar därtill att det under målets handläggning skett förändringar i rättsläget genom ett avgörande i HFD vilket får direkt påverkan på domstolens bedömning. Kammarrätten understryker också att Skatteverket inte längre anser att bolaget lämnat oriktiga uppgifter eftersom i de fall bolaget hade använt huvudregeln för att beräkna andelen avdragsgill ingående mervärdesskatt hade fått göra större avdrag än vad som skett. Kammarrätten formulerar sitt domskäl på ett sätt som gör att det går att följa resonemanget. Kammarrätten värderar däremot inte enskilda bevis utan gör en översiktlig bedömning och konstaterar att det inte klart framgår att bolaget lämnat oriktiga uppgifter bland annat på grund av det ändrade rättsläget. Kammarrätten anser också att de yrkanden som framställts först i kammarrätten ska överlämnas till Skatteverket för att det inte är lämpligt att de prövas av kammarrätten som första instans. Kammarrätten har genom att lägga fram gällande rätt och sedan tydligt värdera, om än i en översiktlig värdering utan direkt koppling till enskilda bevis, utformat domskälen på ett sätt som möjliggör för den enskilde att ta till sig resonemanget. Därtill ger kammarrätten också en kort motivering varför värderingen får det resultat som det får, genom att explicit ange rättsutvecklingens påverkan på värderingen i domskälen.

4.3 Kammarrätten i Stockholm 2131-2132-24

Kammarrätten prövar det överklagade avgörandet från förvaltningsrätten i Uppsala mål nr 368-369-22. Den enskilde är utan ombud i både förvaltningsrätten och kammarrätten. Indexvariabelvärdet för avgörandeparet är 1,3333[...].

4.3.1 Bakgrund

Bolaget har bedrivit mervärdesskattepliktig verksamhet inom Sverige, EU och med tredje land utan att ha varit registrerat för mervärdesskatt och utan att ha lämnat in mervärdesskattedeklarationer enligt Skatteverket. I det fall en deklarationsskyldig underlåter att deklarerat ska skatten bestämmas till det som är skäligt med hänsyn till omständigheterna i fallet; det samma gäller om skatten eller underlag för skatten inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. Det förfarande

är det som är allmänt känt som skönsbeskattning. Skatteverket beslutade i det överklagade beslutet att genom skönsbeskattning ändra bolagets mervärdesskatt och påföra skattetillägg.

I förvaltningsrätten yrkar bolaget att beskattningsunderlaget för försäljning till EU-land ska sänkas med 197 744 kronor och till tredje land 228 128 kronor samt att avdrag för ingående mervärdesskatt avseende inköp från namngivet bolaget ska medges med 410 000 kronor. Skatteverket motsätter sig ändring av sitt beslut med undantag för de godtagna fakturorna.

I kammarrätten yrkar bolaget att avdrag för ingående mervärdesskatt ska medges samt att skattetillägg inte ska tas ut. Bolaget anför att Skatteverket tillämpar olika perioder för beräkning av utgående och ingående mervärdesskatt till nackdel för bolaget. Bolaget anför dessutom att det ansökt om registrering för mervärdesskatt och att det nu är registrerat samt att en ansökan om registrering återtagits efter råd från Skatteverket. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför att de fakturor som bolaget anser utgör underlag är daterade till en period som är efter den som är föremål för skönsbeskattning samt att det faktum att bolaget numera är registrerat för mervärdesskatt inte påverkar bedömningen.

I förvaltningsrätten vinner bolaget delvis bifall för sin talan och förvaltningsrätten beslutar att utgående mervärdesskatt att betala ska minskas med 95 062 kronor, vilket även minskar skattetillägg och inkomstskatt. Kammarrätten avslår överklagandet.

4.3.2 Bevisvärdering

4.3.2.1 Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten konstaterar att Skatteverket under skriftväxlingen i domstolen godtagit att de tvistiga fakturorna vad gäller bolagets försäljning till andra EU-länder samt tredje land ska undantas från mervärdesbeskattning och att det inte föreligger skäl för förvaltningsrätten att göra någon annan bedömning. Därför bifaller förvaltningsrätten bolagets överklagande i denna del. Därtill anser förvaltningsrätten att bolaget har bevisbördan för sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och att den rätten normalt ska styrkas med faktura.¹³² Förvaltningsrätten uttalar att de anser, på de grunder som Skatteverket framför, att bolaget inte uppfyllt sin bevisbördan. När det gäller skönsbeskattning konstaterar domstolen att skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning och att skäl för befrielse inte framkommit. Att förvaltningsrätten bygger sitt avgörande på Skatteverkets skäl för beslut utan att bevisvärdera eller motivera varför värderingen faller ut på ett visst sätt skulle kunna medföra att Skatteverkets roll som part i målet rubbas. Genom att inte motivera eller bevisvärdera försvårar det bolagets möjligheter att på ett adekvat sätt formulera ett överklagande.

¹³² Se avsnitt 2.2.2 om exklusiva bevismedel.

4.3.2.2 *Kammarrätten*

Kammarrätten konstaterar att de inte kan pröva frågan om ytterligare avdrag då detta inte prövats av förvaltningsrätten och därför ligger utanför prövningens ramar. Kammarrätten menar dessutom att det som framkommit inte föranleder någon annan bedömning än den som förvaltningsrätten gjort gällande avdrag för ingående mervärdesskatt. När det gäller skattetillägg anser kammarrätten att det faktum att bolaget ansökt om mervärdesskatteregistrering vid flera tillfällen inte är skäl för befrielse från skattetillägg, och att det i övrigt inte framkommit skäl för befrielse. Kammarrättens avsaknad av motivering gör det svårt för den som läser domskälen att förstå domstolens bevisvärdering. Avsaknaden av motivation innebär däremot inte att kammarrätten inte har bevisvärderat. Men det kan leda till rättssäkerhetsproblem för bolag och enskilda som inte kan ta till sig eller rätta sig efter avgöranden när orsakerna bakom bevisvärderingen inte kommuniceras.

4.4 Kammarrätten i Sundsvall 849-850-23

Kammarrätten prövar det överklagade avgörandet från förvaltningsrätten i Härnösands mål nr 1142-1143-22. Den enskilde är utan ombud i kammarrätten. Indexvariabelvärdet för avgörandeparet är 2,6666[...]. Den enskildes överklagande avslås av förvaltningsrätten, men den enskilde vinner delvis i kammarrätten på det att denne ska skönsbeskattas i inkomstslaget tjänst i stället för näringsverksamhet.

4.4.1 Bakgrund

Skatteverket har beslutat att skönsbeskatta den enskilde med ett överskott av näringsverksamhet inkomståret 2015 till 1 167 000 kronor och som följd av detta beslutade Skatteverket att den enskilde även under redovisningsperioden januari till december 2015 ska betala mervärdesskatt på 380 000 kronor. Därtill har Skatteverket beslutat att påföra den enskilde skattetillägg med 161 682 kronor samt 76 000 kronor för inkomstskatt respektive mervärdesskatt. Förvaltningsrätten har sammanfattat den motivation som Skatteverket anfört i sitt beslut som bakgrund i målet, vilket visar en gedigen utredning. Skatteverket har anfört att den enskilde mottagit över 2 miljoner kronor antingen till egna bankkonton eller till skattekontot från flera bolag utan att deklarera dessa. Skatteverket har bedömt att dessa inkomster är överskott av näringsverksamhet. Den enskilde hävdar att inkomsten borde beskattas som inkomst av tjänst samt att en del av inkomsterna är återbetalning av aktiekapital. Skatteverket har avfärdat detta då ingen av de aktuella bolagen redovisat någon sådan utgift. I stället återfinns motsvarande belopp i bolagens externa kostnader och inte som lönekostnader. Den enskilde har inte lämnat de uppgifter som krävs och inte heller svarat på de förfrågningar som utträckts till denne.

