

Målnummer:	3490-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-10-18		
Rubrik:	Fråga om förutsättningar för skönsmässig eftertaxering.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 4 kap. 3 § och 16 § samt 5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen (1990:324)• 11 kap. 19 § andra stycket, 21 kap. 11 § skattebetalningslagen (1997:483)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1966 Fi 655• RÅ 1966 Fi 1406• RÅ 1970 Fi 391• RÅ 1980 1:71• RÅ 1984 1:79• RÅ 1987 not. 635• RÅ 1995 ref. 31• RÅ 2009 ref. 27		

REFERAT

C.L. bedrev tillsammans med sin make trafikskola i form av enskild näringsverksamhet. Sedan Skatteverket genomfört en revision av trafikskolan beslutade verket den 7 december 2006 att eftertaxera makarna skönsmässigt för oredovisade inkomster i verksamheten. De inkomster som hänfördes till C.L. uppskattades till 236 000 kr för taxeringsåret 2003 och 70 000 kr för taxeringsåret 2004. Härutöver eftertaxerades hon för vissa poster som inte bokförts eller bokförts felaktigt samt för kostnader av privat natur som inte återförts till beskattning. Avdrag medgavs för egenavgifterna på de påförda inkomstbeloppen. Till följd av beslutet om skönsmässig höjning av inkomsterna beslutade Skatteverket också att påföra C.L. utgående mervärdesskatt med 118 000 kr för redovisningsperioden december 2002 och 35 000 kr för redovisningsperioden december 2003. Vidare påfördes skattetillägg.

C.L. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att skönsmässigt påförd inkomst av näringsverksamhet för taxeringsåren 2003 och 2004 skulle sättas ned helt eller med skäligt belopp samt att skönsmässigt påförd mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2002 och december 2003 skulle sättas ned helt. Vidare yrkade hon att de skattetillägg som påförts med anledning av höjningarna skulle undanröjas respektive efterges helt eller delvis. C.L. yrkade även att länsrätten skulle medge henne ersättning för kostnader i målet. Hon anförde att det inte förelåg förutsättningar att eftertaxera eller efterbeskatta henne och inte heller att skönsmässigt bestämma någon inkomst för henne eller att skönsbeskatta henne för utgående mervärdesskatt.

Skatteverket vidhöll vid obligatorisk omprövning sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Skåne län (2008-12-10, ordförande Nyquist) yttrade, efter att ha redogjort för bestämmelser i bokföringslagen (1999:1078) samt i bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2000:5 och rekommendationer BFN R 11: Länsrätten konstaterar att Bokföringsnämndens allmänna råd och rekommendationer är tillämpliga på den enskilda näringsverksamhet som C.L. bedriver. Utredningen visar att det inte finns någon kassabok i trafikskoleverksamheten. Insättningar och uttag som inte bokförts via checkkontot har i stället bokförts som egna insättningar och uttag. Detta

