

Målnummer:	4998-06	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2009-04-09		
Rubrik:	Fråga om förutsättningar för skönstaxering av inkomst på grundval av s.k. kontantberäkning (I-IV).		
Lagrum:	4 kap. 3 §, 5 kap. 2 §, 4 §, 5 § och 14 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1995 ref. 31• RÅ 1983 Aa 229• RÅ 1983 Aa 209• RÅ 1982 Aa 191• RÅ 1982 Aa 87		

REFERAT

I.

Skatteverket beslutade genom omprövning vid 2005 års taxering att höja A.E:s inkomst av tjänst med 102 500 kr samt att påföra skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på höjningen. Taxeringen bestämdes till 120 000 kr. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. A.E. har deklarerat en inkomst om 17 500 kr för inkomståret 2004. Hans föräldrar har inte, enligt uppgift, bidragit till hans försörjning. Han anför att han bott omväxlande hos sina föräldrar och sin flickvän. Han lever mycket sparsamt och har inte gjort några egentliga klädinköp. Ofta äter han hos sin flickvän eller hos vänner och lever för övrigt mest på pasta. En kontantberäkning av A.E:s tillgångar visar ett överskott på 13 642 kr: inkomst efter skatt 12 010 kr, återbetalning skatt 1 659 kr, utdelning 100 kr och utgiftsränta 127 kr. Det synes inte sannolikt att A.E. har klarat sina levnadskostnader med redovisad inkomst. Det har inte framkommit att hans flickvän har försörjt honom under året. Skatteverket finner det troligt att A.E. haft oredovisade inkomster och skönstaxering sker därför enligt bestämmelserna i 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL. Med hänsyn tagen till A.E:s uppgifter om att han levit sparsamt uppskattar Skatteverket att han behövt 120 000 kr (före skatt), dvs. ytterligare 102 500 kr, för att klara sina levnadskostnader under år 2004. Beloppet beskattas som inkomst av tjänst. Skatteverket kan inte se att befrielsegrund för skattetillägget föreligger.

A.E. överklagade beslutet och yrkade att taxeringen skulle bestämmas i enlighet med avlämnad självdeklaration och att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Han yrkade vidare ersättning för ombudskostnader med 13 750 kr. Till stöd för sin talan anförde A.E. bl.a. följande. Han påstås ha tjänat 102 000 kr netto på vilket belopp skatt inte har betalats. Med beaktande av hans övriga nettointäkter innebär detta att Skatteverket hävdar att han nödvändigtvis måste ha förbrukat minst 115 562 kr netto för att klara sina levnadskostnader under året. Som en jämförelse kan nämnas att Konsumentverkets normalbelopp för skäliga levnadskostnader under år 2004 uppgick till ca 2 100 kr per månad eller totalt ca 25 000 kr för helår för ett enpersonshushåll. Beloppet skall täcka livsmedel, kläder/skor, fritid och hygien samt försäkring. - Han fyllde 22 år under år 2004. Han hade bostad hemma hos sina föräldrar, där han också var skriven, och hade därför inga boendekostnader. Han bodde och åt periodvis även hos sin flickvän, som hade fast inkomst. Han gjorde inga egna inköp av kläder och skor under år 2004. Då han bott tillsammans med andra personer har hans utgifter kunnat hållas lägre än vid ett renodlat enpersonshushåll. Hans kostnadsnivå har därför understigit Konsumentverkets

normalbelopp. - Skatteverket har i sitt beslut inte påvisat någon sannolik inkomstkälla för de förment undanhållna inkomsterna. Inte heller har påståtts att han skulle ha haft några särskilda utgifter under år 2004 av beskaffenhet att kräva inkomster av den angivna storleksordningen. Enligt utförd kontantberäkning hade han år 2004 ett överskott om 13 600 kr. Beloppet är visserligen lågt men satt i relation till Konsumentverkets och Socialstyrelsens normalbelopp, hans ålder samt övriga här redovisade omständigheter, är det inte alls uteslutet att han haft möjlighet att bestrida sina levnadskostnader (jfr RÅ 1983 Aa 209). - Han var under större delen av året arbetslös och var anmäld hos arbetsförmedlingen. Han fick arbeta endast någon månad under året och tjänade då ca 17 500 kr, vilket vederbörligen deklarerats. Hans situation skiljer sig inte nämnvärt från tiotusentals andra ungdomar i dagens Sverige. Det kan synas anmärkningsvärt att ungdomar i denna beklagansvärda situation skall kunna bli föremål för skönstaxering och skattetillägg "utan annan orsak än en allmän misstänksamhet mot oredliga skattskyldiga" (jfr Petrén i RÅ 1983 not. Aa 191).

Länsrätten i Stockholms län (2006-11-30, ordförande Lagercrantz) yttrade: Skönstaxering - Skönstaxering kan aktualiseras bl.a. då den skattskyldige gett in deklaration, om deklarationen i sig är så bristfällig eller underlaget för deklarationen är så bristfälligt att skatt inte kan beräknas tillförlitligt. Några specifika regler om vilka brister som skall föreligga och hur stora dessa brister måste vara för att skönstaxering skall tillgripas finns av naturliga skäl inte. Generellt kan dock sägas att bristerna i underlaget för en deklaration eller i deklarationen inte behöver vara betydande, om det samtidigt finns andra faktorer som indikerar att deklarationen inte återspeglar verkligheten. - A.E. har i sin deklaration angett att hans inkomst under år 2004 var 17 500 kr. Han har gjort gällande att han klarat sin försörjning genom att omväxlande bo hos sina föräldrar och sin flickvän, äta hos flickvännen eller hos vänner, samt leva sparsamt. - Skatteverket har utifrån tillgängliga kontrolluppgifter gjort en sammanställning av A.E:s kontanta inkomster och utgifter under år 2004. Kontantberäkningen visar ett överskott om 13 642 kr. - Länsrätten finner att A.E. inte på ett tillfredställande sätt har förklarat hur han har klarat av att bestrida sina levnadskostnader under år 2004. Det föreligger därför skäl att bestämma hans inkomst efter skönsmässiga grunder. - Den omständigheten att underlaget för deklarationen är så bristfälligt att skatt inte kan beräknas tillförlitligt medför dock inte att inkomsten kan uppskattas utan någon form av beräkning, såsom exempelvis ett försök till beräkning av levnadskostnaderna med ledning av Skatteverkets förbehållsbelopp. Skatteverket har uppskattat att A.E. har använt 120 000 kr för sina levnadskostnader. - Av intyg från P.R. framgår att A.E. under år 2004 bodde hos henne de flesta helger och även mycket i veckorna. Det framgår inte att de varit sambor. I yttrande till Skatteverket från B.E:s ombud anges följande. "Sonen A. gick ut gymnasium i juni 2002. Detta innebär att makarna E. inte hade någon försörjningsskyldighet för honom under 2003. Han har inte heller belastat makarnas hushåll eller i övrigt blivit försörjd av dem under 2003. Han är fullt frisk och har, som andra vuxna personer, levt sitt eget liv och mycket sällan vistats hos makarna E. Sonen A:s levnadskostnader kan således inte föras in i detta ärende." Länsrätten tolkar i likhet med Skatteverket innehållet i yttrandet som att föräldrarna inte har försörjt A.E. sedan denne gick ut gymnasiet år 2002. Var A.E. haft sin egentliga bostad framgår inte av utredningen. Eftersom han inte varit sambo med sin flickvän får han anses vara ensamstående. - Förbehållsbeloppet vid utmätning av lön m.m. (se Riksskatteverkets föreskrifter om bestämmande av förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. under år 2004, RSFS 2003:38) utgör enligt länsrättens mening en utgångspunkt vid uppskattningen av A.E:s levnadskostnader. Normalbeloppet för en ensamstående uppgick under år 2004 till 4 152 kr per månad, således 49 824 kr för hela året. Beloppet omfattar alla vanliga levnadskostnader utom bostads- och resekostnader, som beräknas särskilt. - A.E:s bostadskostnad är okänd och får enligt länsrättens mening uppskattas till ett skäligt belopp. Skatteverket har anfört att den del av höjningen om 102 500 kr som inte avser förbehållsbeloppet är att hänföra till bostadskostnad. Följaktligen blir

Skatteverkets uppskattade bostadskostnad 66 318 kr (13 642 kr - 49 824 kr - 66 318 kr = - 102 500 kr). Länsrätten finner att denna bostadskostnad framstår som hög vid beaktande av bl.a. A.E:s ålder och anser det skäligt att räkna med en bostadskostnad på 3 000 kr per månad, således 36 000 kr för hela året. Underskottet vid en beräkning med denna bostadskostnad blir ca 72 000 kr (13 642 kr - 49 824 kr - 36 000 kr = - 72 182 kr). - Vid en samlad bedömning finner länsrätten att den skönsmässigt uppskattade inkomsten är för hög och skall begränsas till skäliga 89 500 kr. - Skattetillägg - Eftersom avvikelser har skett från A.E:s deklaration genom skönstaxering finns grund för att påföra skattetillägg. Enligt länsrättens bedömning har någon grund för befrielse från skattetillägg inte framkommit. Underlaget för beräkning av skattetillägget skall dock sättas ned till 72 000 kr. - Ersättning - Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. - Då A.E. vunnit delvis bifall till sin talan anser länsrätten att han skall tillerkännas ersättning för kostnader i målet med skäliga 5 000 kr. - Länsrätten bifaller överklagandet delvis och sätter ned den skönsmässigt beräknade inkomsten av tjänst till 89 500 kr. - Länsrätten sätter ned underlaget för beräkning av det påförda skattetillägget till 72 000 kr. - Länsrätten tillerkänner A.E. ersättning för kostnader i målet med 5 000 kr.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll A.E. sin talan samt yrkade ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 3 750 kr. Han åberopade till stöd för sin talan det han anfört i länsrätten.

