

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
4998-06

meddelad i Stockholm den 9 april 2009

KLAGANDE

AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 31 maj 2006 i mål nr 3127-05,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003 och skattetillägg

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av kammarrättens dom bestämmer Regeringsrätten att den skönmässiga höjningen av AAs inkomst av näringsverksamhet ska sättas ned till 44 000 kr.

Dok.Id 68633

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00-12:00
13:00-15:00

YRKANDEN M.M.

AA fullföljer sin talan.

Skatteverket avstyrker bifall till överklagandet och anför 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 AA 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 AA 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 AA bestridit sina levnadskostnader under inkomståret 2002.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

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 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 skönsmässigt påföra AA inkomst av näringsverksamhet utöver vad han redovisat i sin självdeklaration.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. AA bedriver näringsverksamhet under firma Johanssons 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 AAs 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

Mål nr
4998-06

aktuella året (RSFS 2001:24). AAs levnadskostnader beräknades därvid till skäligen 40 000 kr. Hans bostadskostnader uppskattades till 15 000 kr och bilkostnaderna till drygt 9 000 kr.

AA 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 AA haft oredovisade inkomster i näringsverksamheten om 108 000 kr. Däremot företog verket inga förändringar i beräkningen med anledning av att AA uppgav att han under året fått låna pengar av sina föräldrar.

Inför länsrättens prövning anförde AA 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 AA 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.

AA 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 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 Skatteverket inte har riktat någon direkt invändning mot de förda räkenskaperna eller redovisningen för dessa i AAs självdeklARATIONEN 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 AAs 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 AA 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 AA

Mål nr
4998-06

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 AA 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 AA 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 55 000 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 AAs 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 AAs 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 AA 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. AA 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.

AA 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 AAs uppgifter måste sättas i fråga. De handlingar som enligt AA använts vid överlåtelseerna innehåller endast

Mål nr
4998-06

några få uppgifter och är således ofullständiga. Till detta kommer att det saknas kvittenser från samtliga affärer och att AA – 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 AA 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 AAs 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

Mål nr
4998-06

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 AA 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 AA 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.

Marianne Eliason

Lars Wennerström

Peter Kindlund

Anna-Karin Lundin

Kristina Ståhl

Magnus Mathiasson

Regeringsrättssekreterare

Avd. I

Föredraget 2008-10-15

Målet har föredragits av regeringsrättssekreteraren Annelie Sjöberg