Den enskilde yrkar i förvaltningsrätten att påförd mervärdesskatt, inkomst av näringsverksamhet och avgifter ska justeras enligt inlämnade kontrolluppgifter. Som ett alternativt yrkande yrkar den enskilde att påförd mervärdesskatt, inkomst av näringsverksamhet och avgifter justeras med de kostnader som funnits i verksamheten samt med den nedsättning av egenavgifter som berättigas genom verksamhet i ett så kallat stödområdet, samt justeras med anledning av formella brister. Dessutom yrkar den enskilde att påfört skattetillägg antingen sätts ned eller undanröjs beroende på vilket alternativyrkande som

vinner bifall; den enskilde yrkar även att resultat av K10 blankett registreras. Den enskilde menar att flera av inkomsterna som påförts har av Skatteverket accepterats som inkomst av tjänst, varför den enskilde menar att det inte kan finnas skäl att påföra mervärdesskatt eller ta ut skattetillägg då inkomsterna redovisats i kontrolluppgift. I kammarrätten yrkar den enskilde i första hand att Skatteverkets beslut ska undanröjas och i andra hand ska skönsbeskattning ske i inkomstslaget tjänst. Den enskilde yrkar även ersättning för kostnader och att kammarrätten ska bevilja biträde till försvar.

Skatteverket yrkar att överklagandet ska avslås och anför att inkomsterna kommer från bolag där den enskilde är ensam styrelseledamot. De kontrolluppgifter samt arbetsgivardeklarationer som bolagen inkommit med, som styrker att inkomsten är lön, godtas inte av Skatteverket eftersom de bolagen inte är oberoende i förhållande till den enskilde. Därtill anför Skatteverket att uppgifterna lämnades först in efter Skatteverkets beslut samt att ingen preliminärskatt har dragits vid utbetalningarna. Inte heller anser Skatteverket att några avdrag ska medges då de kostnader som kontoutdragen visar är av privat karaktär och därmed inte avdragsgilla rörelsekostnader. Slutligen anför Skatteverket att någon K10 blankett inte har lämnats in, varför de inte kan registrera något resultat. Skatteverket yrkar i kammarrätten att överklagandet ska avslås och att yrkandena om ombudskostnader och biträde till försvar ska avslås.

4.4.2 Bevisvärdering

4.4.2.1 Förvaltningsrätten

Förvaltningsrätten inleder sina domskäl med att klargöra vilka rättsfaktum som är relevanta för den materiella bedömningen. Förvaltningsrätten konstaterar även att bevisbördan i fråga om skönsbeskattning och skattetillägg ligger på Skatteverket. Därtill gäller att när det är fråga om kontantinsättningar på den skattskyldiges konton som inte tagits upp i deklarationen har Skatteverket att göra sannolikt att dessa är skattepliktiga inkomster. Storleken på insättningarna och tiden mellan insättningarna kan tala för att det rör sig om skattepliktiga inkomster, enbart ett uttalande från den skattskyldige om att inkomsterna är återbetalningar för lån eller liknande räcker normalt inte. Det bör enligt förvaltningsrätten krävas särskilda bevismedel, som låneavtal, kvit-tenser eller annat underlag, så att pengarna kan följas.

Förvaltningsrätten formulerar den centrala frågan att pröva om förutsättningar för skönsbeskattning finns i inkomstslaget näringsverksamhet samt om den enskilde ska betala skönsmässigt beräknad mervärdesskatt. Därtill gäller att om dessa förutsättningar finns ska förvaltningsrätten pröva storleken på de skönsmässigt uppskattade summorna samt om skäl finns för hel eller delvis befrielse av skattetillägg.

Förvaltningsrätten redovisar de uppgifter som framkommit i utredningen¹³³ och konstaterar att de visar att den enskilde haft stora återkommande insättningar från sina bolag samt att den enskilde inte visat några låneavtal, kvit-tenser eller annat underlag. Förvaltningsrätten anser också att det är bevisat att den enskilde tagit emot dessa insättningar med anledning av kontoutdrag

¹³³ Se 4.4.1 *Bakgrund*.

från konton tillhörande den enskilde som presenterats. Eftersom transaktionerna grundar sig i den enskildes egna bolag och dess natur anser förvaltningsrätten att det är visat att den enskilde bedrivit näringsverksamhet. Förvaltningsrätten anser att förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda då den enskilde inte deklarerat några intäkter kopplat till verksamheten eller på annat sätt lämnat uppgifter till ledning för beskattningen. När det gäller storleken på de skönsmässigt beräknade överskottet på näringsverksamhet samt mervärdesskatt konstaterar förvaltningsrätten att den enskilde inte närmare har bemött Skatteverkets bedömning och beräkning. Förvaltningsrätten finner därtill inga skäl att frångå Skatteverkets bedömning.

Då förvaltningsrätten inte frångått Skatteverkets bedömning och den enskilde därmed fått sin beskattning skönsmässigt bestämd ska skattetillägg tas ut. Inga skäl till hel eller delvis befrielse har framkommit enligt förvaltningsrätten.

4.4.2.2 *Kammarrätten*

Kammarrätten inleder likt förvaltningsrätten och formulerar de centrala frågorna som ska prövas. Det som ska prövas av kammarrätten är om förutsättningar att vid ordinarie omprövning skönsbeskatta den enskilde för insättningar som gjorts på dennes bankkonto. Om så är fallet ska kammarrätten pröva om insättningarna beskattas som inkomst av tjänst eller näringsverksamhet och vad som följer av det i fråga om mervärdesskatt. Dessutom ska skattetillägg, ersättning för ombudskostnader och rätt till offentligt biträde prövas. Kammarrätten strukturerar sina domskäl på ett sätt där de olika frågorna prövas var för sig och relevanta rättsfakta presenteras för att följas av kammarrättens bedömning. När det gäller förutsättningar för skönsbeskattning konstaterar kammarrätten att det av utredningen framgår att den enskilde tagit emot upprepade stora insättningar på bankkonton. Därtill är deklarationen ofullständig i formell mening anser kammarrätten. På grund av detta anser kammarrätten att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda och gjort sannolikt att den enskilde brustit i sin deklaration samt att underlaget varit så bristfälligt att skatten inte på ett tillförlitligt sätt kunnat beräknas.

Kammarrätten för vid bestämmandet av inkomstslaget för beskattning av insättningarna fram att det kan tyckas naturligt att deklarerade inkomster för en person som deklarerat vissa inkomster av näringsverksamhet också faller under det inkomstslaget. Kammarrätten lyfter däremot fram att praxis tydligt talar för att ersättning för styrelsearbete samt medel som oriktigt uteslutits från bokföringen i fåmansföretag ska beskattas hos företagsledaren personligen som inkomst av tjänst. Inkomst av tjänst har dessutom en uppsamlande verkan, och det krävs inte att Skatteverket identifierar ett anställningsavtal eller någon särskild prestation som inkomst är kopplad till. Kammarrätten konstaterar att den enskilde inte inkommit med uppgift om inkomst av tjänst i deklarationen. Den enskilde har ett engagemang i flera bolag och en historik av bristfälliga deklarationer samt att de inlämnade kontrolluppgifter och deklarationshandlingarna helt motsäger de uppgifter som funnits i den ursprungliga deklarationen. Kammarrätten anser därför att det inte finns någon anledning att tillmäta uppgifterna i den ursprungliga deklarationen eller den enskildes registrering för näringsverksamhet någon vikt. Kammarrätten menar att omständigheterna för insättningarna talar starkt för att det rör sig om inkomst av tjänst snarare än näringsverksamhet. Dessutom har kammarrätten i tidigare

domar med samma enskilde skattskyldige beslutat att fastställa inkomsten i ”princip identiska” situationer som inkomst av tjänst. Kammarrätten konstaterar att vid en samlad bedömning ska den enskilde i enlighet med sitt andrahandsyrkande beskattas i inkomstslaget tjänst.

Kammarrätten har dessutom att bestämma storleken av skönsbeskattningen och konstaterar att målet att åstadkomma ett så materiellt riktigt skattemässigt resultat som möjligt. Kammarrätten anför att Skatteverket har vid en försiktig beräkning kommit fram till att insättningarna på den enskildes konton uppgått till 2 153 500 kronor sammanlagt och uppskattat inkomst av näringsverksamhet till 1 900 000 kronor. Kammarrätten anser därför att, även med beaktande av försiktighet vid fastställandet av inkomst, mot bakgrund av vad som framkommit i målet att den enskildes invändning att 50 000 kronor utgör återbetalning om lån inte bör medföra någon justering av beloppet. När det gäller hel eller delvis befrielse av skattetillägg konstaterar kammarrätten att det som den enskilde anført under muntlig förhandling samt den sjukvårdsanteckning som åberopat inte visar att den enskildes hälsotillstånd har sådant samband med felaktigheterna i deklarationen att det finns skäl att befria från skattetillägg. Yrkandet om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten ska avvisas därför att det presenterats först i kammarrätten. I kammarrätten konstaterar domstolen att den enskilde i huvudsak inte företrätts av något ombud och därför ska det yrkandet avslås. Kammarrätten konstaterar dessutom att inga omständigheter som motiverar att rättshjälp ska beviljas har framkommit och därför ska det avslås.