Kammarrätten Stockholm (2007-04-24, Nylund, Wahling Bexhed, referent, Aldestam) yttrade: Skönstaxering - I 4 kap. 3 § TL föreskrivs bl.a. följande. Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering). - När det inte finns någon direkt ledning i lagstiftningen om hur bevisbördan skall fördelas har det i praxis slagits fast att utgångspunkten är att den som har lättast att prestera bevisning också får göra detta. Detta innebär att Skatteverket har bevisbördan beträffande intäktssidan. För att verket skall kunna lägga till en intäktspost måste det normalt framstå som sannolikt att deklarerade intäkter är felaktiga. - A.E. har deklarerat en inkomst om 17 500 kr för inkomståret 2004. Skatteverket har gjort en sammanställning av A.E:s kontanta inkomster och utgifter under år 2004 och kontantberäkningen visar ett överskott om 13 642 kr. Frågan i målet är om beloppet varit tillräckligt för att bestrida hans levnadskostnader eller om det föreligger skäl att bestämma hans inkomst efter skönsmässiga grunder. - A.E. har i målet uppgett att han hade bostad hemma hos sina föräldrar, där han också var skriven, och att han därför inte hade några boendekostnader. Han har vidare uppgett att han bodde och åt periodvis även hos sin flickvän, vilket också framgår av ingivet intyg. Skatteverket har emellertid tagit fasta på ett uttalande av A.E:s far och av detta dragit slutsatsen att A.E. haft ett eget boende. - Länsrätten har skönsmässigt höjt A.E:s inkomst av tjänst med 72 000 kr, varav 36 000 kr avser bostadskostnader. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Kammarrätten finner att A.E. inte på ett tillfredsställande sätt har förklarat hur han klarat av att bestrida sina levnadskostnader under år 2004 då han enbart deklarerat en inkomst om 17 500 kr. Kammarrätten anser därför att han måste antas ha haft ytterligare skattepliktiga inkomster. Ingiven deklaration får därför anses så bristfällig att den inte kan läggas till grund för taxeringen. Grund för skönstaxering enligt 4 kap. 3 § TL föreligger således. - Av handlingarna i målet framgår inte att A.E. under inkomståret har haft någon egen bostad. Kammarrätten finner därmed att Skatteverket inte styrkt eller gjort sannolikt

att A.E. haft något eget boende, utan att dennes uppgifter om att han bott omväxlande hos sina föräldrar och sin flickvän får tas för gott. Vid detta förhållande kan A.E. inte anses ha haft några bostadskostnader under inkomståret 2004. - Riksskatteverkets föreskrifter om bestämmande av förbehållsbeloppet vid utmätning av lön m.m. under år 2004 (RSFS 2003:38) får anses utgöra en lämplig utgångspunkt vid uppskattningen av A.E:s övriga levnadskostnader. Av Riksskatteverkets allmänna råd om bestämmande av förbehållsbeloppet vid utmätning av lön m.m. under 2004 (RSV 2003:25) framgår under rubriken Familjeförhållanden att beträffande barn för vilket försörjningsskyldighet inte föreligger enligt 7 kap. 1 § föräldrabalken bör barnet, om detta är gäldenär, anses vara ensamstående. Normalbeloppet för en ensamstående uppgick under år 2004 till 4 152 kr per månad, således 49 824 kr för hela året. Beloppet omfattar alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnader, som beräknas särskilt. Till de vanliga levnadskostnaderna räknas vissa utgifter som sammanhänger med ett eget boende, t.ex. för el, TV och försäkringar, och som A.E, med hänsyn till vad som anförts om dennes boende, inte kan antas ha haft. Från normalbeloppet skall därför räknas bort skäliga 5 800 kr. Kammarrätten finner sammanfattningsvis att A.E:s levnadskostnader under året torde ha uppgått till ca 44 000 kr. - Kammarrätten finner mot bakgrund av det av Skatteverket beräknade kontantöverskottet 13 642 kr att den skönsmässigt uppskattade inkomsten bör uppgå till skäliga 30 000 kr. A.E:s sammanlagda inkomst uppgår därvid till 47 500 kr, inklusive deklarerade 17 500 kr. - Skattetillägg - Enligt 5 kap. 2 § TL skall skattetillägg tas ut bl.a. om avvikelse har skett från självdeklaration genom skönstaxering. - Enligt 5 kap. 5 § TL skall skattetillägget, om avvikelse har skett från självdeklaration genom skönstaxering, beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Vid beräkningen av skattetillägget skall, enligt samma lagrum, bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. - Enligt 5 kap. 4 § första stycket TL är skattetillägget fyrtio procent av den skatt som påförs den skattskyldige. - Enligt 5 kap. 14 § TL skall den skattskyldige helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, skall den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig skall det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp skall det särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. - Eftersom avvikelse har skett från A.E:s självdeklaration genom skönstaxering finns grund att påföra skattetillägg. Skäl att befria A.E från påfört skattetillägg har inte framkommit. - Ersättning för kostnader - Tillämpligt lagrum framgår av länsrättens dom. - A.E. har delvis vunnit bifall till sin talan i länsrätten och i kammarrätten och han är därför i princip berättigad till ersättning för kostnader för ombud eller biträde som han skäligen behövt för att ta till vara hans rätt. Kammarrätten finner att A.E. skall beviljas ersättning med ytterligare 5 000 kr för kostnader i länsrätten och med 3 750 kr för kostnader i kammarrätten. - Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av länsrättens dom förklarar kammarrätten att A.E:s inkomst av tjänst för taxeringsår 2005 skall sättas ned till 47 500 kr. - Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt. - Kammarrätten beviljar A.E. ersättning med ytterligare 5 000 kr för kostnader i länsrätten och med 3 750 kr för kostnader i kammarrätten. - Enligt 5 kap. 19 § TL ankommer det på Skatteverket att vidta den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av den ändrade taxeringen.

A.E. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja såväl skönstaxeringen som påfört skattetillägg samt att han skulle beviljas ersättning för ombudskostnader i underinstanserna i enlighet med yrkandet i kammarrätten och i Regeringsrätten med 7 500 kr. Han anförde bl.a. följande. Som framhållits i underinstanserna ligger Skatteverkets förbehållsbelopp väsentligt högre än Konsumentverkets normer för skäliga levnadskostnader för ensamstående. Skatteverkets förbehållsbelopp utgör en på sociala grunder tillkommen schablon till skydd för den enskilde och dennes familj i samband med utmätning. Den är av detta skäl relativt generöst utformad. När det gäller skönstaxering fordrar skyddet för den enskildes rättssäkerhet i stället att beloppsmarginalen sätts åt andra hållet. Ingen ska riskera att bli beskattad och bestraffad genom skattetillägg för inkomst han inte haft. Det är inte rimligt att en domstol i ett mål om skönstaxering - utan stöd av omständigheterna i övrigt - presumerar att den skattskyldige haft levnadskostnader som t.o.m. går utöver vad Konsumentverket, som är den mest initierade och kompetenta myndigheten på området, anser utgöra skälig levnadsnivå.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Verket instämmer i kammarrättens bedömning att A.E. inte haft några utgifter för eget boende men att han likväl inte tillfredsställande kunnat förklara hur han klarat att betala sina levnadskostnader under det aktuella året. På denna grund finns förutsättningar för skönsmässig uppskattning av inkomsterna. Genom att inte till någon del räkna med bostadskostnader och dessutom reducera förbehållsbeloppet med utgifter förenade med eget boende måste kammarrätten anses ha tagit vederbörlig hänsyn till A.E:s invändningar. Då grund för skönstaxering föreligger finns också förutsättningar för påförande av skattetillägg. Skäl för eftergift av skattetillägget har inte framkommit. - Skatteverket har inget att erinra mot att A.E. får ersättning för ombudskostnader i Regeringsrätten med yrkat belopp.

Regeringsrätten (2009-04-09, Eliason, Wennerström, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 4 kap. 3 § TL framgår att, om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN, skatten eller underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

Skönstaxering är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Syftet med en skönstaxering får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet (prop. 1955:160 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 133).

Frågan i målet är om förutsättningar föreligger att skönsmässigt påföra A.E. inkomst av tjänst utöver vad han har redovisat i sin självdeklaration.

Skatteverket har som grund för skönstaxering åberopat en av verket genomförd s.k. kontantberäkning, dvs. en beräkning av A.E:s kontanta inkomster och utgifter samt förmögenhetsförändringar för att på så sätt bestämma den summa av kontanta medel som han har haft till sitt förfogande under beskattningsåret. Kontantberäkningen visar ett överskott om 13 642 kr, vilket enligt verket är ett för lågt överskott för att A.E. ska ha kunnat betala de levnadskostnader som han måste antas ha haft under det aktuella året. Verket har som jämförelsenorm för beräkning av levnadskostnader använt Riksskatteverkets förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. (RSFS 2003:38), vilket för år 2004 uppgick till 4 152 kr per månad för ensamstående.

A.E. har uppgett följande om sin levnadssituation under beskattningsåret. Han har inte haft någon egen bostad. Han har gjort begränsade klädinköp och även i övrigt levt sparsamt. Av ett intyg från hans flickvän framgår att han bott hos henne de flesta helger och även mycket i veckorna samt att han var arbetslös och inte kunde bidra särskilt mycket till matkostnaderna.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Skatteverkets beslut om skönstaxering bygger som nämnts på en av verket genomförd kontantberäkning. Enligt Regeringsrättens mening måste vid denna bevismetod beaktas att den normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Osäkerheten gäller dels själva beräkningen i sig men även möjligheten att finna en rättvisande jämförelsenorm vad gäller uppskattningen av den skattskyldiges levnadskostnader. Ett lågt kontantöverskott kan tyda på att inkomster inte har redovisats. I ett sådant fall får de förklaringar som den skattskyldige lämnat angående sina levnadsförhållanden och ekonomiska situation tillmätas betydelse.

Av utredningen i målet framgår att A.E. för beskattningsåret deklarerat en inkomst om 17 500 kr. Skatteverket har obestritt uppgett att denna inkomst har erhållits i slutet av året från två olika arbetsgivare. Hans far har vidare uppgett att föräldrarna under året före beskattningsåret inte hade några utgifter för A.E:s försörjning och att han, som andra vuxna personer, levtt sitt eget liv och mycket sällan vistats hos föräldrarna. Länsrätten har dragit slutsatsen av dessa uppgifter att A.E:s föräldrar inte har försörjt honom sedan han gick ut gymnasiet år 2002. Bortsett från den omständigheten att A.E. synes ha haft ett rum i föräldrarnas bostad till sin disposition under år 2004 saknas uppgifter som tyder på att situationen i övrigt under detta år varit annan än den som länsrätten grundat sin bedömning på. Det finns inte heller några uppgifter om att han haft inkomster sparade från tidigare år eller att han haft andra sparade medel för sin försörjning fram till de tillfällen då han uppbar de deklarerade löneinkomsterna. Enligt Regeringsrättens mening ger utredningen inte anledning till annan slutsats än att A.E. under beskattningsåret måste ha haft ytterligare inkomster. Dessa inkomster ska därför uppskattas till ett skäligt belopp med hänsyn till vad som kommit fram i målet.

Underinstansernas avgöranden innebär att det av A.E. deklarerade beloppet inte räckt till för att betala hans levnadskostnader beräknade enligt förbehållsbeloppet. A.E. har mot detta anfört att han genom sin livsföring haft möjlighet att klara sina levnadskostnader med ett lägre belopp än förbehållsbeloppet.

Bestämmelser om förbehållsbelopp finns i 7 kap. 5 § utsökningsbalken. Med förbehållsbelopp avses den del av en gäldenärs lön som inte får tas i anspråk genom utmätning. Förbehållsbeloppet bestäms varje år med ledning av ett normalbelopp som bygger på ett i lagrummet angivet belopp avseende prisläget i oktober 1993. Detta belopp omräknas för varje år med hänsyn till förändringen av det allmänna prisläget. Normalbeloppet, som årligen fastställs av Skatteverket, ska anses omfatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad. I Skatteverkets allmänna råd anges att som vanliga levnadskostnader bör räknas i ett hushåll normalt förekommande utgifter såsom för kost, kläder, tvätt, hygien, gas, hushållsel, telefon, TV-avgifter, försäkringsavgifter, fackföreningsavgifter och andra medlemsavgifter samt mindre utgifter för tillfälliga behov (RSV 2003:25).

