

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3489–3492-10

meddelad i Stockholm den 18 oktober 2012

KLAGANDE

AA

Ombud: BB
BDO Helsingborg Skatt AB
Drottninggatan 72 A
252 21 Helsingborg

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 29 mars 2010 i mål nr 1084–1087-09,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2003 och 2004, mervärdesskatt för redovisningsperioderna
december 2002 och december 2003 samt skattetillägg m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer de skönsmässigt påförda inkomst- och
mervärdesskattebeloppen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader
med 25 000 kr.

Dok.Id 124520

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

BAKGRUND

Under de i målen aktuella åren bedrev AA tillsammans med sin make trafikskola i form av enskild näringsverksamhet. Sedan Skatteverket genomfört en revision av trafikskolan beslutade verket att eftertaxera makarna skönsmässigt för oredovisade inkomster i verksamheten. De inkomster som hänfördes till AA 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 AA utgående mervärdesskatt med 118 000 kr för redovisningsperioden december 2002 och 35 000 kr för redovisningsperioden december 2003. Vidare påfördes skattetillägg.

AA överklagade Skatteverkets beslut hos Länsrätten i Skåne län, som satte ner hennes inkomst av näringsverksamhet med 14 000 kr för taxeringsåret 2003 och med 16 000 kr för taxeringsåret 2004. Vidare satte länsrätten ner utgående mervärdesskatt för redovisningsperioden december 2002 med 7 000 kr och för redovisningsperioden december 2003 med 8 000 kr. Skattetilläggen sattes ner i motsvarande mån. Länsrätten avslög AAs yrkande om ersättning för kostnader.

I det överklagade avgörandet avslög Kammarrätten i Göteborg AAs överklagande och yrkande om ersättning för kostnader.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att skönsmässigt påförd inkomst för taxeringsåren 2003 och 2004 respektive mervärdesskatt för redovisningsperioderna december 2002 och december 2003 ska undanröjas. Vidare yrkar hon att de skattetillägg som föranletts av höjningarna ska undanröjas alternativt efterges helt eller delvis. Hon yrkar 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 anför bl.a. följande.

Det finns inte förutsättningar för eftertaxering eller efterbeskattnings 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 Lindells trafikskola 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 bensinfakturor. 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 Lindells trafikskola 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 yrkar att överklagandet ska avslås och anför 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.

Nämnda brister i räkenskaperna är så allvarliga att de inte kan tillmätas fullt bevisvärde.

Bränsleförbrukningskalkylen som använts i målen är baserad på förhållandena i AAs 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 skönmässig eftertaxering och efterbeskattning föreligger.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Vad målen gäller*

Huvudfrågan i målen är om det finns förutsättningar för att eftertaxera AA skönmässigt 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 § taxeringslagen (1990:324), 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 skattebetalningslagen (1997:483), 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.

Mål nr
3489–3492-10

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 sköns-
mässig 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

Mål nr
3489–3492-10

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 alltjämt 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. AA 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 AA 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 dagskassan 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.

Mål nr
3489–3492-10

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 AAs 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.

AA 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

Mål nr
3489–3492-10

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 AAs 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 AA 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

AA 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.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Christer Silfverberg

Charlotta Berglund

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2012-06-13