tillvägagångssätt strider mot Bokföringsnämndens rekommendationer om att hålla verksamhetens kassa avskild från näringsidkarens privata kassa. Under revisionen har även framkommit att dagskassorna under oktober 2003 inte bokförts löpande. Vidare framgår det av utredningen att C.L. i trafikskoleverksamheten använt utbildningskortet för att avräkna inbetalda belopp mot körda lektioner och att dessa utgör underlag för att beräkna skuld och fordran vid räkenskapsårets slut. De utgör därmed enligt länsrättens bedömning en primär räkenskapsinformation vilken ska bevaras i enlighet med bokföringslagen. Ansvar för att ett bolags bokföring görs korrekt åligger den skattskyldige, även om denne har anlitat ett ombud. Den förklaring C.L. uppgett avseende Skatteverkets påstående att alla in- och utbetalningar på checkkontot inte bokförts löpande, dvs. revisorns sjukdom och bortgång, saknar därmed betydelse. Länsrätten finner att Skatteverket i sin kalkyl visat att det finns intäkter som inte är redovisade i verksamheten. Med hänsyn till detta och med beaktande av vad som i övrigt framkommit om bokföringen finns det enligt länsrättens mening stöd för att bokföringen oriktigt återger näringsverksamhetens resultat för beskattningsåren 2002 och 2003. Då detta inneburit att taxeringsbesluten 2003 och 2004 avseende C.L. blivit felaktiga har Skatteverket haft grund för sitt beslut att skönmässigt beräkna C.L:s inkomster av näringsverksamhet samt utgående mervärdesskatt. Skatten och underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet. - Oredovisade inkomster - Vad gäller oredovisade inkomster har Skatteverket i sin kalkyl utgått från ett antal faktorer, varvid de i målen aktuella är priset per lektion, avräkning av bensin i samband med körning vid körprov/halkövning, bensinförbrukning per mil och körsträcka per lektion. - - - Länsrätten finner såvitt avser C.L. sammanfattningsvis att det finns grund för att bestämma inkomst av näringsverksamhet och påfordrad utgående mervärdesskatt som Skatteverket gjort med justering för 270 liter bensin per år avseende körning i samband med körprov/halkkörning. Med utgångspunkt i den av Skatteverket upprättade kalkylen och med justering av nämnda 270 liter bensin per år ska C.L:s inkomst av näringsverksamhet taxeringsåret 2003 sättas ned med 14 000 kr samt den utgående mervärdesskatten med 7 000 kr. Inkomsten för taxeringsåret 2004 ska sättas ned med 16 000 kr och den utgående mervärdesskatten med 8 000 kr. - Eftertaxering och efterbeskattning - Enligt 4 kap. 16 § 1 taxeringslagen (1990:324), TL, får eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut som avser den skattskyldige eller hans make blivit felaktigt eller inte fattats. Motsvarande bestämmelse i fråga om efterbeskattning för mervärdesskatt framgår av 21 kap. 11 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. - För att eftertaxering ska kunna ske krävs att en oriktig uppgift har lämnats. Det finns inget krav på att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats uppsåtligt eller av vårdslöshet, utan det räcker att den objektivt sett är oriktig. Vidare ska det finnas ett felaktigt eller inget taxeringsbeslut. Det ska också finnas ett orsakssamband mellan den skattskyldiges oriktiga uppgift och det felaktiga taxeringsbeslutet. Det är det allmänna som har bevisbördan vad avser eftertaxering. Det allmänna måste således visa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift och att den oriktiga uppgiften föranlett det felaktiga taxeringsbeslutet. - Länsrätten finner att Skatteverket visat att C.L. genom sin underlåtenhet att redovisa samtliga sina intäkter har lämnat en sådan oriktig uppgift som föranlett ett felaktigt taxeringsbeslut och som utgör grund för eftertaxering och efterbeskattning. - Skattetillägg - Bestämmelser om befrielse helt eller delvis från särskild avgift finns för taxeringsår 2003 i 5 kap. 6 § TL och i 5 kap. 14 § TL för senare taxeringsår. Vidare finns motsvarande bestämmelser för skattetillägg avseende mervärdesskatt (skönsbeskattning) i 15 kap. 10 § SBL. - Av förarbetena till bestämmelserna om skattetillägg framgår att det vid bedömningen av om ett uttag av skattetillägg med fullt belopp är oskäligt särskilt skall beaktas om det förflutit oskäligt lång tid från det att skattemyndigheten funnit anledning att anta att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift eller i övrigt agerat på ett sådant sätt att skattetillägg skall tas ut (skönstaxeringsfallen) utan att den

långa tiden kan läggas den skattskyldige till last (prop. 2002/03:106, s. 146). - Av utredningen framgår att beslut om revision fattades den 27 april 2004 och att revisionen, efter att beslut om fortsatt revision fattats, slutfördes den 7 december 2005. Skatteverkets revision omfattade inkomstskatt, mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter/avdragen skatt. Det överklagade beslutet fattades den 7 december 2006 efter handläggning och dragning i skattenämnd. Även om handläggningstiden visserligen varit förhållandevis utdragen finner länsrätten, mot bakgrund av ärendets omfattning och svårighetsgrad, att det inte kan anses ha varit oskälig lång tid. Annat skäl för befrielse har inte heller kommit fram. Skattetillägget ska därför enbart justeras utifrån tidigare anförda ändringar vad gäller inkomst av näringsverksamhet och påförandet av utgående mervärdesskatt. - Ersättning för kostnader - C.L. har enbart vunnit bifall till en liten del av sina yrkanden. De uppgifter och den utredning som ligger till grund för bifallsdelen har inte sådan svårighetsgrad att det förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp på så sätt att C.L. har rätt till ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Yrkandet om ersättning ska därmed avslås. - Länsrätten sätter ner inkomst av näringsverksamhet för taxeringsår 2003 med 14 000 kr och för taxeringsår 2004 med 16 000 kr. - Länsrätten sätter ner utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden december 2002 med 7 000 kr och för redovisningsperioden 2003 med 8 000 kr. - Länsrätten sätter ner skattetilläggen i motsvarande mån. - Länsrätten avslår överklagandet i övrigt. - Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