I förarbetena till den nämnda bestämmelsen i utsökningsbalken sägs bl.a. följande. Det är närmast självklart att ett förbehållsbelopp vid löneexekution bör ligga högre än normen för socialbidrag, eftersom risken annars är uppenbar att gäldenären förlorar ett incitament till öppet arbete. Det är också viktigt att den som är föremål för löneexekution inte därigenom automatiskt blir berättigad till socialbidrag (prop. 1994/95:49 s. 62 f.).

Bestämmelserna om socialbidrag har numera ersatts av de regler om försörjningsstöd som finns i socialtjänstlagen (2001:453). Av 4 kap. 1 § framgår att den som inte själv kan tillgodose sina behov eller kan få dem tillgodosedda på annat sätt har rätt till bistånd av socialnämnden för sin försörjning och sin livsföring i övrigt samt att den enskilde genom biståndet ska

tillförsäkras en skälig levnadsnivå. Försörjningsstödet består enligt 3 § samma kapitel bl.a. av ett schabloniserat belopp kallat riksnormen. Av 2 kap. 1 § socialtjänstförordningen (2001:937) framgår att riksnormen grundar sig på Konsumentverkets senaste pris- och konsumtionsundersökningar och att den består av summan av personliga kostnader och gemensamma hushållskostnader. Riksnormen för år 2004 uppgick till 2 650 kr per månad avseende personliga kostnader för en ensamstående person.

Även om de nu nämnda sätten att beräkna levnadskostnader inte är helt jämförbara kan konstateras att förbehållsbeloppet vid utmätning om 4 152 kr är jämförelsevis högt beräknat.

De av A.E. lämnade upplysningarna om hans levnadssätt under året motsägs inte av annan utredning i målet. Det finns därför anledning att uppskatta det skönsmässiga beloppet med viss försiktighet. Enligt Regeringsrättens mening bör uppskattningen i detta fall göras med utgångspunkt i riksnormen för det aktuella året avseende personliga levnadskostnader på 2 650 kr per månad och med hänsyn tagen till uppgiften att hans flickvän i viss mån bidragit till hans försörjning. Hans levnadskostnader för tiden innan han fick löneutbetalningar i slutet av året kan skäligen uppskattas till 20 000 kr. Han ska därför skönstaxeras för motsvarande belopp.

Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg påföras den skattskyldige i samband med att skönstaxering sker. Någon sådan omständighet som enligt 5 kap. 14 § TL ska medföra hel eller delvis befrielse från tillägget har inte kommit fram. Skattetillägg ska därför tas ut på ett underlag av 20 000 kr.

A.E. har delvis fått bifall till sitt överklagande. Därmed föreligger förutsättningar för att bevilja honom ersättning för kostnader i målet enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

I redogörelsen för vilka åtgärder som hans ombud vidtagit i Regeringsrätten har bl.a. angetts genomgång av kammarrättens dom. Detta är en åtgärd som ingår i den av kammarrätten beviljade ersättningen varför ersättning för denna åtgärd inte kan medges. Någon tidsmässig uppskattning av detta moment har inte lämnats.

Regeringsrätten bestämmer att ersättning ska utgå med skäliga 6 000 kr för kostnader i Regeringsrätten. Skäl för ytterligare ersättning för kostnader i länsrätten föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av kammarrättens dom bestämmer Regeringsrätten att den skönsmässiga höjningen av A.E:s inkomst av tjänst ska sättas ned till 20 000 kr.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Regeringsrätten beviljar A.E. ersättning med 6 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

II.

Skatteverket beslutade genom omprövning vid 2004 års taxering att skönsmässigt höja B.E:s inkomst av tjänst med 44 300 kr samt att påföra skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på höjningen. Taxeringen bestämdes till 179 300 kr. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. En kontantberäkning av familjens tillgångar för inkomståret 2003 visar ett överskott med 121 954 kr. Förutom dessa tillgångar har B.E., enligt uppgift, erhållit 2 000 kr per månad från sin dotter avseende avbetalning av ett lån från honom år 2001. B.E. har inte förtroende för banker och har därför haft sina tillgångar hemma och även placerat pengar i bilar. Under år 2003 har B.E., enligt egen uppgift, inte haft några utgifter för sin son, A.E. Den tidigare

kontantberäkningen har korrigerats med följande uppgifter. A.E:s inkomst om 10 811 kr har räknats bort då han inte deltar i familjens ekonomiska situation. Inkomster på 20 000 kr avseende avbetalning för bilen har tillkommit. I beräkningen har inbetalning med 6 000 kr från R.F. beaktats då dessa kunnat visas genom insättning på B.E:s konto i Nordea Bank. Något som styrker övriga återbetalda medel har inte visats och kan därmed inte beaktas. Tidigare spelvinster (åren 1998 - 1999) har inte medräknats då det kan antas att pengarna har använts till löpande kostnader samt även lånats ut till R.F. (återbetalning 133 000 kr år 2001). Enligt för Skatteverket kända uppgifter visar 2002 års beräkning ett underskott om 47 879 kr. Någon förklaring till detta har inte lämnats. Eventuellt sparkapital som inte varit känt vid beräkningen torde ha använts för familjens försörjning under det året. - Enligt Riksskatteverkets föreskrifter (RSFS 2002:36) uppgår förbehållsbeloppet, dvs. det belopp som inte får tas i anspråk vid utmätning för två vuxna och ett barn, till 111 324 kr för år 2003. Beloppet inkluderar alla vanliga levnadskostnader såsom mat, kläder, tvätt, hygien m.m. Kostnad för bostad, driftskostnader för bilar m.m. tillkommer. Kontantöverskottet överstiger förbehållsbeloppet med 10 630 kr (121 954 kr - 111 324 kr). Familjen synes inte kunna klara sin försörjning med redovisade inkomster. Eftersom övriga familjemedlemmar saknar inkomster synes B.E. vara den som försörjer familjen. Skatteverket finner det troligt att B.E. haft oredovisade inkomster och skönstaxering sker därför i enlighet med bestämmelserna i 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL. - För att klara familjens kostnader för boende, mat, kläder, skatt, bensin och försäkring för bilarna m.m. anser Skatteverket att B.E. har behövt en nettoinkomst om 179 300 kr. Uppskattningen har gjorts enligt följande beräkning: Bostadskostnad 30 000 kr, skatt, försäkring, bensin m.m. 25 000 kr, kontantöverskott 10 630 kr. Summa 44 370 kr. Redovisad inkomst om 135 000 kr + 44 300 kr = 179 300 kr. Med hänsyn till vad som framkommit vid utredningen kan beloppet inte anses för högt beräknat. Skatteverket kan inte se att befrielsegrund för skattetillägg föreligger.

B.E. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade att taxeringen skulle bestämmas i enlighet med avlämnad deklaration och att skattetillägget skulle undanröjas. Han yrkade vidare ersättning för sina kostnader hos Skatteverket och i länsrätten. Till stöd för sin talan åberopade han vad som anförts hos Skatteverket och tillade bl.a. följande. Han har under aktuellt år, 2003, levtt tillsammans med sin hustru. Han har för året redovisat inkomst av tjänst med 135 000 kr medan hans hustrus redovisade förvärvsinkomst är noll kr. Skönstaxeringen har baserats på en uppskattning av makarnas/hushållets gemensamma utgifter. För det fall grund anses föreligga att skönstaxera hushållet, ligger det därför närmast till hands att påföra hans hustru den skönsmässigt uppskattade inkomsten eller att i vart fall fördela denna lika mellan makarna. Redan på denna grund skall skönstaxeringen undanröjas. - Det kan konstateras att upptaxeringen inte grundas på någon föreliggande misstanke om att han skulle haft några från särskilt angiven förvärvskälla emanerande oredovisade inkomster, vilket är det normala i skönstaxeringsmål (jfr t.ex. RÅ 1983 not Aa 209). Upptaxeringen grundas således uteslutande på vad Skatteverket bedömer bör ha utgjort skäligen levnadskostnader för familjen. Utgångspunkten är därvid RSV:s förbehållsbelopp för år 2003. Det skall då framhållas att RSV:s förbehållsbelopp numera är relativt generöst beräknat och överstiger vad man kan beteckna som "existensminimum". Nämnda förhållande framgår bl.a. av att RSV:s förbehållsbelopp ligger betydligt högre än Konsumentverkets årliga beräkning av skäligen levnadskostnader per månad. Konsumentverkets kostnadsberäkning för år 2003 för en familj av hans egen familjs sammansättning uppgår till totalt 95 160 kr (se Konsumentverket "Koll på pengarna" 2003), att jämföra med samma års förbehållsbelopp om 111 324 kr. RSV:s förbehållsbelopp ligger således 17 procent över Konsumentverkets normalbelopp. Skatteverkets utgiftsberäkningar är därför för höga. - Praxis ger för övrigt inte något som helst stöd för att vare sig RSV:s förbehållsbelopp eller Konsumentverkets beräkningar av skäligen levnadsomkostnader skulle vara absolut normgivande vid skönstaxering. Framräknade normalbelopp grundar sig på respektive myndighets bedömning av vad som utgör en önskvärd