Kammarrätten har till skillnad från förvaltningsrätten gjort mer översiktlig bevisvärdering samtidigt som det inte förefaller vara särskilt svårt att förstå eller följa domstolen resonemang i övrigt.

5 Bevisvärderingen i skatteprocesser i praktiken

Det är av vikt för den kommande framställningen att klargöra några metodologiska utgångspunkter. Det empiriska materialet omfattar 58 avgöranden från ett avgränsat rättsområde och en begränsad tidsperiod, vilket medför att det inte är möjligt att dra statistiskt generaliserbara slutsatser om bevisvärderingen i skatteprocessen i stort. De mönster som framträder ur materialet ska därför förstås som indikatorer på hur bevisvärderingen i skatteprocessen kan se ut, inte som en uttömmande beskrivning av hur den alltid ser ut. Materialets begränsning utesluter däremot inte att de iakttagelser som görs är analytiskt meningsfulla. Materialet är systematiskt insamlat och kodat enligt en på förhand fastställd kodbok, vilket ger de identifierade mönstren ett empiriskt underlag som bär mer än enskilda anekdotiska iakttagelser. Den kvantitativa analysen i kapitel 3 och den kvalitativa rättsdogmatiska analysen i kapitel 4 verkar tillsammans för att skapa det underlag vilket följande kapitel ska läsas.

5.1 Mönster i bevisvärderingen

Ett mönster som framträder tydligt är variationen. Genom indexvariabeln kan man se att 25 av 29 avgörandepar faller inom spannet 1,5 – 2,5 utan någon tydlig övervikt åt endera håll. Fördelningen ger inte stöd för att domstolarna tillämpar en enhetlig metod för bevisvärdering. Resultatet tyder istället på att det trots likartade indexvärden, finns en betydande variation i hur bevisningen struktureras och motiveras. Den typ av bevisvärderingsmetod som Ekelöf förespråkade är sannolikhetsbaserade bevisvärderingsmetoder och mer specifikt bevisvärderingsmetoden. Bevisvärderingsmetoden som enligt Ekelöf ger möjlighet till en mer komplex och konkretiserande värderingsmetod, prövar varje bevisfaktum mot bevis temat. Leidhammar anser att man i en taxeringsprocess bör använda bevisvärdesmetoden för att pröva aktuell bevisning mot de gällande rättsfakta. Även Stening förespråkar bevisvärdesmetoden, och menar att den är en förutsättning för att på ett adekvat sätt utvärdera sammansättningar av flera bevisfakta.¹³⁴ Vid den kvalitativa analysen av de utvalda avgörandeparen kan det utläsas att bevisvärdesmetoden använts i varierande grad i åtminstone två av avgörandeparen. Främst framträder metoden i förvaltningsrätten i Härnösands avgörande. Metoden framträder även i kammarrätten i Sundsvalls avgörande i samma avgörandepar.¹³⁵ Förvaltningsrätten i Härnösand identifierar rättsfaktumet, räknar upp bevisfaktumet och gör sedan en tydlig prövning av dessa mot aktuellt beviskrav. Därtill kan det i det andra avgörandet med högt indexvariabelvärde uttydas att bevisvärdesmetoden använts även om det inte är med samma tydlighet som i ovan nämnda avgörandepar. Indexvariabelvärdet för dessa två är de högsta uppmätta och inga medelvärdesavgöranden har analyserats på ett sätt som faktiskt möjliggör att utläsa vilken, om någon, bevisvärderingsmetod som framträder i domskälen. Men i och med att framträdandet i dessa två är av skiftande grad och att det inte är helt tydligt kan en försiktig slutsats dras att det i medelvärdesavgörandena inte framträder någon tydlig metod för bevisvärderingen.

¹³⁴ Se avsnitt 2.3.3 *Metoder för bevisvärdering i doktrin*.

¹³⁵ Se avsnitt 4.4.2.1 och 4.4.2.2.

Den kvantitativa analysen gav resultatet att det endast är i 44,8 % av fallen som bevisbördan anges explicit. Bevisbördans placering är en mycket central del av bevisvärderingen. Jag anser inte att detta låga resultat betyder att domstolen inte placerar sin bevisbörda korrekt, men däremot kan effekten av att bevisbördan inte tydligt anges medföra att den enskilde får försvårade möjligheter att tillvarata sin rätt. Det blir alltså svårare för läsaren att bedöma bevisvärderingen, vilket medför bristande rättssäkerhet då den enskildes möjlighet att formulera ett effektivt överklagande kan hindras. Det är således en brist även om den materiella prövningen visar sig vara korrekt.

I resultatet av den kvantitativa analysen framgår att det vanligaste utfallet är att bevisbördans placering är delad eller skiftande, och i 12,1 % var den placerad på Skatteverket och 17,2 % på den enskilde medan i 22,4 % var det oklart eller ej möjligt att fastställa. Det ska klargöras att dessa siffror inte nödvändigtvis speglar domstolens faktiska placering av bevisbördan utan endast speglar hur det framställs i domskälen. I de fall där bevisbördan endast var på Skatteverket kan övriga omständigheter vara otvistiga, och prövningen endast gäller huruvida den lämnade uppgiften är oriktig. I de fall där bevisbördan är placerad på den enskilde i domskälen kan framställningen vara strukturerad så att domskälen utgår från att Skatteverket har visat att uppgiften är lämnad och att övriga förutsättningar för skattetillägg är uppfyllda i det fall avdragsrätt inte föreligger. Det skulle också kunna vara så att domstolen implicit anser att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda och att det därför i domskälen sker en förskjutning mot den enskilde. Det stora antalet avgöranden där bevisbördan kan anses vara delad eller skiftande kan förklaras med att när den part som ursprungligen har bevisbördan kan sägas ha uppnått det beviskrav som ställs så ankommer det på den andre parten att inkomma med förklaringar eller bevisfaktum som sätter den rådande uppfattningen i gungning, och den falska bevisbördan har således övergått till motparten. Det innebär inte i strikt mening att bevisbördan övergår utan i stället att det aktualiseras ett krav på motbevisning. Den äkta bevisbördan stannar alltså på den som enligt lag bär en, den falska bevisbördan flyttas däremot mellan parterna.¹³⁶

Rättsområdet som avgörandena är hämtade från är också ett typiskt sådant där delad bevisbörda är att förvänta i avgöranden då rättsläget tydligt är sådant att det allmänna har bevisbördan i fråga om skattetillägg och andra ingripande åtgärder och den enskilde har bevisbördan i fråga om förmån.¹³⁷ Således ska den enskilde bevisa avdragsrätt för till exempel ingående mervärdesskatt. Det vanligaste utfallet i den kvantitativa analysen är att bevisbördan är delad eller skiftande, och korstabellen i avsnitt 3.2 *Beviskravens artikulation* visar att de flesta fall där bevisbördan anges explicit är fall där bevisbördans placering är delad eller skiftande. I kammarrätten i Sundsvalls avgörande¹³⁸ kan denna skiftning uppfattas i fråga om deklarationen, domstolen anger att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda i fråga om att deklarationen har varit så bristfällig att ingen skatt kunnat beräknas, samtidigt som domstolen avfärdar de av den enskilde inkomna uppgifterna som motstrider den ursprungliga deklarationen. Jag menar att det blir tydligt att domstolen i denna prövning först konstaterar

¹³⁶ Se avsnitt 2.1 *Bevisbörda och beviskrav*.

¹³⁷ Se avsnitt 2.1 *Bevisbörda och beviskrav*.

¹³⁸ Se avsnitt 4.4.

att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda och sedan prövar om den enskilde förmår rubba Skatteverkets bevisning. Motsvarande resonemang kan hittas i förvaltningsrättens avgörande i avsnitt 4.2.2.1, där domstolen anser att Skatteverkets fördelningsnyckel bättre avspeglar verksamheten och att de förklaringar som bolaget inkommit med inte ger domstolen anledning att ändra uppfattning. Det är således ett tydligt mönster som går att iakttaga både i den kvantitativa analysen och genom den kvalitativa.