C.L. överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle:

- undanröja Skatteverkets beslut i de delar det avser skönmässigt bestämd inkomst och utgående mervärdesskatt eller i vart fall sätta ned de skönmässigt bestämda taxeringarna till de belopp kammarrätten finner skäligt,
- undanröja det skattetillägg som påförts i anledning av oredovisade inkomster,
- efterge påfört skattetillägg till den del det kvarstår, och
- bevilja ersättning för kostnader i länsrätten med 12 525 kr och för kostnader i kammarrätten med 10 818 kr.

C.L. anförde bl.a. följande. Grunderna för yrkandena är att det varken finns förutsättningar att eftertaxera henne eller för att skönmässigt bestämma hennes inkomst eller den utgående mervärdesskatten. Skatteverkets kalkyl leder till att oredovisade inkomster funnits i den omfattning som framgår av myndighetens beslut, medan hennes kalkyl leder till att det inte finns någon grund för att påföra henne någon inkomst eller att höja den utgående mervärdesskatten. Hennes uppgifter är bättre underbyggda än Skatteverkets.

Skatteverket ansåg att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten skulle avslås. För det fall C.L. vann bifall till sin talan i kammarrätten vitsordade Skatteverket att ersättning medgavs med hälften av de yrkade beloppen.

Kammarrätten höll den 8 februari 2010 muntlig förhandling i målen.

Kammarrätten i Göteborg (2010-03-29, Johansson, Lindvall, Bengtsson, referent) yttrade: Skönstaxering och skattetillägg - Det har konstaterats vissa brister i bokföringen i den näringsverksamhet som bedrivs av C.L. och hennes make. Bristerna, som bl.a. gäller kassaredovisningen och underlåtenhet att spara de elevkort som i näringsverksamheten används på ett sådant sätt att de får anses utgöra räkenskapsinformation, är sådana att den presumtion för att en deklarerad inkomst är riktig - som normalt följer med att deklarationen bygger på en bokföring som förts i enlighet med redovisningsreglerna - är bruten. På grund av dessa brister har Skatteverket haft fog för att i enlighet med reglerna i 4 kap. 3 § TL respektive 11 kap. 19 § SBL uppskatta inkomsten respektive den utgående mervärdesskatten till det belopp som framstår som

skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet. - Eftersom Skatteverkets beslut fattats efter utgången av den tid som gäller för sedvanlig omprövning är fråga om eftertaxering respektive efterbeskattning. Skatteverket måste därför också göra mycket sannolikt att C.L. lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. - Som huvudsaklig grund för sitt påstående att det i körskoleverksamheten förekommit oredovisade inkomster åberopar Skatteverket en kalkyl. Med ledning av den mängd bensin som förbrukats under respektive beskattningsår beräknas i kalkylen hur stora inkomster som körskolan borde ha redovisat. Utredningen innehåller emellertid även andra uppgifter, utöver bristerna i bokföringen och kalkylen, som ger anledning att ifrågasätta om C.L:s deklaration rätt återspeglar den verksamhet som bedrivits. Hit hör uppgifterna om omfattande oavlönade arbetsinsatser och uppgifter om att betalning för vissa elevers utbildning inte kunnat återfinnas i bokföringen. - Parterna har i målen olika uppfattningar om två av de beräkningsfaktorer som används i kalkylen, nämligen hur stor den genomsnittliga bensinförbrukningen per mil varit under 2002 respektive 2003 och hur lång den genomsnittliga körsträckan per lektion varit för samma perioder. - - - Principiellt kan enligt kammarrättens mening kalkyler såsom den i målen aktuella ha ett betydande bevisvärde. Den i målen aktuella kalkylen utgår också, till skillnad från exempelvis en s.k. bruttovinstkalkyl, från förhållanden i den aktuella näringsverksamheten, även om dessa förhållanden avser en senare tidsperiod. - Kalkylen innehåller emellertid betydande osäkerhetsmoment och små variationer i de utgångspunkter som gäller ifråga om bensinförbrukning och körsträcka får stor betydelse för bedömningen av om det faktiskt förekommit oredovisade inkomster i verksamheten. Bevisvärdet av nu aktuell kalkyl är också starkt beroende av om förhållandena har ändrats från 2002 till den period som är utgångspunkt för kalkylen, nämligen maj 2004. - C.L:s påstående att bilinnehavet i verksamheten förändrats från 2002 till maj 2004 och att elever och lärare från våren 2003 utbildats i eco-driving är i sig inte bestridda. Det framstår därvid som rimligt att anta att de under fyra månader 2002 inlånade Fordbilarna i viss mån påverkat den genomsnittliga bensinförbrukningen det året i höjande riktning liksom att förvärvet av en bensinsnålare bil 2004 på motsvarande sätt påverkat den genomsnittliga bensinförbrukningen det året i sänkande riktning. När det gäller eco-drivingen är emellertid den utredning som C.L. åberopar till stöd för sina påståenden om minskad bränsleförbrukning begränsad till betydelsen i allmänhet av utbildning i miljövänlig körning snarare än till vilken påverkan den aktuella utbildningen i eco-driving faktiskt haft i hennes körskoleverksamhet. Vad som är känt om den faktiska påverkan talar emot att utbildningsinsatsen haft annat än marginell betydelse. - C.L. gör vidare gällande att körsträckorna per lektion varit längre 2002 och 2003 eftersom trafikskolan fortsatt att använda övningsområde vid Olympiapark trots att verksamheten bedrivits i de södra delarna av Helsingborg sedan 2000. Uppgiften att detta beteende ändrades först efter utbildningen i eco-driving framstår i sig inte som rimlig och har inte heller belagts på något sätt. Det saknas därför skäl att ifrågasätta Skatteverkets beräkning av körsträckan per lektion för 2002 och 2003. - Sammanfattningsvis finns i utredningen stöd för påståendet att förhållandena under 2002 och 2003 till viss del skiljer sig från förhållandena vid den tidpunkt som är utgångspunkt för kalkylen. Således framstår det som sannolikt att bränsleförbrukningen varit något högre för 2002 och 2003 än för mätperioden maj 2004. Skatteverket har emellertid i detta hänseende i kalkylen beaktat minskad bränsleförbrukning med 13 procent till följd av eco-driving, trots att de uppgifter som finns och som bygger på faktiska förhållanden talar för att ett miljövänligare körsätt fått en närmast marginell påverkan på bränsleförbrukningen i körskolan. Skatteverkets kalkyl får därmed, även med beaktande av förändringarna i bilinnehavet under aktuell period, anses väl tillgodose de krav på försiktighet som är en nödvändighet för denna typ av uppskattningar. - Kammarrätten finner av nu anförda skäl att den kalkyl som presenterats i målet, tillsammans med övrig utredning, ger tillräckligt underlag för att bedöma att det är mycket sannolikt att det i körskoleverksamheten förekommit oredovisade inkomster och att dessa uppgått till av Skatteverket, efter justering av länsrätten, uppskattade belopp. Skatteverket har därför haft fog för att genom

eftertaxering respektive efterbeskattning skönmässigt uppskatta C.L:s inkomst av näringsverksamhet och utgående mervärdesskatt samt att påföra henne skattetillägg. Skäl för att befria henne från påförda skattetillägg har inte framkommit. - Ersättning för kostnader - C.L. har inte till någon del vunnit bifall till sin talan i kammarrätten. Skäl att ändå bevilja henne ersättning för kostnader i kammarrätten föreligger inte. Med hänsyn till utgången i målen i kammarrätten och på de av länsrätten anförda skälen saknas även grund för att bevilja henne ersättning för kostnader i länsrätten. - Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