levnadsstandard i Sverige. Dessa önskingar speglar dock inte alltid verkligheten. Återkommande undersökningar visar att en stor del av Sveriges befolkning lever på mindre än "existensminimum". Nämnda förhållande utgör självfallet inte grund för skönstaxering av denna del av befolkningen. Enligt praxis fordras för skönstaxering att differensen mellan inkomster och beloppet för skäligen levnadskostnader är så hög, att det kan anses uteslutet att den skattskyldige haft möjlighet att bestrida sina levnadskostnader (jfr RÅ 1983 not Aa 209). - Han uppvisar enligt Skatteverkets beräkningar ett kontantöverskott år 2003 om 121 954 kr, vilket överstiger RSV:s förbehållsbelopp med 10 630 kr och Konsumentverkets belopp för skäligen levnadskostnader med ca 27 000 kr. För att beräkna hans troliga utgiftsnivå år 2003 har Skatteverket till RSV:s förbehållsbelopp lagt uppskattade kostnader för boende och bilar. Bostadskostnader (utöver låneränta och fastighets beskattning) har därvid schablonmässigt uppskattats till 30 000 kr. Den enda nödvändiga tillkommande driftskostnaden för en egen villa är dock kostnaden för el/värme, vilken för en villa av denna storleksordning uppgick till ca 15 000 kr. Skatteverkets uppskattning ligger således ca 15 000 kr för högt. - Hans familjs bilkostnader har uppskattats till 25 000 kr utan närmare specificering. Beloppet förutsätter att han och hans hustru bilar skulle ha körts 1 500 - 2 000 mil, trots att de under tre fjärdedelar av året varit förhindrade att köra bil i någon vidare omfattning på grund av whiplashskador i sviterna efter en bilolycka i april år 2003. Uppskattningen är åtminstone 10 000 kr för hög. - Han har i inlagorna till Skatteverket lämnat utförliga redogörelser till stöd för att han vid ingången av år 2003 bör ha disponerat sparmedel på i storleksordningen åtminstone 100 000 kr. Hans invändningar har av Skatteverket lämnats utan avseende med den svårtolkade formuleringen att "det kan antas att pengarna har använts till löpande kostnader. . ." - Av särskild betydelse för inkomstsidan 2003 vill han i detta sammanhang betona följande. Skatteverket har inte tagit hänsyn till uppgifter om sparmedel från tidigare år, trots att verket självt anger att han erhöll 133 000 kr från sin syster R.F. år 2001. Skatteverket har inte heller tagit hänsyn till intyg från hans dotter och syster om låneåterbetalningar om sammanlagt ytterligare 30 000 kr under år 2003, trots att verket bl.a. tagit upp ett lån om 50 000 kr till dottern som utgift i en till utredningen i målet bifogad kontantberäkning för år 2001. - Sammanfattningsvis har han för år 2003, enligt Skatteverkets egna beräkningar, ett kontantöverskott som överstiger Konsumentverkets norm för skäligen levnadskostnader med 27 000 kr. Hans tillkommande verkliga boende- och bilkostnader ryms inom detta överskott. Vidare har han haft tillgång till kompletterande intäkter under året på ca 30 000 kr i form av låneamorteringar. Beloppen är intygade skriftligt av låntagarna. Omständigheterna talar slutligen för att han härutöver bör ha haft tillgång till ytterligare sparmedel. Det kan mot denna bakgrund inte anses sannolikt att han haft oredovisade skattepliktiga inkomster under år 2003. Under alla förhållanden kan det inte anses som uteslutet att hans överskott varit tillräckligt för bestridande av levnadskostnaderna. Grund för skönstaxering föreligger därför inte.

Länsrätten i Stockholms län (2006-11-30, ordförande Lagercrantz) yttrade: Skönstaxering - Skönstaxering kan aktualiseras bl.a. då den skattskyldige gett in deklaration, om deklarationen i sig är så bristfällig eller underlaget för deklarationen är så bristfälligt att skatt inte kan beräknas tillförlitligt. Några specifika regler om vilka brister som skall föreligga och hur stora dessa brister måste vara för att skönstaxering skall tillgripas finns av naturliga skäl inte. Generellt kan dock sägas att bristerna i underlaget för en deklaration eller i deklarationen inte behöver vara betydande, om det samtidigt finns andra faktorer som indikerar att deklarationen inte återspeglar verkligheten. - B.E. har i sin deklaration angett att hans inkomst under år 2003 var 135 000 kr. Han har gjort gällande att han har försörjt sig genom bl.a. återbetalningar av lån samt sparmedel. Han har dock inte styrkt alla återbetalningar som han säger sig ha haft eller att det funnits sparmedel i hemmet. Han har vidare uppgett att hans och familjens levnadskostnader är lägre än vad Skatteverkets beräkningar visar. - Skatteverket har av tillgängliga uppgifter gjort en sammanställning över hushållets kontanta inkomster och utgifter under år

2003. Kontantberäkningen utvisar ett överskott om 121 954 kr. Efter att förbehållsbeloppet för två vuxna och ett barn om 111 324 kr (RSFS 2002:36) dragits av återstår 10 630 kr. Beloppet skall bl.a. räcka till driftskostnader för bostad och bil. Skatteverket har uppskattat driftskostnaderna för familjens villa till 30 000 kr (uppvärmning, hushållsel, vatten, sophämtning m.m.) och driftskostnaderna för familjens två bilar till 25 000 kr (drivmedel, fordonsskatt, försäkring). Länsrätten finner att dessa belopp är skäliga. När driftskostnaderna beaktats återstår ett underskott om 44 370 kr. - Länsrätten anser därför att kontantöverskottet inte är tillräckligt stort för att täcka familjens levnadskostnader. I avsaknad av underlag som visar att B.E. har haft ytterligare kontanter i form av sparmedel eller återbetalning av lån finner länsrätten att han inte på ett tillfredsställande sätt har visat hur han och familjen har kunnat bestrida sina levnadskostnader under år 2003. Det föreligger därmed skäl att beräkna B.E:s inkomst efter skönsmässiga grunder. Vad han anfört om fel skattesubjekt föranleder inte någon annan bedömning. - Den omständigheten att underlaget för deklarationen är så bristfälligt att skatt inte kan beräknas tillförlitligt medför dock inte att inkomsten kan uppskattas utan någon form av beräkning, såsom exempelvis ett försök till beräkning av levnadskostnaderna med ledning av Skatteverkets förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. Skatteverket har uppskattat att B.E. och hans familj har använt 179 300 kr för sina levnadskostnader. Vid en samlad bedömning av utredningen i målet finner länsrätten att denna uppskattning inte kan anses vara för högt beräknad. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut att höja B.E:s inkomst av tjänst med 44 300 kr. - Skattetillägg - Eftersom avvikelse har skett från B.E:s deklaration genom skönstaxering finns grund för att påföra skattetillägg. Enligt länsrättens bedömning har någon grund för befrielse från skattetillägg inte framkommit. - Ersättning - Skatteverket beslutade den 28 december 2005 att avslå B.E:s begäran om ersättning för biträde i ärendet hos Skatteverket. B.E. överklagade till länsrätten som avsåg hans överklagande genom dom den 27 april 2006 i mål nr 7215-06. Länsrätten har således redan prövat frågan om ersättning i ärendet hos Skatteverket, varför B.E:s yrkande om ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket skall avvisas. - B.E. har också yrkat ersättning för sina kostnader i målet hos länsrätten. B.E. har inte vunnit bifall till sin talan och någon annan omständighet som medför att han är berättigad till ersättning föreligger inte. Yrkandet om ersättning för kostnader i målet skall således avslås. - Länsrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket. - Länsrätten avslår överklagandet. - Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

B.E. överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att taxeringen skulle bestämmas i enlighet med avlämnad självdeklaration och att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Han yrkade vidare ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket och länsrätten samt ersättning för ombudskostnader i kammarrätten med 3 125 kr. Han åberopade till stöd för sin talan det han tidigare anfört samt tillade bl.a. följande. I april 2003 krockade han och hans maka med deras bil. Båda drabbades av whiplashskada. Han var anställd som finmekaniker med en årsinkomst av ca 180 000 kr. Han försökte så småningom återgå i detta arbete men kunde inte utföra arbetsuppgifterna på grund av problem med nacke och armar. Han blev i oktober 2003 långtidssjukskriven i nio månader för s.k. posttraumatiska besvär till följd av skadan. Hans årsinkomst under år 2003 kom på grund av skadan att uppgå till endast 135 000 kr. Skatteverket och länsrätten har skönstaxerat honom för inkomstbortfallet.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2007-04-24, Nylund, Wahling Bexhed, referent, Aldestam) yttrade: Vad B.E. anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet utgör enligt kammarrättens mening inte skäl för att göra någon annan bedömning än den länsrätten gjort. B.E:s överklagande skall därför avslås. - B.E. vinner inte helt eller delvis bifall till sitt överklagande. Målet avser vidare inte fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Med

hänsyn härtill och eftersom det inte finns synnerliga skäl för att bevilja ersättning skall yrkandet om ersättning för kostnader i målet avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

B.E. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja såväl skönstaxeringen som påfört skattetillägg samt att han skulle beviljas ersättning för ombudskostnader i underinstanserna i enlighet med yrkandet i kammarrätten och i Regeringsrätten med 17 500 kr. Han anförde bl.a. följande. Han har haft gemensam ekonomi med sin maka. Det har inte redovisats någon omständighet som gör det mer sannolikt att han har haft oredovisade inkomster än att hans maka har haft det. Underinstansernas skönstaxering grundar sig bl.a. på en bedömning av familjens levnadskostnader. Dessa kostnader har inte uppskattats genom utredning av verkliga förhållanden utan har erhållits genom en stelbent tillämpning av en schablon som är framtagen för helt andra ändamål. En tillämpning av t.ex. Konsumentverkets normalbelopp skulle ge ett avsevärt lägre resultat. Inte heller denna schablon bör emellertid tillämpas då en mekanisk tillämpning av densamma riskerar att leda till en för högt beräknad utgiftsnivå. Konsumentverket anger själv att beräkningarna inte innebär en miniminivå men heller ingen lyx. Det går således att leva billigare. I schablonen ingår såväl sällanköpsvaror som ett visst sparande som rimligen inte med nödvändighet behöver ingå varje taxeringsår. Familjen har till följd av att båda makarna varit sjukskrivna en betydande del av år 2003 haft betydligt mindre behov av klädinköp. Det anförda visar att felkällorna blir betydande vid tillämpning av schabloner. Av rättssäkerhetsskäl bör därför inga schabloner läggas till grund för skönstaxering utan vederbörligt stöd av utredningen i målet. I nu aktuellt mål har underinstanserna inte ens berört de av honom åberopade intygen om återbetalning av lån.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. I likhet med länsrätten och kammarrätten anser verket att förbehållsbeloppet vid utmätning av lön är en lämplig utgångspunkt för att bestämma familjens levnadskostnader. Uppgifterna om återbetalning av lån och tidigare sparade medel har inte styrkts genom kontoutdrag eller liknande handlingar. Av handlingarna i målet framgår att familjen under taxeringsåret innehaft två bilar samt bott i en villa av betydande storlek och som är taxerad till över två miljoner kr. Det framräknade kontantöverskottet har varit otillräckligt för att bestrida familjens levnadskostnader och det finns därför skäl för skönstaxering med det av verket beslutade beloppet. Skäl finns därmed också för påförande av skattetillägg och någon eftergiftsgrund har inte framkommit. - Skatteverket har inga invändningar mot att B.E. får ersättning för sina ombudskostnader i Regeringsrätten med yrkat belopp.

Regeringsrätten (2009-04-09, Eliason, Wennerström, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 4 kap. 3 § TL framgår att, om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skatten eller underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

Skönstaxering är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Syftet med en skönstaxering får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet (prop. 1955:160 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 133).

Frågan i målet är om förutsättningar föreligger att skönsmässigt påföra B.E. inkomst av tjänst utöver vad han har redovisat i sin självdeklaration.