Tre mycket viktiga variabler är de som rör schablonartade formuleringar, transparens i bevisvärderingen och konkretiseringsgrad. Drygt en tredjedel av de analyserade avgörandena hade schablonartade formuleringar där det var svårt att, genom att läsa domskälen, se vad som påverkat domstolens ställningstaganden och varför domstolen landat i de slutsatser som den gjort. Transparens i bevisvärderingen har ungefär samma procentuella fördelning, något fler avgöranden som kännetecknades av låg transparens än enbart schablonartade formuleringar.¹³⁹ Därtill var det ännu fler avgöranden där konkretiseringsgraden var låg och endast var en sammanfattande slutsats.¹⁴⁰ Dessa variabler förstärker varandra, och ett avgörande som innehåller schablonartade formuleringar är dessutom av låg transparensnivå och innehåller endast sammanfattande slutsatser. Resultatet av den kvantitativa analysen talar för att avgöranden i en inte oansenlig omfattning saknar en bevisvärdering som går att följa och som motiveras med tydlig koppling till relevanta rättsfakta. Vid den kvalitativa analysen framkom detta mönster i de två avgörandepar med lägst indexvariabelvärde.¹⁴¹ Det framträder som tydligast i kammarrätten i Stockholms avgörande 2131-2132-24 där både förvaltningsrätten och kammarrätten använder sig av schablonartade formuleringar och domskäl av låg transparens och otydlig konkretisering. Det öppnar för stora brister i rättssäkerheten för den enskilde. I korstabellen som jämför transparensnivå och utgång blir det ännu tydligare där av de 22 avgörandena med låg transparensnivå vann Skatteverket 17.¹⁴² De möjliga konsekvenserna av detta vidareutvecklas under avsnitt 5.3 *Rättssäkerhetsmässiga konsekvenser för den enskilde*.

Ett mönster som framträder i den kvantitativa analysen och även förstärks av den kvalitativa analysen är att bristfälliga domskäl fastställs i kammarrätten, det är som konstaterat ovan stor andel avgöranden som har låga nivåer av transparens, konkretiseringsgrad och har stor andel schablonartade formuleringar. Genom de två avgörandepar med lägst indexvariabelvärde kan konstateras att kammarrätten när den instämmer med förvaltningsrätten utan att kommunicera en egen bevisvärdering befäster det som förvaltningsrätten gjort. I avgörandet från Stockholm 2131-2132-24 konstaterar kammarrätten helt enkelt att inget har framkommit som föranleder annan bedömning än den förvaltningsrätten gjort. Motsvarande i den av kammarrätten i Göteborg avgjorda 2507-2509-24 så anför kammarrätten att den, på grund av vad som anförts, gör samma bedömning som förvaltningsrätten. Kammarrätten är inte skyldig att ompröva varje steg som förvaltningsrätten gjort, men

¹³⁹ 37,9 %.

¹⁴⁰ 41,4 %.

¹⁴¹ Se avsnitt 4.1 och 4.3.

¹⁴² Se Tabell 11.

kontrollinstansens funktion och anseende riskerar att urholkas när det inte framgår på vilken grund man instämmer.

5.2 Skatteverkets roll och dess betydelse

Skatteverket får i skatteprocessen en dubbel roll. Det är en utredande myndighet som har en långtgående utredningsskyldighet men också en part i domstolsprocessen. HFD fastslog i fråga om Försäkringskassans utredningsskyldighet att brister i utredningen inte får läkas genom återförvisande utan, i de fall där bristerna är så stora ska domstolen i stället avgöra målet på bevisbördans placering. Det borde ge Skatteverkets utredningsskyldighet en direkt processuell konsekvens: om utredningen inte håller tillräckligt hög kvalitet ska det drabba Skatteverket som bevisbärande part. I uppsatsen har jag inte granskat Skatteverkets utredningar utan har endast undersökt domskälen för de utredningar som överklagats och kan därför svårigen bedöma dem. Det går däremot att konstatera att utredningen i det mål som kammarrätten i Sundsvall avgjorde var gedigen, vilket explicit syntes i domskälen.¹⁴³ Det finns däremot en tendens som relaterar till diskussionen kring låg transparens, schablonartade formuleringar och låg konkretiseringsgrad, nämligen att domstolarna i inte oansenlig utsträckning bygger sitt avgörande på Skatteverkets utredning utan att presentera sin egen. Det gör det svårt att göra någon egentlig analys av domstolarnas självständiga bedömning och pekar på att det uttalandet som justitierådet Knutsson gjorde i Dagens Juridik stämmer, att underrätterna köper Skatteverkets resonemang alltför lätt¹⁴⁴, stämmer. Objektivitetsprincipen omfattar såväl opartiskhet som saklighet men även skyldighet att motivera sina beslut, och därför blir det problematiskt om det i domskälen inte går att utläsa varför beslutet är taget. Dessutom kan det ifrågasättas med anledning av tvåpartsprocessen om Skatteverket agerar som utredare, beslutsfattare och part, och domstolen sedan bekräftar beslutet utan självständig prövning har den enskilde reellt sett inte fått sin sak prövad av en opartisk instans. Analysen kan inte fastslå att så är fallet, men det är en viktig poäng att lyfta fram. Det räcker med att det uppfattas på det sättet för att rättsordningens grund kan ifrågasättas.

Skatteverkets roll som utredande myndighet ger dem tillgång till omfattande bevissäkringsverktyg i 45 kap. SFL, i form av tvångsmedel som revision, husrannsakan och försegling, något som skapar en stark asymmetri i partsförhållandet senare i de allmänna förvaltningsdomstolarna. Det kan liknas vid det styrkeförhållandet som råder mellan det allmänna och den tilltalade i en straffprocessrätt, vilket gör det än mer relevant att lyfta domstolarnas, åtminstone uppfattade passivitet kring granskningen av Skatteverkets utredning. I vare sig den kvantitativa eller den kvalitativa analysen har jag undersökt om tvångsmedel använts av Skatteverket i sin utredning så något ytterligare om dess frekvens eller prövning kan inte direkt sägas.

Skatteverket har en stark roll som myndighet i tvåpartsprocessen. Förutom styrkeförhållandet i relation till bevissäkringsmöjligheterna är också styrkeförhållandet ett faktum när det gäller kunskap och förmåga att utreda gällande rätt relevant. Den kvantitativa analysen visar att det i drygt en fjärdedel av de analyserade avgörandena är den enskilde utan ombud. Gemene man kan inte

¹⁴³ Se avsnitt 4.4.

¹⁴⁴ Se avsnitt 1.1 *Bakgrund*.

förväntas besitta samma materiella kunskaper om skatterätten som handläggarna och ombuden på Skatteverket som utreder och för dess talan i processer. Därtill är ett beslut från Skatteverket om ändrad skatt och skattetillägg en exekutionstitel enligt 3 kap. 1 § utsökningsbalk (1981:774) som kan utmätas. Det kan uppstå situationer när Skatteverkets beslut är materiellt felaktigt men konsekvenserna har redan drabbat den enskilde i form av utmätning som leder till att bolag försätts i konkurs och liknande. Det innebär att den enskilde ofta befinner sig i ett processuellt underläge vilket ställer ökade krav på domstolens självständiga och transparenta bevisvärdering.

Mot bakgrund av ovanstående framstår frågan om Skatteverkets roll inte enbart som en deskriptiv iakttagelse utan som en central komponent i analysen av bevisvärderingens utformning. I den mån domstolens prövning i praktiken framstår som en bekräftelse av myndighetens bedömning, aktualiseras mer grundläggande frågor om tvåpartsprocessens funktion och den enskildes möjlighet att få sin sak prövad av en i praktiken oberoende instans.