C.L. överklagade kammarrättens dom och yrkade att skönmässigt påförd inkomst för taxeringsåren 2003 och 2004 respektive mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2002 och december 2003 skulle undanröjas. Vidare yrkade hon att de skattetillägg som föranletts av höjningarna skulle undanröjas, alternativt efterges helt eller delvis. Hon yrkade också ersättning för ombudskostnader i länsrätten med 12 525 kr, i kammarrätten med 10 818 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 10 560 kr. Hon anförde bl.a. följande. Det finns inte förutsättningar för eftertaxering eller efterbeskattning och inte heller för att skönmässigt påföra henne någon inkomst eller mervärdesskatt. Skatteverket har inte kunnat påvisa någon oriktig uppgift beträffande ett konkret belopp av betydelse. Att det vid ett tillfälle 2002 och ett tillfälle 2003 kan ha förekommit någon felaktighet avseende i sammanhanget mycket ringa belopp innebär inte att det finns sådana brister att det föreligger grund för skönmässig eftertaxering. I likhet med många andra enskilda näringsidkare har trafikskolan inte något kassakonto utan bokför betalningar för trafikskolans räkning som insättningar och betalningar av privata kostnader som uttag. Denna redovisningsmetod är accepterad av större redovisningsorganisationer och det finns ingen uppgift som tyder på att metoden har medfört oredovisade inkomster. Utbildningskort upprättas, förs och sparas i två år i enlighet med Vägverkets regler. Korten utgör inte räkenskapsmaterial eftersom de uppgifter på korten som krävs enligt bokföringslagen (1999:1078) förs över till kvitton och fakturor som utfärdas till eleverna. Kvitton vid tankning har ersatts av detaljerade bensinfakturer. Av fakturorna framgår vilken typ av inköp det är fråga om och när inköp har skett. Sedan kvittona stämts av mot fakturorna har det inte funnits något skäl att behålla dem. Skatteverkets bensinförbrukningskalkyl baseras på den genomsnittliga faktiska bensinförbrukningen under maj 2004. Bensinförbrukningen har dock varit lägre under denna mätperiod än under 2002 och 2003. Det beror bl.a. på att körsätt och körsträckor påverkats av att trafikskolan infört s.k. eco-driving som slagit igenom successivt under 2003. När mätningen utfördes hade dessutom en ny bil köpts med lägre bensinförbrukning än övriga bilar, vilket Skatteverket inte tagit hänsyn till i sin kalkyl. Kalkylen är osäker då den bygger på subjektiva bedömningar samtidigt som mycket små ändringar av antagen bensinförbrukning ger stort genomslag vid uppskattningen av inkomsten. Enligt praxis kan skönmässig eftertaxering inte grundas enbart på en kalkyl.

Skatteverket yrkade att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. Det finns ett flertal brister i bokföringen, exempelvis har inte alla dagskassor bokförts senast påföljande arbetsdag, verksamhetens kassa har inte hållits avskild från näringsidkarens privata kassa och en del räkenskapsmaterial såsom utbildningskort, tankningskvitton och fakturaset har inte bevarats. För vart och ett av räkenskapsåren 2002 och 2003 har Skatteverket genom stickprov konstaterat en felaktig kassa vid ett tillfälle. Dessa felaktigheter ledde till ett för lågt redovisat resultat om 4 688 kr för 2002 och 2 568 kr för 2003. För perioden januari till juni 2004 fanns, efter avstämning av samtliga kvittensblock mot dagskassorna i bokföringen, motsvarande fel vid sju tillfällen. Sannolikheten är därför stor för att även kassorna under 2002 och 2003 varit felaktigt bokförda i fler fall än ett per år. Utbildningskortet har använts som underlag för elevernas körlektioner och betalningar och de är därför att betrakta som räkenskapsmaterial. Nämnade brister i räkenskaperna är så allvarliga att räkenskaperna inte kan tillmätas fullt bevisvärde.

Bränsleförbrukningskalkylen som använts i målen är baserad på förhållandena i C.L:s näringsverksamhet. Den borde därför ha ett högre bevisvärde än ordinära bruttovinstkalkyler. Trots att eco-driving endast haft marginell betydelse har bensinförbrukningen justerats med 13 procent. Kalkylen medför, i kombination med de konstaterade bristerna i trafikskolans bokföring, att förutsättningar för skönsmässig eftertaxering och efterbeskattning föreligger.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-10-18, Sandström, Almgren, Brickman, Ståhl, Silfverberg) yttrade:

Skälen för avgörandet

Vad målen gäller

Huvudfrågan i målen är om det finns förutsättningar för att eftertaxera C.L. skönsmässigt för oredovisade inkomster av näringsverksamhet. Ställningstagandena till yrkandena om efterbeskattning för mervärdesskatt är beroende av den bedömning som görs i frågan om eftertaxering. Målen gäller också skattetillägg och ersättning för kostnader.