Skatteverket har som grund för skönstaxering åberopat en av verket genomförd s.k. kontantberäkning, dvs. en beräkning av B.E:s kontanta inkomster och utgifter samt förmögenhetsförändringar för att på så sätt bestämma den summa av kontanta medel som han har haft till sitt förfogande under beskattningsåret. Kontantberäkningen visar ett överskott om 121 954 kr,

vilket enligt verket är ett för lågt överskott för att B.E. ska ha kunnat betala de levnadskostnader som han måste antas ha haft för sig och sin familj under det aktuella året. Verket har som jämförelsenorm för uppskattning av levnadskostnader använt Riksskatteverkets förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. (RSFS 2002:36), vilket för år 2003 uppgick till 9 277 kr per månad för en familj bestående av två vuxna och ett barn. I målet är vidare upplyst att familjen E. haft två bilar för vilka Skatteverket beräknat årskostnaderna till 25 000 kr samt att familjen, som bestod av två vuxna och en son född år 1990, bott i en villa med ett taxeringsvärde på drygt två miljoner kr. Skatteverket har beräknat kostnaderna för boendet till 30 000 kr utöver räntor och fastighetskatt.

B.E. har uppgett följande om sin och familjens levnadssituation under beskattningsåret. Han är utbildad finmekaniker med en årslön på ca 180 000 kr. Hans hustru har varit sjukskriven under hela år 2003. I april detta år råkade de ut för en bilolycka och blev båda whiplashskadade. Han försökte så småningom återgå i arbete men klarade inte detta på grund av svårigheter med armar och nacke och blev därefter fortsatt sjukskriven. Han har vidare framhållit att han och hans hustru har tillförts medel genom amorteringar på utestående fordringar och att familjen i vart fall genom sin livsföring haft möjlighet att klara sina levnadskostnader med mindre medel än förbehållsbeloppet.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Skatteverkets beslut om skönstaxering bygger som nämnts på en av verket genomförd kontantberäkning. Enligt Regeringsrättens mening måste vid denna bevismetod beaktas att den normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Osäkerheten gäller dels själva beräkningen i sig men även möjligheten att finna en rättvisande jämförelsenorm vad gäller uppskattningen av den skattskyldiges levnadskostnader. Ett lågt kontantöverskott kan tyda på att inkomster inte har redovisats. I ett sådant fall får de förklaringar som den skattskyldige lämnat angående sina levnadsförhållanden och ekonomiska situation tillmätas betydelse.

Utredningen i målet ger inte annat vid handen än att B.E. med familj levt under ordinära ekonomiska förhållanden fram till dess att båda makarna skadades i bilolyckan i april 2003. Det finns därför inte anledning att anta att familjen före den tidpunkten haft utgifter för sin försörjning som understigit förbehållsbeloppet eller att bil- och bostadskostnaderna understigit de av Skatteverket beräknade beloppen. Det finns däremot anledning att anta att familjens kostnader efter bilolyckan sjunkit till följd av att kostnader i samband med arbete bortfallit och att familjen fått anpassa sig till en lägre inkomstnivå. Med dessa utgångspunkter finner Regeringsrätten att familjens inkomster inte varit tillräckliga för familjens utgifter under året. Fråga uppkommer då om de amorteringar som B.E. hävdar att familjen mottagit från lån till en dotter respektive en syster kan leda till en annan slutsats.

I den frågan kan inledningsvis konstateras att Skatteverket i sin kontantberäkning tagit med de amorteringar om 6 000 kr som har kunnat verifieras genom kontoutdrag. Likaså har verket godtagit att amorteringar om 20 000 kr mottagits på en fordran avseende en av hustrun till en utomstående person såld bil enligt ett av denne utfärdat intyg. Däremot har varken verket, länsrätten eller kammarrätten godtagit uppgifterna om amorteringar i övrigt. Trots att B.E:s uppgifter om dessa amorteringar har ifrågasatts redan under handläggningen hos Skatteverket har han inte kommit in med ytterligare upplysningar eller bevisning i frågan. Det finns således inga kopior av låneavtal eller kvittenser på beloppen och inte heller uppgifter om hur de påstådda betalningarna skett. Inte heller har angetts hur dessa medel, som skulle ha uppgått till 3 000 kr varje månad, har hanterats av honom eller hustrun. På grund härav ansluter sig Regeringsrätten till den bedömning som underinstanserna gjort i denna fråga.

Regeringsrättens ställningstagande innebär således att förutsättningar får anses föreligga att skönsmässigt uppskatta B.E:s inkomst utöver vad han redovisat i självdeklarationen. Med hänsyn till vad som ovan sagts om familjens levnadsförhållanden kan den skönsmässiga höjningen skäligen begränsas till 35 000 kr.

Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg påföras den skattskyldige i samband med att skönstaxering sker. Någon sådan omständighet som enligt 5 kap. 14 § TL ska medföra hel eller delvis befrielse från tillägget har inte kommit fram. Skattetillägg ska därför tas ut på ett underlag av 35 000 kr.

B.E. har delvis fått bifall till sitt överklagande. Därmed föreligger förutsättningar för att bevilja honom ersättning för kostnader i målet enligt lagen (1989:487) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

I redogörelsen för vilka åtgärder som B.E:s ombud vidtagit i Regeringsrätten har bl.a. angetts genomgång av kammarrättens dom. Detta är en åtgärd som inte kan omfattas av ersättningen i Regeringsrätten. Någon tidsmässig uppskattning av detta moment har inte lämnats. Regeringsrätten bestämmer att ersättning ska utgå med skäliga 16 000 kr för kostnader i Regeringsrätten. Skäl att medge B.E. ersättning för kostnader i underinstanserna föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av kammarrättens dom bestämmer Regeringsrätten att den skönsmässiga höjningen av B.E:s inkomst av tjänst ska sättas ned till 35 000 kr.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Regeringsrätten beviljar B.E. ersättning med 16 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

III.

Vid omprövning av grundläggande beslut om årlig taxering 2003 avseende S.J. beslutade Skatteverket att uppta inkomst av näringsverksamhet till 43 477 kr mot tidigare redovisat underskott 54 856 kr, att medge ett generellt nedsättningsbelopp för egenavgifter med 2 173 kr, att påföra skattetillägg med 40 procent på en fjärdedel av minskningen av underskottet 54 856 kr samt att påföra skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på 43 477 kr. Som motivering till beslutet angavs bl.a. följande. Skatteverket har genom en s.k. kontantberäkning för inkomståret 2002 beräknat att S.J:s kontantunderskott, efter att hänsyn tagits till normalbelopp samt boendekostnader, är 139 299 kr. Verket anser det inte styrkt eller gjorts sannolikt att S.J. erhållit medel för att täcka privata levnadsomkostnader under 2002 från annat håll. Det måste förutsättas att han har haft ytterligare inkomster under året som inte har redovisats och dessa måste avse inte redovisade intäkter i hans enda kända förvärvskälla, det av honom bedrivna företaget J:s Såg och Virke. Därmed kan nettointäkten av verksamheten inte tillförlitligt beräknas med ledning av den inkomstdeklaration S.J. har lämnat. Inkomsten skall därför skönsmässigt uppskattas till belopp som framstår som skäligt.

S.J. överklagade omprövningsbeslutet hos länsrätten och yrkade att han skulle taxeras i enlighet med deklarationen samt att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Han anförde bl.a. följande. Hans kostnader för bil är 6 642 kr per år, bensin 300 kr per månad, försäkring 1 071 per halvår och skatt 900 kr per år. Han har 80 m till arbetet. Han åker inte bil till arbetet. Hans boendekostnad är inte 15 000 kr per år. Han har inga kostnader för uppvärmning. Han tar hand om vindfällena och sly som inte kostar honom någonting. Hans boendekostnader är sophämtning 1 134 kr/år, lån på huset 24 000 kr/år, försäkring 5 285 kr per år och en elförbrukning på ca 5 000 kwh per år. Han

bifogade de två kvitton på en vattenskoter 49 000 kr och en motor 11 600 kr som han sålt år 2002. Han hade under 2002 i egenskap av privatperson lånat 123 000 kr av sina föräldrar. Han bifogade kopior av skuldebrev.

Skatteverket vidhöll vid omprövning med anledning av överklagandet sitt beslut och anförde härvid bl.a. följande. Verket har beräknat S.J:s kostnader för bil till 9 042 kr vilket måste anses som en försiktig beräkning. S.J. har inte beaktat vanligt förekommande kostnader för däck, service, reparationer, reservdelar och besiktning. Uppgifven bensinförbrukning 0,5 liter/mil framstår som osannolikt låg. Skatteverkets uppskattning av boendekostnaderna till 15 000 kr för hela året är rimlig med hänsyn till sådana utgifter som försäkring och normalt förekommande underhåll. S.J. har tidigare uppgett att lånet från fadern har använts vid köp av Huddig 760. Det skall därför inte beaktas vid beräkningen av vilka kontanta medel han haft till sitt uppehälle. Bifogade uttagskvitton visar att hans mor vid fem tillfällen tagit ut sammanlagt 19 500 kr från Nordea. Då S.J. inte kan styrka att han fått del av dessa pengar beaktar Skatteverket inte detta lån i kontantberäkningen. Skatteverket godtar de numera lämnade uppgifterna att S.J. under år 2002 sålt en motor och en vattenskoter för totalt 61 500 kr. Sammanfattningsvis, och med en justering av kontantberäkningen som blir följd av S.J:s försäljning av motor och vattenskoter, kvarstår för honom ett kontantunderskott på 77 799 kr. Detta innebär att han skulle ha behövt ytterligare 77 799 kr för att undvika kontantunderskottet, och för att hans kontanta medel under 2002 skulle ha uppgått till 0 kr, dvs. inget kontantunderskott alls. Mot detta har S.J. tidigare invänt att den ersättning han fått för bilar sålda under 2001 sparats och använts av honom under 2002. Verkets utredning visar att han även under 2001 redovisat ett kontantunderskott. Enligt verkets bedömning har ersättningen från dessa försäljningar behövts för S.J:s försörjning redan under 2001, och de skall därför inte beaktas vid kontantberäkningen för 2002. För att klara sin försörjning under 2002 måste han ha haft ett kontantöverskott. Skatteverkets åtgärd att uppskatta oredovisade intäkter till 135 000 kr inklusive moms kan mot vad som ovan anförts inte anses som för högt beräknat. Skäl för befrielse av skattetillägg har inte framkommit.