5.3 Rättssäkerhetsmässiga konsekvenser för den enskilde

Bristen på transparens är den allvarligaste rättssäkerhetsbristen som framträder ur mina analyser av materialet. Bristen på transparens är inte enbart en fråga om språklig utformning utan den har direkta konsekvenser på centrala rättssäkerhetsprinciper som förutsebarhet, objektivitetsprincipen med motiveringsskyldigheten och rätten till en effektiv domstolsprövning. Korstabellen mellan transparensnivå och utgång visar att Skatteverket vinner i 17 avgöranden med låg transparensnivå och 6 gånger med medelhög transparensnivå, värt att notera att Skatteverket vinner 15 gånger med hög transparensnivå.¹⁴⁵ Skatteverkets roll har diskuterats ovan, och det är en påtaglig skillnad i styrkeförhållande parterna emellan som behöver adresseras genom utförligare domskäl. En enskild som förlorar ett mål om skattetillägg utan att förstå varför saknar förmåga att effektivt överblicka sina möjligheter till överklagande och än mindre argumentera effektivt i nästa instans. Risken är även att den enskilde inte på ett fullgott sätt kan tillgodogöra sig orsakerna bakom beslutet för att kunna ändra sitt beteende för framtiden. Förutsebarhet är en central del i rättssäkerheten för rättsstaten i stort och skatterätten, det lyfts fram i SOU 1993:62 och förutsebarheten förutsätter att den enskilde kan ta till sig avgörandet. Därtill har domstolen en uttrycklig skyldighet under artikel 6 EKMR att motivera sina domar på ett tillräckligt tydligt sätt för att den enskilde effektivt ska kunna tillvarata sin rätt. Domstolen är inte skyldig att ge svar på varje argument som den enskilde kan tänkas komma med. Däremot ska det framgå att de prövat de centrala frågorna i målet. Den skyldigheten ska bedömas med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, men kan rimligen aldrig inskränkas till den grad att domstolen kort konstaterar ”det finns inga skäl att ifrågasätta”. Bristerna i motivering kan alltså utgöra ett hinder för den enskildes rätt till rättvis rättegång. De 15 gånger Skatteverket vinner med hög transparensnivå är inte ett problem ur ett rättssäkerhetsperspektiv på samma sätt eftersom domskälen i de målen inte har de brister som diskuterats ovan.

¹⁴⁵ Se Tabell 11.

Det kan argumenteras att Skatteverkets beslut är så utförligt att domstolarna inte behöver utvidga sina domskäl eftersom det framgår av det ursprungliga beslutet, då vill jag bemöta detta med att samma argumentation inte hade hållit i fråga om straffprocess. Att det räcker att åklagaren formulerat en sådan fullgod utredning, och domstolen behöver endast kort konstatera att det inte finns skäl att ifrågasätta denne. Skattetilläggets karaktär är sådan att det bör vara höga krav på motivering, eftersom skattetillägg är en sanktion som är att jämföra med en straffrättslig sådan. Europadomstolen har, i Västberga Taxi samt Janosevic mot Sverige, ansett att EKMR artikel 6 är tillämplig på det svenska förfarandet med skattetillägg vilken även HD och HFD har ansett. Det innebär att de processuella rättssäkerhetsmässiga aspekter som konventionen kräver ska tillämpas på skattetilläggsprocessen. Resultatet av den kvantitativa analysen tillsammans med den kvalitativa analysen av de två rättsfall med lägst indexvariabelvärde visar att det finns en problematik kopplat till transparens i domskälen av bevisvärderingen.

I de flesta av de analyserade avgörandena så företräds den enskilde av ett ombud, det gick inte av korstabellen mellan ombud och utgång att utläsa någon påverkan på utgången av ombudets varande. Skatteverket vinner ungefär lika ofta oavsett om den enskilde företräddes av ett ombud eller inte. Inte heller transparensnivån tycks påverkas av ombud, vilket tyder på att de låga transparensnivåerna inte är en följd av parternas processuellt rättsliga skicklighet utan snarare är en följd av domstolspraxis. Kopplat till rättssäkerhetsfrågor som rätten till domstolsprövning, legalitetsprincipen, rätten att inom rimlig tid få ett avgörande finns det i det analyserade materialet inga indikationer på några brister. Det går inte att dra någon slutsats kring bias baserat på utgången i de analyserade målen. Skatteverket vinner 65,5 % av avgörandena och det kan bero på en mängd olika faktorer såsom de materiella frågorna men även att Skatteverkets utredningar håller det mått som kan förväntas i drygt två tredjedelar av fallen. Inte heller kan de avvisade yrkanden som uppmärksammats i den kvalitativa analysen, exempelvis i avsnitt 4.1.2.2 och 4.3.2.2, anses vara ett uttryck för någon rättssäkerhetsproblematik, utan de grundar sig på den rättsliga ramen för prövningen och är således snarare ett uttryck för legalitetsprincipen än ett hinder för rätten till domstolsprövning.

6 Diskussion och slutsats

6.1 Diskussion

Den stora rättssäkerhetsmässiga konsekvensen för den enskilde ligger i bristande motivering av bevisvärderingen i domskälen. Det finns inte för förvaltningsdomstolarna en skyldighet att motivera varför domstolen anser att ett rättsfaktum vara bevisat något som finns för de allmänna domstolarna. I ljuset av skattetilläggets ingripande karaktär kan det tyckas vara lämpligt ur flera perspektiv att domstolen skall motivera sin bevisvärdering. Således är det ingen formell brist i domstolarnas hantering, men kanske ett område med möjlighet till anpassning för att förstärka förutsebarheten för den enskilde. Det skulle kunna lösas genom att lagen ändras så att det blir ett lagkrav med motivering gällande bevisvärderingen i skatteprocesser gällande skattetillägg, för att bättre avspegla den ingripande natur som skattetillägget faktiskt har.

Skatterätten är ett komplext rättsområde, inom vilket avsevärd specialisering kan företas. Skatterätten är även ett rättsområde inom vilket det företas stora och frekventa förändringar, något som följer naturligt av den starka kopplingen till de politiska partiernas ideologier. Denna höga nivå av komplexitet och snabba skiftningar inom rättsområdet ställer högre krav på rättstillämparen. Det finns redan idag en specialisering av domstolar inom olika rättsområden, både särskilda domstolar och specialdomstolar: det finns migrationsdomstolar, mark- och miljödomstolar, patent- och marknadsdomstol samt arbetsdomstol samt skatterättsnämnden. Det öppnar för möjligheten till att inrätta specialiserade domstolar på skattemål, eftersom dessa särskilda domstolar skulle kunna på ett effektivare sätt kunna handlägga skattemål med högre precision än vad ordinarie förvaltningsdomstolar skulle kunna, på samma sätt som till exempel migrationsdomstolarna. Jag menar att det skulle kunna vara en lämplig väg att gå, och det skulle även kunna leda till att rättssäkerheten för den enskilde stärks.

Det är intressant att i diskussionen jämföra resultatet av min analys med den undersökning som Advokatsamfundet genomförde där bland annat motiveringen av domar, bevisvärderingens utfall och domstolens opartiskhet har mätts. I min uppsats har jag som nämnts ovan inte kunnat bedöma den faktiska bevisvärderingen utan har i stället riktat in mig på den praktiska uppenbarelsen av bevisvärderingen, det vill säga hur den tar sig uttryck i domskälen. Det hade förvisso varit intressant att med samma material som domstolen försöka skriva en egen dom och där igenom pröva den faktiska bevisvärderingen. Det blir därför svårt att jämföra resultatet av samfundets undersökning i fråga om bevisvärderingens utfall eller domstolens opartiskhet eftersom det förutsätter att jag prövat avgörandenas materiella utfall. Däremot blir det desto mer intressant att studera övriga nämnda variabler. En stor majoritet av de svarande i undersökningen instämmer inte med att domar motiveras i tillräcklig omfattning, något som resultatet av min undersökning visar tendenser till också. Följderna av att domarna inte motiveras i tillräcklig utsträckning sträcker sig längre än till rättssäkerhetskonsekvenser för den enskilde i det specifika fallet. Bristen på motivation riskerar att rubba tilltron till det system som domstolarna är en del av. Följden av att domstolarna inte i tillräcklig utsträckning motiverar sina domar är att det blir svårt att bilda sig en uppfattning om exempelvis domstolarnas opartiskhet, bevisvärderingens utfall samt,

utredningens djup och omfattning. Som konstaterats tidigare finns inget som framkommit i min analys som talar för att det finns några faktiska brister gällande dessa aspekter men jag tycker att den svenska rättsstaten kan bättre. Det finns ingen anledning att låta bli att motivera domarna och bevisvärderingen på ett bättre sätt och därmed också undanröja varje tvivel om brister i hanteringen.