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Enligt 4 kap. 3 § TL får skönstaxering ske 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. Skönstaxering innebär att skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet. Bestämmelser om skönsbeskattning av mervärdesskatt finns i 11 kap. 19 § andra stycket SBL. Där anges att skatten, om den inte kan bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter, ska bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram.

Enligt 4 kap. 16 § första stycket 1 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen och den oriktiga uppgiften medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make blivit felaktigt eller inte fattats. Motsvarande bestämmelser när det gäller efterbeskattning av mervärdesskatt finns i 21 kap. 11 § SBL.

Bestämmelser om skattetillägg finns i fråga om inkomstskatt i 5 kap. TL och i fråga om mervärdesskatt i 15 kap. SBL.

Enligt 5 kap. 2 § bokföringslagen ska kontanta in- och utbetalningar i regel bokföras senast påföljande arbetsdag. Av 5 kap. 7 § framgår att en verifikation ska innefatta uppgift om när den har sammanställts, när affärshändelsen har inträffat, vad denna avser, vilket belopp den gäller och vilken motpart den berör. I 7 kap. finns bestämmelser om arkivering av räkenskapsinformation. Bokföringsnämnden har gett ut kompletterande normgivning i form av allmänna råd, avseende bl.a. räkenskapsinformation och dess arkivering (BFNAR 2000:5).

Förutsättningar för skönsmässig eftertaxering

För att ett taxeringsbeslut ska kunna omprövas genom eftertaxering på skönsmässig grund krävs att förutsättningarna för såväl eftertaxering som skönstaxering är uppfyllda. Det är således inte tillräckligt att deklaration eller bokföring är så bristfällig att inkomsten inte kan beräknas tillförlitligt utan i regel ska det dessutom vara styrkt att oriktig uppgift lämnats om ett konkret belopp av någon betydelse. Även om oriktig uppgift beträffande ett konkret belopp inte visats föreligga har dock förutsättning för skönsmässig eftertaxering ansetts föreligga om det av utredningen framgått att deklarerade inkomster väsentligt understigit de verkliga inkomsterna (se RÅ80 1:71 där redovisningen

ansågs vara höggradigt bristfällig). Enbart lägre bruttovinst än genomsnittet i branschen eller enbart en kontantberäkning har däremot inte ansetts utgöra tillräckliga skäl för skönsmässig eftertaxering (se bl.a. RÅ84 1:79 och RÅ 1987 not. 635). I praxis finns dock exempel på att en kombination av låg bruttovinst och påvisade mindre felaktigheter i bokföringen har lett till skönsmässig eftertaxering (RÅ 1966 Fi 1406). I andra fall har en kombination av brister i bokföringen och en låg bruttovinst eller ett kontantunderskott inte varit tillräcklig för eftertaxering (RÅ 1966 Fi 655 och RÅ 1970 Fi 391).

Skatteverket har bevisbördan för att förutsättningar för skönsmässig eftertaxering föreligger. Genom lagstiftning som tillämpas första gången vid 2004 års taxering har beviskravet för oriktig uppgift konkretiserats både för eftertaxering och för skattetillägg. Enligt 5 kap. 1 § andra stycket TL, som gäller skattetillägg, ska en uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. När det gäller eftertaxering hänvisas i 4 kap. 16 § andra stycket till denna bestämmelse. I förarbetena betonas att regleringen inte syftar till någon förändring av beviskravets höjd. Det ska alltså vara samma stränga krav på bevisningens styrka för skattetillägg vid oriktig uppgift och för eftertaxering (prop. 2002/03:106 s. 118-120 och s. 233).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skatteverket anser att det finns förutsättningar för skönsmässig eftertaxering på grund av brister i bokföringen i kombination med den av verket upprättade bensinförbrukningskalkylen.

Skatteverket har visat att det vid enstaka tillfällen under inkomståren 2002 och 2003 förekommit konkreta resultatpåverkande felaktigheter avseende smärre belopp i kassaredovisningen. C.L. har inte invänt mot detta. Förutom dessa felaktigheter har Skatteverket gjort gällande att bokföringen också innehåller andra brister, bl.a. i fråga om kassabokföringen, arkiveringen av utbildningskort, tankningskvitton och fakturaset.