Länsrätten i Örebro län (2005-07-21, ordförande Leidzén) yttrade:
Skönstaxering - Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL, skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering). Vad gäller kostnader för bilen uppgår kostnader för försäkring till 2 142 kr per år och fordonsskatten till 900 kr per år. Bensinkostnaden har av Skatteverket uppskattats till 6 000 kr per år beräknad på en körsträcka om 1 000 mil. S.J. har inte genom t.ex. mätarställning, besiktningsunderlag eller annat underlag visat vad den faktiska körsträckan har varit under 2002. Mot denna bakgrund finner länsrätten den av Skatteverket uppskattade kostnaden för bil på 9 042 kr som skälig. Vad S.J. anför föranleder ingen annan bedömning. - Beträffande skulder har S.J. inte visat att dessa har förändrats på annat sätt än som redovisats i Skatteverkets beräkning, Eftersom hänsyn tagits till lån och ränteutgifter i kontantberäkningen skall inte den av S.J. uppgivna lånekostnaden ingå i kostnader för bostad. Skatteverket har beaktat kostnader för försäkring 5 105 kr, sophämtning 1 134 kr samt beräknat övriga kostnader såsom underhåll, uppvärmning och vatten och funnit att den sammanlagda bostadskostnaden kan uppskattas till skäliga 15 000 kr per år. Länsrätten finner inte skäl att göra en annan bedömning. - Skatteverket har numera godtagit att S.J. under 2002 sålt en motor och en vattenskoter för sammanlagt 61 500 kr. Efter en justering som blir följd av försäljningarna kvarstår emellertid ett kontantunderskott på 77 799 kr mot tidigare 139 299 kr. Då kontantberäkningen även efter justering visar ett underskott framstår det som klart att oredovisade intäkter har funnits i näringsverksamheten. Resultatet i kontantberäkningen, i förening med det förhållande att S.J. inte förmått visa en rimlig förklaring till hur han klarat sin försörjning under 2002, påvisar därmed enligt länsrättens mening brister i

deklarationen av sådan karaktär att förutsättningar för skönstaxering föreligger. Mot bakgrund av att kontantunderskottet justerats till följd av ovan angivna försäljningar finner länsrätten - till skillnad från Skatteverket - att uppskattningen av oredovisade intäkter i S.J:s näringsverksamhet bör minskas från 135 000 kr varav moms 27 000 kr till skäliga 75 000 kr varav moms 15 000 kr. Överklagandet skall därmed bifallas på sådant sätt att S.J:s inkomster av näringsverksamheten avseende 2003 års taxering jämte skattetillägg, med ändring av Skatteverkets beslut, skall beräknas utifrån att de oredovisade intäkterna i näringsverksamheten skönmässigt uppskattas till skäliga 75 000 kr varav moms 15 000 kr. - Skattetillägg - Skatteverket har avvikit från S.J:s deklaration genom skönstaxering. Vidare har länsrätten funnit att skönstaxering skall ske. Förutsättningar för skattetillägg föreligger därmed. Skattetilägget är lagligt påfört. I målet har inte framkommit någon omständighet som motiverar att befrielse ges och det framstår inte heller som uppenbart oskäligt att skattetillägg tas ut i detta fall. - Länsrätten bifaller delvis överklagandet på sådant sätt att S.J:s inkomster av näringsverksamheten avseende 2003 års taxering jämte skattetillägg skall beräknas utifrån att de oredovisade intäkterna i näringsverksamheten skönmässigt uppskattas till 75 000 kr varav moms 15 000 kr.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll S.J. sin talan och anförde bl.a. att han sålde en motorbåt under år 2002. S.J. åberopade kvitto avseende försäljningen av den aktuella båten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. att S.J. inte hade styrkt att han ägt båten genom att t.ex. tillsammans med kvittot bifoga inköpshandling eller försäkringsbrev på båten.

Kammarrätten i Jönköping (2006-05-31, Falkelius, von Strokirch, Krönmark, referent) yttrade: Kammarrätten beslutar följande. - Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning såväl i sak som vad gäller påfört skattetillägg. Vad S.J. anfört och åberopat i kammarrätten föranleder inte annat ställningstagande. Överklagandet skall därför inte vinna bifall. - Kammarrätten avslår överklagandet.

S.J. fullföljde sin talan hos Regeringsrätten.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Uppgiften rörande försäljningen av båten framkom först i samband med prövningen i kammarrätten. Denna försäljning ägde rum den 23 september 2002 och försäljningspriset uppgick till 81 500 kr. Skatteverket ifrågasätter om försäljningen gått till så som S.J. påstått, då han inte kunnat påvisa kvitto eller annat bevis för när båten införskaffades eller försäkringsbrev som visar båtens rätta värde. De närmare omständigheterna kring själva transaktionen är med andra ord oklara, om betalning överfördes via bank eller på annat sätt. Att det varit fråga om en kontantaffär är föga troligt då det rör sig om ett förhållandevis stort belopp. Slutligen kan konstateras att S.J. har gjort inköp från och med oktober 2002 till december 2002 med motsvarande 668 796 kr i sin näringsverksamhet. Detta utgör ytterligare skäl för att ifrågasätta hur S.J. bestridit sina levnadskostnader under inkomståret 2002.

Regeringsrätten (2009-04-09, Eliason, Wennerström, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 4 kap. 3 § TL framgår att, om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skatten eller underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

Frågan i målet är om det finns förutsättningar att skönmässigt påföra S.J. inkomst av näringsverksamhet utöver vad han redovisat i sin självdeklaration.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. S.J. bedriver näringsverksamhet under firma J:s Såg och Virke. För beskattningsåret 2002 redovisade han en

omsättning i näringsverksamheten om 299 075 kr med ett överskott på 75 686 kr, vilket reducerade tidigare uppkommet underskott till 54 856 kr.

Skatteverket företog vid taxeringen ingen åtgärd med anledning av hans deklaration för näringsverksamheten och granskade inte heller de underliggande räkenskaperna. Däremot gjorde Skatteverket en s.k. kontantberäkning, dvs. en beräkning av S.J:s kontanta inkomster och utgifter samt förmögenhetsförändringar för att komma fram till den summa av kontanta medel som han har haft till sitt förfogande under beskattningsåret. Kontantberäkningen visade ett underskott om ca 139 000 kr. Som jämförelsenorm för beräkning av levnadskostnaderna användes Riksskatteverkets förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. för det aktuella året (RSFS 2001:24). S.J:s levnadskostnader beräknades därvid till skäliga 40 000 kr. Hans bostadskostnader uppskattades till 15 000 kr och bilkostnaderna till drygt 9 000 kr.

S.J. invände mot beräkningen bl.a. att hans levnadskostnader var lägre än det beräknade beloppet och att han under inkomståret hade sålt en Audi 80 Avant för 55 900 kr. Han bifogade kopia av en enkel handling avseende försäljningen. I ett omprövningsbeslut beaktade Skatteverket försäljningen vid kontantberäkningen och ansåg det därefter sannolikt att S.J. haft oredovisade inkomster i näringsverksamheten om 108 000 kr. Däremot företog verket inga förändringar i beräkningen med anledning av att S.J. uppgav att han under året fått låna pengar av sina föräldrar.

Inför länsrättens prövning anförde S.J. att han under beskattningsåret även sålt en vattenskoter för 49 900 kr respektive en motor för 11 600 kr. Han bifogade kopior av handlingar av ovan angivet slag även på dessa försäljningar. Skatteverket godtog uppgifterna om dessa försäljningar och länsrätten lade dem till grund för sitt beslut och uppskattade därefter de oredovisade intäkterna i näringsverksamheten till 60 000 kr.

Inför prövningen i kammarrätten uppgav S.J. att han i september 2002 hade sålt en motorbåt för 81 500 kr. Även denna gång bifogade han en kopia av en enkel handling avseende överlåtelsen. Kammarrätten beaktade inte den uppgivna försäljningen i sitt avgörande.

S.J. har således invänt mot beräkningen av hans kontantunderskott genom att hävda att han haft inkomst från båtförsäljningen, fått lån från föräldrar samt att han genom sin livsföring klarat sina levnadskostnader på inkomster understigande det beräknade beloppet. Han har som stöd för sin inställning lämnat bl.a. följande upplysningar. Hans matkostnader uppgår till ca 1 000 kr i månaden. Han köper inga andra kläder än underkläder eftersom han alltid arbetar. Han bor i ett litet hus som han värmer upp genom att elda med ved från skogen och spillvirke från sågen. Han har även fått betydande hjälp av sina föräldrar med mat och tvätt.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Skönstaxering är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Syftet med en skönstaxering får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet (prop. 1955:160 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 133). När ett företags deklaration och räkenskaper är formellt korrekta, brukar de normalt tillmätas ett betydande bevisvärde (se rättsfallet RÅ 1995 ref. 31 med de hänvisningar som där görs till förarbeten m.m.).

Som Regeringsrätten anført i det nämnda rättsfallet är det emellertid inte uteslutet att tillgripa skönstaxering i det ordinära förfarandet när några konkreta fel i deklarationen eller räkenskaperna inte har påvisats men resultatet av en bruttovinstkalkyl ändå med viss styrka indikerar brister i deklarationen eller dess underlag. Regeringsrätten ansåg att vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande

osäkerhetsmoment, vad gäller både beräkningen av bruttovinsten hos det enskilda företaget och fastställandet av en rättvisande jämförelsenorm. Regeringsrätten anmärkte även att resultatet av en sådan kalkyl inte kan bedömas isolerat utan måste ställas i relation till de förklaringar som den skattskyldige kan ha lämnat.

Vid bedömningen kan inledningsvis noteras att Skatteverket inte har riktat någon direkt invändning mot de förda räkenskaperna eller redovisningen för dessa i S.J:s självdeklaration men likväl ansett att han haft oredovisade inkomster i sin näringsverksamhet. I målet har som bevismedel för detta ställningstagande använts en kontantberäkning. Enligt Regeringsrättens mening måste vid denna bevismetod, liksom vid upprättande av en bruttovinstkalkyl, beaktas att den normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Osäkerheten gäller dels själva beräkningen i sig men även möjligheten att finna en rättvisande jämförelsenorm vad gäller uppskattningen av den skattskyldiges levnadskostnader. Ett kontantunderskott tyder med viss styrka på att inkomster inte har redovisats. I ett sådant fall måste även de förklaringar som den skattskyldige lämnat angående sina levnadsförhållanden och ekonomiska situation tillmätas betydelse.

Utgångspunkten för bedömningen bör vara att S.J:s av Skatteverket i sig godtagna räkenskaper ska tillmätas ett betydande bevisvärde vid bedömningen av frågan om hans redovisning av näringsverksamheten i självdeklarationen är riktig. Frågan blir därför om resultatet av verkets kontantberäkning med tillräcklig styrka indikerar sådana brister i deklarationen eller dess underlag att skönstaxering kan ske.

De enskilt största posterna i kontantberäkningen är på utgiftssidan ett tillskott till den egna näringsverksamheten på ca 114 000 kr, en ökning av bankmedel med 50 000 kr och de av Skatteverket beräknade levnadskostnaderna på 40 000 kr.

Vad gäller tillskottet till näringsverksamheten indikerar det i sig att S.J. har, som han också framhållit, sålt tillgångar som inte ansetts tillhöra verksamheten och fört över medlen från dessa försäljningar till denna. Det kan här tilläggas att S.J. även för det närmast föregående beskattningsåret gjort tillskott till näringsverksamheten med betydande belopp, vilket förstärker intrycket att försäljningar skett av tillgångar som inte har ansetts höra till näringsverksamheten.