En möjlig förklaring till mitt resultat skulle kunna vara att det utvalda materialet till stor del består av så kallade mängdmål, det vill säga mål som tillhör vanligheten eller utgörs av enkla materiella frågor som ska prövas. Det kan även handla om mål där den enskilde valt att inte medverka till utredningen och på så sätt inte inkommit med någon motbevisning att värdera. Ytterligare exempel är mål där den enskilde överklagat ett beslut som alldeles uppenbart vid en kontroll av den materiella prövningen framstår som uppenbart korrekt. Dessa situationer är inte i min mening tillräckliga för att i varje fall tillåta bristande motivering, men de skulle kunna fungera som möjliga alternativa förklaringar. Jag menar att den enskildes passivitet inte skall beröva denne från rätten till en riktig prövning av Skatteverkets utredning, och inte heller rätten att kunna tillvarata sin rätt med hänsyn till svårigheterna att formulera sin talan effektivt när motiveringen varit bristande i tidigare instanser. Förvaltningsdomstolarna har också en utredningsskyldighet och den kan inte på ett trovärdigt sätt tillåtas lämnas över till Skatteverket att ensamt utreda målet då Skatteverket också är part i målet. Dessa potentiella förklaringar syftar inte till att skapa bilden av att, antingen så är det detta eller så är det ett medvetet val att inte motivera, utan fungerar endast som ett sätt att försöka vidga diskussionen kring möjligheterna bakom utformningen av domskäl som faktiskt går att se i resultatet av min analys.

6.2 Slutsats

Uppsatsen har visat att bevisvärderingen såsom den kommer till uttryck i stor andel av de analyserade rättsfallen brister i vad HFD har kallat centrala för rättssäkerheten i processer. En dryg tredjedel av de kvantitativt analyserade rättsfallen tillsammans med de två analyserade rättsfallen med lägst indexvariabelvärde visar att det är tydliga brister i motiveringen av domarna. Det är svårt att följa domstolens resonemang och därmed också svårt att ta till sig varför utgången blir som den blir. Det innebär att det finns en bristande förutsebarhet i de analyserade domarna, inte i alla men i en för stor andel av domarna. Detta mönster av att inte i tillräcklig utsträckning motivera sina domslut är ett tydligt tillkortakommande i relation till EKMR artikel 6 där det tydligt i rättspraxis klargjorts att domstolen har en skyldighet att på ett tillräckligt sätt motivera sina beslut. Tillräcklig motivation av domar är en mycket viktig aspekt i rätten till rättvis rättegång eftersom det är en förutsättning för att den enskilde på ett effektivt sätt ska kunna formulera ett effektivt överklagande. Domstolens skyldighet ska ställas i relation till omständigheterna och målets karaktär, men det ska i det hänseendet inte förringas att skattetillägg är en sådan sanktion som är jämförbar med ett strafförfarande. Därtill brister objektivitetsprincipen eftersom det inom denna princip ryms en skyldighet att motivera sina beslut. Det kan inte sägas vara fullgod motivering att endast hänvisa till vad tidigare instanser kommit fram till, och det visar inte på domstolens självständiga prövning.

I den kvalitativa analysen framgår i de två avgörandeparen med högst indexvariabelvärde att domstolarna i de fallen har använt bevisvärde-metoden, vilken förespråkas rent generellt i doktrin men särskilt för skatteprocessen av bland annat Leidhammar. Därtill kan fler mönster också urskiljas med utgångspunkt i avgörandenas utgång, bevisbördans och bevisvärderingens artikulation samt till indexvariabeln. Beviskrav och bevisbörda är som konstaterat centrala komponenter i bevisvärderingen, och ett mönster som kan urskiljas gällande bevisbördan är att den i ungefär hälften av avgörandena anges explicit och att det tenderar att ske vid prövningar när bevisbördan är delad eller skiftande. Detta kan indikera att det förs en explicit eller implicit diskussion där den falska bevisbördan rör sig mellan parterna. Beviskraven som gäller för prövningen artikuleras som tydligast i de mål som kodats med skiftande eller delad bevisbörda, vilket får anses vara naturligt sett till ovan diskussion om falsk bevisbörda. Låga nivåer av transparens i bevisvärderingen, svag konkretiseringsgrad samt svag koppling till rättsfakta kännetecknar domskälen i ungefär en tredjedel av alla rättsfallen. Det framgår tydligt i den kvalitativa analysen, ur de två avgörandepar med lägst indexvariabelvärde där tidigare instansers slutsatser bekräftades kortfattat utan vidare resonemang. Det var en ganska jämn fördelning mellan de olika nivåerna, vilket innebär att ungefär en tredjedel av avgörandena hade höga nivåer av transparens och artikulation och en tredjedel medelnivåer av transparens och artikulation. Det är givetvis ett mycket positivt mönster, men deras domskäl läker inte den skada som riskerar inträffa som en konsekvens av den låga artikulationen. Indexvariabeln visar att de allra flesta avgörandeparen som analyserats placerar sig strax ovanför den centrala tredjedelen, med endast två ytterligheter på vardera sida. Även om variationen inom detta spann är förhållandevis högt talar resultatet på det stora hela för att det är ett relativt högt genomsnittsvärde i de variabler vilken indexet grundar sig på.

Skatteverkets roll som part och utredande myndighet och vilken betydelse som tillmäts denna inneboende konflikt är svår att besvara utan att göra antaganden som ligger utanför den kvantitativa analysen. Dessa antaganden förstärks förvisso genom den kvalitativa analysen där ytterligheterna analyserats för att sätta ramarna inom vilka antaganden kan göras. Skatteverket vinner de allra flesta avgörandena, och endast i cirka 12 % av avgörandena bär Skatteverket bevisbördan helt själv i domskälen. Skatteverkets roll som part blir snedvriden i de fall styrkeförhållandet mellan parterna inte medvetandegörs, och den blir än mer snedvriden i de fall där domstolen kort konstaterar ”det finns inga skäl att ifrågasätta Skatteverkets utredning”. Det skulle rimligen finnas skäl att ifrågasätta utredningen med hänsyn till den ingripande natur som skattetillägget har och i rättssäkerhetens namn, samtidigt som det i den kvalitativa analysen också framträder att domstolen kan, och gör på ett föredömligt sätt, hålla isär Skatteverkets olika roller som utredande myndighet och part i målet. Enligt min åsikt talar resultatet för att det finns en risk att Skatteverkets utredning accepteras för lättvindigt av både förvaltningsrätter och kammarrätter. Konsekvenserna av detta är att rättssäkerheten i fråga om objektivitetsprincipen, förutsebarheten och rätten till domstolsprövning kan ifrågasättas. Baserat på underlaget i min uppsats är det inte möjligt att säga att rättssäkerheten faktiskt skadas men jag menar att det är graverande nog att den ens kan ifrågasättas.

Bilaga, Datamatrix

Dom-ID	Domstol	År	Saken	Utgång	Bevisbörda – behandlad (0/1/2)	Bevisbörda – placering (1/2/3/9)	Beviskrav – behandlat (0/1/2)	Bevisvärdering – konkretiseringsgrad (1–3)	Koppling bevisning–rättsfakta (1–3)	Transparens i bevisvärdering (1–3)	Standardformuleringar används (0/1)	Ombud (1/0)
1073–24	Förvaltningsrätten i Umeå	2024	Mervärdesskatt Skatte-tillägg	Skatte-verket	1	2	1	3	2	2	0	1
2966–24	Kammar-rätten i Sundsvall	2025	Mervärdesskatt Skatte-tillägg	Skatte-verket	0	2	0	1	1	1	1	1
619-620-23	Förvaltningsrätten i Karlstad	2024	Mervärdesskatt Skatte-tillägg	Delvis	2	3	2	3	3	2	0	1
4214-4215-24	Kammar-rätten i Göteborg	2025	Mervärdesskatt Skatte-tillägg	Delvis	2	3	1	2	2	2	0	1
13276-13277-22	Förvaltningsrätten i Malmö	2023	Mervärdesskatt Skatte-tillägg In-komstskatt	Skatte-verket	2	3	2	3	3	1	0	1
1793-1794-24	Kammar-rätten i Göteborg	2025	Mervärdesskatt Skatte-tillägg In-komstskatt	Skatte-verket	0	9	0	2	2	2	0	1
4361-4363-23	Förvaltningsrätten i Göteborg	2024	Mervärdesskatt Skatte-tillägg In-komstskatt	Skatte-verket	2	1	2	3	3	3	0	0
2374-2377-24	Kammar-rätten i Göteborg	2025	Mervärdesskatt Skatte-tillägg	Skatte-verket	0	9	0	1	1	1	1	0