Det kan konstateras att det finns vissa brister i bokföringen som innebär att denna inte till fullo uppfyller de krav som följer av normgivningen på området. De förklaringar som C.L. lämnat, bl.a. om att uppgifter i utbildningskort och tankningskvitton överförts till andra handlingar som tillhör räkenskapsmaterialet, förtar dock till viss del den kritik som kan riktas mot bokföringens kvalitet. Med undantag för de enstaka felaktigheterna i fråga om dagskassa har det inte visats att bristerna i bokföringen varit resultatpåverkande. Utredningen ger inte heller tillräckligt stöd för att bokföringen har varit så bristfällig att den inte kan läggas till grund för en beräkning av det skattemässiga resultatet av verksamheten. Enbart bristerna i bokföringen räcker alltså inte för beslut om skönsmässig eftertaxering.

Frågan är därför vilket bevisvärde som ska tillmätas bensinförbrukningskalkylen när det gäller att bedöma om det finns oredovisade inkomster i verksamheten.

För att bedöma tillförlitligheten av uppgifterna i en skattskyldigs deklaration görs ibland en bruttovinstberäkning eller en kontantberäkning. I fråga om bruttovinstberäkningar har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1995 ref. 31, som gällde skönstaxering i det ordinarie förfarandet, uttalat att det inte är möjligt att generellt ange vilket bevisvärde som i det sammanhanget bör tillmätas en sådan beräkning. Det framhölls att det vid bedömningen måste beaktas att metoden normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment, både vid beräkningen av bruttovinsten hos det enskilda företaget och vid fastställandet av en rättvisande jämförelsenorm. Vidare konstaterades att resultatet av en bruttovinstberäkning inte kan bedömas isolerat utan måste ställas i relation till de förklaringar som den skattskyldige kan ha lämnat och övriga omständigheter. I RÅ 2009 ref. 27 har en liknande bedömning av bevisvärdet gjorts i fråga om kontantberäkningar vid skönstaxering i det

ordinarie förfarandet.

Skatteverkets bensinförbrukningskalkyl syftar till att få fram antalet körlektioner och baseras på inköp av bensin, bensinförbrukning och körsträcka per lektion. Kalkylen utgår från förhållandena i C.L:s näringsverksamhet. Av utredningen framgår att det endast är uppgifterna om inköp av bensin som i sin helhet är hänförliga till räkenskapsåren 2002 och 2003. Beräkningen av genomsnittlig bensinförbrukning bygger för två bilar på bränslejournaler från andra halvåret 2003 och för övriga bilar på uppgifter om tankning under maj 2004. Körsträckans längd baseras på uppgifter från 2004. Att beräkningen av bensinförbrukning och körsträcka till stor del grundas på uppgifter från ett senare verksamhetsår än de som är föremål för prövning minskar kalkylens tillförlitlighet.

C.L. har invänt att bensinförbrukningen varit högre och körsträckorna längre under 2002 och 2003 än under 2004. Invändningen grundas på övergången till eco-driving, som förändrat såväl körsätt som körsträckor, och förändringar i bilinnehavet. Hon har också illustrerat hur redan små förändringar av antagandena om bensinförbrukning och körsträckor ger stora genomslag i resultatet av kalkylen. Trots att Skatteverket har justerat beräkningen av bensinförbrukningen med anledning av uppgifterna om eco-driving får kalkylen, med beaktande av C.L:s invändningar, anses vara så osäker att dess bevisvärde är begränsat.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att Skatteverket inte har visat att det föreligger förutsättningar för att eftertaxera C.L. på skönsmässig grund. Vid denna bedömning ska hon inte heller efterbeskattas skönsmässigt för mervärdesskatt. Skönsmässigt påförda inkomst- och mervärdesskattebelopp ska således undanröjas. Därmed bortfaller de skattetillägg som hänför sig till de skönsmässiga höjningarna.

Ersättning för kostnader

C.L. har fått bifall till sitt överklagande och det föreligger därför förutsättningar för att bevilja henne ersättning för kostnader i målen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 25 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer de skönsmässigt påförda inkomst- och mervärdesskattebeloppen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar C.L. ersättning för kostnader med 25 000 kr.

Föredragna 2012-06-13, föredragande C. Berglund, målnummer 3489-3492-10

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 3487-3488-10 med motsvarande frågeställningar och med samma utgång.

Sökord:	Eftertaxering; Mervärdesskatt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades; Taxeringsprocess
Litteratur:	Prop. 2002/03:106 s. 118-120, 233; Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål s. 353 f.; Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandet s. 4:3:6 TL