I sammanhanget bör även följande omständigheter beaktas. När Skatteverket gjorde sitt övervägande angående skönstaxering av S.J. anförde han att han haft medel till sitt förfogande under år 2002 från bilförsäljningar som han gjort under år 2001. Sedan verket påpekat att en kontantberäkning även för det året visade ett betydande underskott har S.J. inte återkommit i den frågan utan i stället uppgett att han lånat pengar från sina föräldrar under år 2002. Till stöd för sitt påstående gav han in dels två odaterade skuldebrev som angavs avse lån under året från vardera föräldern till honom på 68 000 respektive 5 000 kr, dels ett antal uttagskvitton avseende föräldrarnas bankkonton. Därefter har han i länsrätten och kammarrätten gett in kopior på ett slags enkla överlåtelsehandlingar avseende ovan angivna försäljningar av tillgångar.

Vad gäller lån från föräldrarna har ingen av underinstanserna godtagit S.J:s påståenden, bortsett från ett lån från fadern där det via kontoöverföringar framkommit att lånet använts i samband med förvärv av en större arbetsmaskin i näringsverksamheten. Detta lån ingår således i S.J:s näringsverksamhet och har inte påverkat kontantberäkningen. Regeringsrätten instämmer på denna punkt i underinstansernas bedömningar eftersom utredningen i denna del inte kan anses göra sannolikt att han fått ytterligare lån från föräldrarna.

Försäljningarna av olika tillgångar har godtagits av underinstanserna utom såvitt avser den först i kammarrätten uppgivna båtförsäljningen. Beträffande

denna har S.J. uppgett att han köpte båten, som är av 1972 års modell, i början av 1990-talet, att han haft den i ett uthus och arbetat med renovering av den till och från under många år då han haft tid till detta, att båten inte varit försäkrad eftersom den inte användes samt att han inte kunnat återfinna någon handling från inköpet. S.J. har tillagt att han till en början trodde att båten sålts under år 2003 och att detta är anledningen till att han inte lämnade uppgift om försäljningen förrän i kammarrätten. Han har gett in en kopia av ett slags överlåtelsehandling i vilken endast anges köpeskillingen, köparens och hans eget namn samt datum för försäljningen.

S.J. har uppgett att försäljningarna av privata tillgångar skett kontant och att han har förvarat pengarna i ett kassaskåp i hemmet. Att samtliga affärer - som avsett olika motparter - skulle ha skett uteslutande genom kontant betalning framstår emellertid som så anmärkningsvärt att riktigheten av S.J:s uppgifter måste sättas i fråga. De handlingar som enligt S.J. använts vid överlåtelseerna innehåller endast några få uppgifter och är således ofullständiga. Till detta kommer att det saknas kvittenser från samtliga affärer och att S.J. - trots att hans överlåtelse av båten inte godtagits av kammarrätten - inte heller i efterhand företett sådana kvittenser eller annan bevisning. Även om hans tillskott till näringsverksamheten och ökningen av bankmedlen kan ha sin förklaring i de påstådda försäljningarna finner Regeringsrätten att S.J. inte har gjort sannolikt att inkomsten av dessa har överstigit de av underinstanserna godtagna beloppen. Förutsättningar får därför anses föreligga att göra en skönsmässig uppskattning av hans inkomst under året.

Den fråga som då uppkommer är hur S.J:s levnadskostnader bäst bör uppskattas. Underinstanserna har gjort beräkningen med ledning av det förbehållsbelopp som för det aktuella året bestämdes av Riksskatteverket till 4 006 kr per månad för en ensamstående person.

Bestämmelser om förbehållsbelopp finns i 7 kap. 5 § utsökningsbalken. Med förbehållsbelopp avses den del av en gäldenärs lön som inte får tas i anspråk genom utmätning. Förbehållsbeloppet bestäms varje år med ledning av ett normalbelopp som bygger på ett i lagrummet angivet belopp avseende prisläget i oktober 1993. Detta belopp omräknas för varje år med hänsyn till förändringen av det allmänna prisläget. Normalbeloppet, som årligen fastställs av Skatteverket, ska anses omfatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad. I Skatteverkets allmänna råd anges att som vanliga levnadskostnader bör räknas i ett hushåll normalt förekommande utgifter såsom för kost, kläder, tvätt, hygien, gas, elektricitet, telefon, TV-avgifter, försäkringsavgifter, fackföreningsavgifter och andra medlemsavgifter samt mindre utgifter för tillfälliga behov (RSV 2001:43).

I förarbetena till den nämnda bestämmelsen i utsökningsbalken sägs bl.a. följande. Det är närmast självklart att ett förbehållsbelopp vid löneexekution bör ligga högre än normen för socialbidrag, eftersom risken annars är uppenbar att gäldenären förlorar ett incitament till öppet arbete. Det är också viktigt att den som är föremål för löneexekution inte därigenom automatiskt blir berättigad till socialbidrag (prop. 1994/95:49 s. 62 f.).

Bestämmelserna om socialbidrag har numera ersatts av de regler om försörjningsstöd som finns i socialtjänstlagen (2001:453). Av 4 kap. 1 § framgår att den som inte själv kan tillgodose sina behov eller kan få dem tillgodosedda på annat sätt har rätt till bistånd av socialnämnden för sin försörjning och sin livsföring i övrigt samt att den enskilde genom biståndet ska tillförsäkras en skälig levnadsnivå. Försörjningsstödet består enligt 3 § samma kapitel bl.a. av ett schabloniserat belopp kallat riksnormen. Av 2 kap. 1 § socialtjänstförordningen (2001:937) framgår att riksnormen grundar sig på Konsumentverkets senaste pris- och konsumtionsundersökningar och att den består av summan av personliga kostnader och gemensamma hushållskostnader. Riksnormen för år 2002 uppgick till 2 520 kr per månad avseende personliga kostnader och till 620 kr avseende gemensamma

hushållskostnader.

Även om de nu nämnda sätten att beräkna levnadskostnader inte är helt jämförbara kan konstateras att förbehållsbeloppet vid utmätning om 4 006 kr är jämförelsevis högt beräknat.

De av S.J. lämnade upplysningarna om hans levnadssätt under året framstår inte som osannolika och motsägs inte heller av annan utredning i målet. Enligt Regeringsrättens mening bör därför den skönsmässiga höjningen i detta fall göras med utgångspunkt i riksnormen för det aktuella året och med beaktande av att S.J. genom sitt levnadssätt får antas ha haft låga utgifter såväl personligen som hushållsmässigt. Det finns därför anledning att sätta ned skönstaxeringen till 44 000 kr.

Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg påföras den skattskyldige i samband med att skönstaxering sker. Någon sådan omständighet som kan medföra befrielse från tillägget (se 5 kap. 6 § TL i sin lydelse vid 2003 års taxering) har inte kommit fram. Skattetillägg ska därför tas ut på ett underlag av 44 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av kammarrättens dom bestämmer Regeringsrätten att den skönsmässiga höjningen av S.J:s inkomst av näringsverksamhet ska sättas ned till 44 000 kr.

IV.

Skatteverket beslutade vid 2004 års taxering att genom skönstaxering höja F.S:s intäkter av näringsverksamhet med 20 000 kr och att påföra skattetillägg med anledning av denna höjning. Som en följd av skönstaxeringen höjdes också den utgående mervärdesskatten med 5 000 kr. Som skäl för beslutet anfördes bl.a. följande. Skatteverket har efter en s.k. kontantberäkning funnit skäl att skönsmässigt höja intäkterna i näringsverksamheten i sådan utsträckning att F.S. kunnat bestrida sina personliga levnadskostnader enligt de av Riksskatteverket framtagna nivåerna för existensminimum.

F.S. överklagade beslutet och yrkade bl.a. att skönstaxeringen skulle undanröjas. Till grund för sin talan anförde han att hans levnadskostnader varit lägre än Skatteverkets schablon men att det förelåg svårigheter att bevisa det.

Länsrätten i Skåne län (2006-12-29, ordförande Hellerstedt) yttrade bl.a. följande: Av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL, framgår att om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering). Motsvarande bestämmelser angående mervärdesskatt (skönsbeskattning) återfinns i 11 kap. 19 § skattebetalningslagen. - För att utreda en deklarations tillförlitlighet kan en kontantberäkning (en sammanställning av den skattskyldiges kontanta inkomster och utgifter) göras. Härigenom kan konstateras om denne haft tillgång till tillräckliga medel för att kunna betala sina personliga levnadskostnader under aktuellt beskattningsår. Understiger kontantberäkningens resultat summan av vad som enligt gängse beräkning kan anses utgöra den skattskyldiges existensminimum, vartill skall läggas hans övriga eventuellt förekommande kostnader, finns skäl att ifrågasätta hur denne kunnat betala sina kända personliga levnadskostnader. Därmed kan också deklarationens tillförlitlighet ifrågasättas. Enligt praxis kan ett otillräckligt kontantöverskott vara ett skäl för skönsbeskattning, jfr RÅ 1987 not. 635 och RÅ 1995 ref. 31. - Skatteverkets kontantberäkning utvisar ett överskott på 47 366 kr. Detta kan jämföras med det förbehållsbelopp (existensminimum), vilket skall tillförsäkra den enskilde en rimlig levnadsnivå, som Skatteverket fastställt för inkomståret 2003 (RSFS 2002:36). Detta uppgår för en ensamstående till 49 200 kr (4 100 kr per månad). Härtill skall läggas

F.S:s bostadskostnad som Skatteverket accepterat uppgår endast till 15 000 kr och hans bilkostnader som godtagits uppgår till endast 8 000 kr. Sammanlagt har F.S. således haft behov av 72 200 kr för att kunna betala här nämnda utgifter. Beloppet skall jämföras med det överskott kontantberäkningen uppvisar, 47 366 kr. Det saknas således cirka 25 000 kr (72 200 - 47 366) för att F.S. skulle kunna bestrida kostnaderna i fråga. Hans huvudsakliga invändning mot Skatteverkets beräkning är att hans nödvändigaste levnadskostnader, motsvarande de som ingår i förbehållsbeloppet, begränsar sig till 2 000 kr per månad. Förbehållsbeloppets motsvarande kostnad är 4 100 kr. Eftersom förbehållsbeloppet redan i sig är lågt beräknat och då F.S. inte på ett godtagbart sätt kunnat förklara hur han kunnat leva på endast 2 000 kr per månad, kan denna hans uppgift inte tas för god. - Skatteverket har således haft fog för att skönstaxera F.S. med 25 000 kr och för att anse att dessa medel utgör inkomster som inte redovisats i hans näringsverksamhet. Efter avdrag för på beloppet ingående mervärdesskatt 5 000 kr (20 % x 25 000) skall således dels verksamhetens omsättning höjas med 20 000 kr, dels den utgående mervärdesskatten genom skönsbeskattning höjas med 5 000 kr. Överklagandet skall således avslås. - Skattetillägg har påförts endast vid inkomsttaxeringen. Enligt 5 kap. 2 § TL skall en skattskyldig påföras skattetillägg om avvikelser har skett från självdeklaration genom skönstaxering. Skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. - Eftersom länsrätten funnit att det finns grund för skönstaxering skall skattetillägg påföras. Det har inte visats att det finns någon grund för befrielse från avgiften och det kan inte heller anses vara oskäligt att ta ut den. Överklagandet skall således avslås även i denna del. - Länsrätten avslår överklagandena.