			In- komst- skatt									
7498– 7499, 7501–22	Förvalt- ningsrät- ten i Gö- teborg	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	3	1	2	2	1	0	0
2507- 2509-24	Kammar- rätten i Göte- borg	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	0	9	0	1	1	1	0	0
10111- 10117- 22	Förvalt- ningsrät- ten i Gö- teborg	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt Ef- terbe- skatt- ning	Del- vis	1	2	2	3	3	3	0	0
4108- 4111-24	Kammar- rätten i Göte- borg	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter	Del- vis	1	2	1	1	2	1	1	0
4070, 4072– 4075, 4077- 4080-23	Förvalt- ningsrät- ten i Karlstad	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter	Del- vis	2	3	2	3	3	3	0	1

			In- komst- skatt Ef- terbe- skatt- ning									
4569- 4577-24	Kammar- rätten i Göte- borg	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Del- vis	2	3	1	2	2	2	0	1
14298- 14301- 22	Förvalt- ningsrät- ten i Gö- teborg	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Efterbe- skatt- ning	Skat- te- ver- ket	2	3	1	3	3	3	0	1
4995- 4998-24	Kammar- rätten i Göte- borg	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	1	2	1	1	1	1	1	1
1767, 1769– 1773, 1826- 1828-23	Förvalt- ningsrät- ten i Karlstad	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt Ef- terbe- skatt- ning	Del- vis	2	3	1	2	3	3	0	1
7638- 7646-24	Kammar- rätten i Göte- borg	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Del- vis	0	9	0	1	1	1	1	1

			Efterbe- skatt- ning									
2529, 2621- 2623-23	Förvalt- ningsrät- ten i Karlstad	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	3	1	2	3	3	0	1
7647- 7650-24	Kammar- rätten i Göte- borg	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	0	9	0	1	1	1	1	1
9610–21	Förvalt- ningsrät- ten i Lin- köping	2023	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Del- vis	2	3	2	2	2	2	0	1
776–23	Kammar- rätten i Jönkö- ping	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	0	9	0	1	1	1	1	1
1664- 1665-22	Förvalt- ningsrät- ten i Stock- holm	2023	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1
1653- 1654-23	Kammar- rätten i Stock- holm	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	En- skild	1	1	1	2	2	3	0	1
368- 369-22	Förvalt- ningsrät- ten i Uppsala	2023	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt	Del- vis	2	3	1	2	2	1	1	0

2131-2132-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär-desskatt Skatte-tillägg	Del-vis	0	9	0	1	1	1	1	0
3418-23	Förvalt-ningsrät-ten i Stock-holm	2024	Mervär-desskatt Skatte-tillägg	Skat-te-ver-ke	2	3	1	3	3	3	0	1
2190-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär-desskatt Skatte-tillägg	Skat-te-ver-ke	0	9	0	1	1	1	1	1
10 637, 17723-22	Förvalt-ningsrät-ten i Stock-holm	2024	Mervär-desskatt Skatte-tillägg	Skat-te-ver-ke	1	2	1	2	2	2	1	0
2301-2302-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär-desskatt Skatte-tillägg	Skat-te-ver-ke	0	2	0	1	1	1	1	0
913, 916, 918-920, 923-22	Förvalt-ningsrät-ten i Stock-holm	2023	Mervär-desskatt Skatte-tillägg Arbets-givarav-gifter In-komst-skatt	Skat-te-ver-ke	2	3	2	3	3	3	0	1
2714-2719-23	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär-desskatt Skatte-tillägg Arbets-givarav-gifter In-komst-skatt	Skat-te-ver-ke	1	3	1	1	2	2	0	1
17945, 17949-23	Förvalt-ningsrät-ten i Stock-holm	2024	Mervär-desskatt Skatte-tillägg In-komst-skatt	Skat-te-ver-ke	2	3	2	2	3	2	0	1

3050-3051-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	0	1	0	1	1	1	1	1
13590, 13592, 13596, 13598- 13600- 22	Förvalt- ningsrät- ten i Stock- holm	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	3	1	1	3	3	0	1
3107-3112-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	1	2	1	1	2	1	0	1
6846-23	Förvalt- ningsrät- ten i Uppsala	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1
5734-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	0	9	0	1	1	1	1	1
6609-6610-24	Förvalt- ningsrät- ten i Stock- holm	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1
7531, 7858-24	Kammar-rätten i Stock-holm	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter	Skat- te- ver- ket	0	9	0	1	1	1	1	1
6631-25	Förvalt- ningsrät- ten i Stock- holm	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1

7532-24	Kammar- rätten i Stock- holm	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Skat- te- ver- ket	0	9	0	1	1	1	1	1
1964, 1966-24	Förvalt- ningsrät- ten i Umeå	2023	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	En- skild	1	1	1	2	2	2	0	0
37-38- 24	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Del- vis	1	9	1	1	1	2	0	0
2935-22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	En- skild	1	3	0	1	2	2	0	1
680-24	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	En- skild	1	1	0	1	2	2	0	1
1142- 1143-22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2022	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	1	2	3	3	3	0	1
849- 850-23	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt	En- skild	1	3	1	2	2	3	0	0
1470- 21,2135- 22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2022	Mervär- desskatt Skatte- tillägg In- komst- skatt Förse- ningsav- gift	Del- vis	2	3	1	2	2	2	0	1
851- 852-23	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg	Del- vis	0	9	0	1	1	1	1	0

			In- komst- skatt									
1211- 1213-22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2023	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter	Skat- te- ver- ket	2	1	2	3	3	3	0	1
2147- 2149-23	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter	Skat- te- ver- ket	1	2	2	1	1	1	1	1
1214- 1218-22. 1220-22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2023	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1
2150- 2155-23	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt Förse- ningsav- gift	Del- vis	1	3	2	2	2	2	0	1
2738- 2748-22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1

2922- 2932-24	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	1	3	2	2	2	2	0	1
2994-22	Förvalt- ningsrät- ten i Härnö- sand	2024	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	2	3	2	3	3	3	0	1
2933-24	Kammar- rätten i Sundsvall	2025	Mervär- desskatt Skatte- tillägg Arbets- givarav- gifter In- komst- skatt	Skat- te- ver- ket	0	2	0	1	1	1	1	1

Källförteckning

Artiklar

Advokatsamfundet, "Advokaten i rättsstaten" https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatyryrket/advokatens-roll-i-rattsstaten.pdf (Hämtad 2026-01-22)

Advokatsamfundet, "Johan Eriksson blir ny ordförande i Sveriges advokatsamfund" <https://www.advokatsamfundet.se/Nyhetsarkiv/2025/juni/johan-eriksson-blir-ny-ordforande-i-sveriges-advokatsamfund/> (Hämtad 2026-01-22)

Dagens Juridik, "Justitierådet: Skatteverkets resonemang köps för lätt" <https://www.dagensjuridik.se/nyheter/justitieradet-skatteverkets-resonemang-kops-for-latt/> (Hämtad 2026-01-22)

Aftonbladet, "Kronofogden jagar Skatteverket" <https://www.aftonbladet.se/nyheter/a/63AB5Q/trots-beslut-i-domstol-vagarar-skatteverket-betala-tillbaka-13-miljoner-kronor-till-ola-nordquist> (Hämtad 2026-01-22)

Dagens Juridik, "Skatteverket bryter mot lag och grundläggande rättsprinciper" <https://www.dagensjuridik.se/debatt/skatteverket-bryter-mot-lag-och-grundlaggande-rattsprinciper/> (Hämtad 2026-01-22)

Advokatsamfundet & Rättvis Skatteprocess, Skatteprocessen – har den blivit rättssäkrare? (2025) https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/skatteprocessen-har-den-blivit-rattssakrare.pdf (2026-01-20)

Beyer, Claes (1990). *Rättssäkerhet – en formsak*, Juridisk tidskrift 1990/1991, s. 389–402.