I överklagande hos kammarrätten vidhöll F.S. sin talan.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2008-01-11, Johansson, Falkendal, referent, Rubenson) instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

F.S. fullföljde sin talan hos Regeringsrätten.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den avstämning som gjorts mot inhämtat kontrollmaterial från ett visst företag avser endast en begränsad kontroll av intäkterna. En sådan kontroll visar inte om det kan ha funnits oredovisade intäkter vid kontant försäljning av reservdelar till t.ex. privatpersoner. Kontantförsäljning till privatpersoner är vanligt förekommande i bilskrotföretag. Ett sätt att visa på oredovisade intäkter i t.ex. kontantbranscher är att jämföra ett kontantnetto för den skattskyldige med ett belopp som motsvarar vad denne kan antas ha behövt för att bestrida sina levnadskostnader under den granskade perioden. Även om den differens Skatteverket har funnit inte uppgår till mer än 25 000 kr så måste den - inom ramen för det ordinarie taxeringsförfarandet och då den inte har förklarats på ett godtagbart sätt - kunna ligga till grund för en skönsmässig höjning av F.S:s intäkter i näringsverksamheten. Han har inte inkommit med sådana uppgifter som ger skäl att vid beräkningen frångå det s.k. normalbeloppet.

Regeringsrätten (2009-04-09, Eliason, Wennerström, Kindlund, Lundin, Ståhl) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av 4 kap. 3 § TL framgår att, om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skatten eller underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

Frågan i målet är om förutsättningar föreligger att skönsmässigt påföra F.S. inkomst av näringsverksamhet utöver vad han har redovisat i sin självdeklaration.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. F.S. driver näringsverksamhet i form av försäljning av skrot och begagnade bilar. Under beskattningsåret redovisade han ett överskott i verksamheten på 56 942 kr på en omsättning av 185 908 kr. Skatteverket har gjort en avstämning av redovisade intäkter i F.S:s näringsverksamhet mot inhämtat kontrollmaterial från ett visst företag utan att finna några brister i redovisningen av dessa intäkter. Någon ytterligare kontroll av räkenskaperna synes inte ha genomförts. Däremot har Skatteverket gjort en s.k. kontantberäkning, dvs. en beräkning av F.S:s kontanta inkomster och utgifter samt förmögenhetsförändringar för att komma fram till den summa av kontanta medel som han har haft till sitt förfogande under beskattningsåret. Kontantberäkningen visar ett överskott på drygt 47 000 kr, vilket enligt verket är ett för lågt överskott för att F.S. ska ha kunnat betala de levnadskostnader som han måste antas ha haft under det aktuella året. Verket har som jämförelsenorm för uppskattning av levnadskostnader vid kontantberäkningen använt Riksskatteverkets förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. för det aktuella året (RSFS 2002:36). Verket har därutöver beräknat F.S:s boendekostnader till 15 000 kr och hans bilkostnader till 8 000 kr, varvid dock bör anmärkas att han blivit uttagsbeskattad för användning av en bil som tillhört näringsverksamheten. Vid en jämförelse med förbehållsbeloppet och med tillägg för kostnad för bostad och bil har verket ansett det sannolikt att F.S. haft oredovisade inkomster i näringsverksamheten uppgående till 25 000 kr. Länsrätten och kammarrätten har godtagit Skatteverkets bedömning.

F.S. har inte gjort någon annan invändning mot Skatteverkets beräkning av hans kontantöverskott än att han genom sin livsföring klarat sina levnadskostnader på inkomster understigande förbehållsbeloppet. Han har som stöd för sin inställning lämnat bl.a. följande upplysningar. Han lever enkelt med låga krav. Hans levnadskostnader uppgår till ca 2 000 kr i månaden. Han äter hemma och köper inga nya kläder, har inga fester eller andra nöjen och åker inte på semester. Han bor utanför samhället i ett litet hus på 55 kvm, som han värmer upp genom att elda med ved och bräddor. Veden får han oftast gratis mot att han forslar bort den. Bilen reparerar han vid behov själv med begagnade bildelar. Han har även fått viss hjälp av sin särbo med mat, tvätt och städning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Skönstaxering är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Syftet med skönstaxeringen får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet (prop. 1955:160 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 133). När ett företags deklaration och räkenskaper är formellt korrekta, brukar de normalt tillmätas ett betydande bevisvärde (se rättsfallet RÅ 1995 ref. 31 med de hänvisningar som där görs till förarbeten m.m.).

Som Regeringsrätten anfört i det nämnda rättsfallet är det emellertid inte uteslutet att tillgripa skönstaxering i det ordinära förfarandet när några konkreta fel i deklarationen eller räkenskaperna inte har påvisats men resultatet av en bruttovinstkalkyl ändå med viss styrka indikerar brister i deklarationen eller dess underlag. Regeringsrätten ansåg att vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment, vad gäller både beräkningen av bruttovinsten hos det enskilda företaget och fastställandet av en rättvisande jämförelsenorm. Regeringsrätten anmärkte även att resultatet av en sådan kalkyl inte kan bedömas isolerat utan måste ställas i relation till de förklaringar som den skattskyldige kan ha lämnat.

Vid bedömningen kan inledningsvis noteras att de kontroller som Skatteverket gjort av F.S:s näringsverksamhet inte föranlett några anmärkningar. Skatteverket har alltså inte riktat någon direkt invändning mot de förda räkenskaperna eller redovisningen för dessa i F.S:s självdeklaration men likväl ansett att han haft oredovisade inkomster i sin näringsverksamhet. I målet har

som bevismedel för detta ställningstagande använts en kontantberäkning. Enligt Regeringsrättens mening måste vid denna bevismetod, liksom vid upprättande av en bruttovinstkalkyl, beaktas att den normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment. Osäkerheten gäller dels själva beräkningen i sig men även möjligheten att finna en rättvisande jämförelsenorm vad gäller uppskattningen av den skattskyldiges levnadskostnader. Ett lågt kontantöverskott kan tyda på att inkomster inte har redovisats. I ett sådant fall får de förklaringar som den skattskyldige lämnat angående sina levnadsförhållanden och ekonomiska situation tillmätas betydelse.

Utgångspunkten för bedömningen bör vara att F.S:s av Skatteverket i sig godtagna räkenskaper ska tillmätas ett betydande bevisvärde vid bedömningen av frågan om hans redovisning av näringsverksamheten i självdeklarationen är riktig. Frågan blir därför om resultatet av verkets kontantberäkning med tillräcklig styrka indikerar sådana brister i deklarationen eller dess underlag att skönstaxering kan ske.

Underinstansernas avgöranden tar sikte på att den av F.S. redovisade inkomsten av näringsverksamheten inte räckt till för att betala hans levnadskostnader beräknade enligt det förbehållsbelopp som för det aktuella året bestämdes av Riksskatteverket till 4 100 kr per månad för en ensamstående person.

Bestämmelser om förbehållsbelopp finns i 7 kap. 5 § utsökningsbalken. Med förbehållsbelopp avses den del av en gäldenärs lön som inte får tas i anspråk genom utmätning. Förbehållsbeloppet bestäms varje år med ledning av ett normalbelopp som bygger på ett i lagrummet angivet belopp avseende prisläget i oktober 1993. Detta belopp omräknas för varje år med hänsyn till förändringen av det allmänna prisläget. Normalbeloppet, som årligen fastställs av Skatteverket, ska anses omfatta alla vanliga levnadskostnader utom bostadskostnad. I Skatteverkets allmänna råd anges att som vanliga levnadskostnader bör räknas i ett hushåll normalt förekommande utgifter såsom för kost, kläder, tvätt, hygien, gas, hushållsel, telefon, TV-avgifter, försäkringsavgifter, fackföreningsavgifter och andra medlemsavgifter samt mindre utgifter för tillfälliga behov (RSV 2002:17).

I förarbetena till den nämnda bestämmelsen i utsökningsbalken sägs bl.a. följande. Det är närmast självklart att ett förbehållsbelopp vid löneexekution bör ligga högre än normen för socialbidrag, eftersom risken annars är uppenbar att gäldenären förlorar ett incitament till öppet arbete. Det är också viktigt att den som är föremål för löneexekution inte därigenom automatiskt blir berättigad till socialbidrag (prop. 1994/95:49 s. 62 f.).

Bestämmelserna om socialbidrag har numera ersatts av de regler om försörjningsstöd som finns i socialtjänstlagen (2001:453). Av 4 kap. 1 § framgår att den som inte själv kan tillgodose sina behov eller kan få dem tillgodosedda på annat sätt har rätt till bistånd av socialnämnden för sin försörjning och sin livsföring i övrigt samt att den enskilde genom biståndet ska tillförsäkras en skälig levnadsnivå. Försörjningsstödet består enligt 3 § samma kapitel bl.a. av ett schabloniserat belopp kallat riksnormen. Av 2 kap. 1 § socialtjänstförordningen (2001:937) framgår att riksnormen grundar sig på Konsumentverkets senaste pris- och konsumtionsundersökningar och att den består av summan av personliga kostnader och gemensamma hushållskostnader. Riksnormen för år 2003 uppgick till 2 575 kr per månad avseende personliga kostnader och 680 kr avseende gemensamma hushållskostnader.

Även om de nu nämnda sätten att beräkna levnadskostnader inte är helt jämförbara kan konstateras att förbehållsbeloppet vid utmätning om 4 100 kr är jämförelsevis högt beräknat.

De av F.S. lämnade upplysningarna om hans levnadssätt under året framstår inte som osannolika och motsägs inte heller av annan utredning i målet. Enligt

Regeringsrättens mening bör därför bedömnings utgå från att F.S. genom sitt levnadssätt har haft låga utgifter såväl personligen som hushållsmässigt. Med hänsyn härtill och till att någon konkret anmärkning inte föreligger mot F.S:s redovisning för sin näringsverksamhet finner Regeringsrätten att Skatteverket inte gjort sannolikt att det finns förutsättningar att skönstaxera honom.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och undanröjer skönstaxeringen.

Föredragna 2008-10-15, föredraganden Mathiasson och Sjöberg, målnummer 3201-07, 3202-07, 4998-06 och 846-08

Sökord: Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., ersättning beviljades inte; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., ersättning beviljades; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av tjänst; Taxeringsprocess

Litteratur: Prop. 1955:160 s. 102; prop. 2002/03:106 s. 131 f.; Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål s. 214 ff. och 226 f.; Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandet, Taxeringslagen 4:3:4 f.