Borison, Bodil; Lindkvist, Gustav & Mattsson, Mats, *Objektivitet vid skatteutredning – en jämförelse mellan skatte- och brottmål*, Skattenytt 2013 s. 34 och s. 157

Brylla, Viktor & Sjögren Tergius, Erik, *Dubbelbestraffning, resning och rättskraft*, SvJT 2025 s. 215

Croon, Adam & Nilsson, Mathias, "Enligt grunderna" — *Om vikten av att skilja på tolkning och analogier*" (Del II av II), SvJT 2025 s. 1006

Frändberg Åke, *Vad sker inom den rättsdogmatiska forskningen?* SvJT 2023 <https://svjt.se/svjt/2023/21> (Hämtad 2026-03-12) s. 21

Hultqvist, Anders (2016) *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen* Skattenytt, s. 730 – 748

Hultqvist, Anders (2013) *Legalitetsprincipen och lagtolkning: några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet*. Skattenytt, s. 10 – 21

Palmgren, Bo, *ETT MÄRKLIGT RÄTTSFALL OM ÄLDRE OCH NYARE STRAFFLAG*. SvJT 1952, s. 685

Tjernberg, Mats, (2016) *Skatterättslig tolkning på inkomstbeskattningens område – lagen i sitt systematiska sammanhang och vid (uppenbara) felformuleringar*. Skattenytt s. 167 – 184

Rättsfallsförteckning

C617/10 (Åkerberg Fransson)

Boldea v. Romania (mål nr 19997/02, dom 15 februari 2007)

Engel and Others v. the Netherlands (mål nr 5100/71 m.fl., dom 8 juni 1976)

Ferrazzini v. Italy (mål nr 44759/98, dom 12 juli 2001)

Hadjianastassiou v. Greece (mål nr 12945/87, dom 16 december 1992)

Janosevic v. Sweden (mål nr 34619/97, dom 23 juli 2002)

Lucky Dev v. Sweden (mål nr 7356/10, dom 27 november 2014)

Papon v. France (mål nr 54210/00, dom 25 juli 2002)

Rolf Gustafson v. Sweden (mål nr 23196/94, dom 1 juli 1997)

Ruiz Torija v. Spain (mål nr 18390/91, dom 9 december 1994)

Salerno v. Italy (mål nr 11955/86, dom 22 september 1992)

Van de Hurk v. the Netherlands (mål nr 16034/90, dom 19 april 1994)

Västberga Taxi Aktiebolag and Vulic v. Sweden (mål nr 36985/97, dom 23 juli 2002)

HFD 2012 ref. 65

HFD 2012 ref. 69 I-III

HFD 2013 ref. 3

HFD 2013 ref. 12

HFD 2014 ref. 18 I

HFD 2019 ref. 9

HFD 2020 ref. 52

HFD mål nr 5108–24

NJA 1982 s. 69

NJA 1982 s. 830

NJA 1986 s. 489

NJA 2000 s. 622

NJA 2013 s. 1076

NJA 2014 s. 371

NJA 2014 s. 377

RÅ 1976 ref. 161

RÅ 1995 ref. 31

RÅ 2000 ref. 61

RÅ 2001 not. 10

RÅ 2001 ref. 22 I och II

RÅ 2008 ref. 51

RÅ 2008 ref. 61 II

RÅ 2009 ref. 27

RÅ 2009 ref. 42

Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, Fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2021

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, Tredje upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2022

Blomberg, Jesper & Södergren, Patrik, *Praktisk förvaltningsprocess: en handbok för den som har med förvaltningsdomstolar att göra*, Norstedts juridik, Stockholm, 2025

Bull, Thomas & Sterzel, Fredrik, *Regeringsformen: en kommentar*, 3., [uppdaterade] uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015

Claes Beyer, *Vad är rättssäkerhet?* i: Unger, Sven, Thorsson, Leif & Calissendorff, Gotthard (red.), *Festskrift till Gotthard Calissendorff*, Norstedt, Stockholm, 1990

Dahlman, Christian, *Beviskraft: metod för bevisvärdering i brottmål*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Stockholm, 2018

Danelius, Hans, Danelius, Johan, Bull, Thomas & Cameron, Iain, *Mänskliga rättigheter i europeisk praxis: en kommentar till Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna*, Sjätte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023

Diesen, Christian & Cassne, Hedvig (red.), *Bevis 3 Prövning av skattemål*, Norstedts juridik, Stockholm, 1999

Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedt, Stockholm, 1992

Esaiasson, Peter, Gilljam, Mikael, Oscarsson, Henrik, Sundell, Anders, Towns, Ann E. & Wängnerud, Lena, *Metodpraktikan: konsten att studera människor, organisationer och samhällen*, Sjätte upplagan, helt omarbetad, Norstedts Juridik, Stockholm, 2024

Fitger, Peter, Sörbom, Monika, Eriksson, Tobias, Hall, Per, Palmkvist, Ragnar, Renfors, Cecilia, *Rättegångsbalken* (JUNO Version 99)

Grylin, Hanna, *Passivitetsrätten vid skattetillägg*, Örebro University, Diss. Örebro: Örebro universitet, Örebro, 2019

Holmberg, Erik, Stjernquist, Nils, Isberg, Magnus, Eliason, Marianne & Regner, Göran, *Grundlagarna* (JUNO Version 3A)

Holmquist, Rolf & Liljemark Ragnar, Ola, *Skatt och skattebrott*, Fjärde upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2023

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995

Kleineman, *Rättsdogmatisk metod*, i Nääv, M. & Zamboni, M. (red.). *Juridisk metodlära*. Andra upplagan. (Studentlitteratur, 2018),

Körner, Svante & Wahlgren, Lars, *Statistisk dataanalys*, 5. uppl., Studentlitteratur, Lund, 2015

Körner, S. & Wahlgren, L. *Praktisk statistik*. 4., [rev.] uppl. (Studentlitteratur, 2012).

Lavin, Rune, *Förvaltningsprocessrätt*, Sjätte upplagan, Norstedts Juridik, Stockholm, 2025

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*: [Examination of evidence in the tax procedure], Fritze, Diss. Stockholm: Univ., Stockholm, 1995

Lindell, Bengt, *Sakfrågor och rättsfrågor* [Elektronisk resurs] *en studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt*, Iustus förlag, Diss. Uppsala: Uppsala universitet, Uppsala, 1987

Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt*, Upplaga 1, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019

Lindkvist, Gustav, *Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen*, Upplaga 1, Norstedts juridik, Diss. Stockholm: Stockholms universitet, 2018, Stockholm, 2018

Ramberg, Jan & Ramberg, Christina, *Allmän avtalsrätt*, Elfte upplagan, Norstedts juridik, Stockholm, 2019

Stening, Anders, *Bevisvärde*, Univ., Diss. Uppsala: Univ., 1976, Uppsala, 1975

Tjernberg, M. *Skatterättslig tolkning*. Upplaga 1. (Iustus förlag, 2018).

Ulrik Von Essen, *Förvaltningsprocesslagen m.m. [JUNO]: En kommentar*, version 9, 2025

Offentligt tryck

Proposition 1971:30 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar, m.m.

Proposition 2002/3:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet,
m.m.

Proposition 2010/11:165 Skatteförfarandet

Proposition 2012/13:45 En mer ändamålsenlig förvaltningsprocess

Proposition 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor

SOU 1946:69 Förvaltningsförfarandet förberedande utredning angående reglering av förfarandet hos förvaltningsmyndigheter i ärenden rörande enskild rätt och därmed sammanhängande frågor

SOU 1991:106 Domstolarna inför 2000-talet

SOU 1993:62 Rättssäkerhet vid beskattningen – Betänkande av rättssäkerhetskommittén

SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

Övrigt

Advokatsamfundet "Rättsstatligt program" https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatsamfundet/rattsstatligt-program-2021.pdf (Hämtad 2026-01-20)

Europeiska Konventionen för Mänskliga Rättigheter,
https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/Convention_SWE

Juridiska Fakultetens Policy För Användning av GAI-verktyg – Studenter
<https://www.jur.lu.se/sites/jur.lu.se/files/2023-12/Juridiska%20fakultetens%20policy%20fo%CC%88r%20anva%CC%88ndning%20av%20GAI-verktyg%20-%20studenter.pdf> (Hämtad 2026-03-17)

Svensk Ordbok, <https://svenska.se/so/?id=168323&pz=7>