



UPPSALA
UNIVERSITET

Juridiska institutionen
Vårterminen 2024

Examensarbete i skatterätt
30 högskolepoäng

Rättssäkerhet i mål om oriktig uppgift

Bevisreglernas tillämpning i underrättspraxis

*Rule of Law in Cases of Incorrect Information: Application of the
Rules of Evidence in Lower Court Practice*

Författare: Isa Forsberg

Handledare: Professor Katia Cejje



Innehållsförteckning

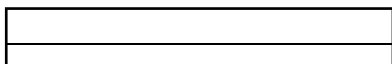
1	INLEDNING	4
1.1	BAKGRUND OCH SYFTE	4
1.2	AVGRÄNSNINGAR	5
1.3	METOD OCH MATERIAL	7
1.4	DISPOSITION	10
2	RÄTTSSÄKERHET PÅ SKATTEOMRÅDET	11
2.1	RÄTTSSÄKERHETSBEGREPPET	11
2.2	ALLMÄNNA RÄTTSSÄKERHETSPRINCIPER FÖR RÄTTSTILLÄMPNINGEN	12
3	SKATTETILLÄGG OCH EFTERBESKATTNING PÅ GRUND AV ORIKTIG UPPGIFT 14	
3.1	ORIKTIG UPPGIFT	14
3.1.1	<i>Inledning</i>	14
3.1.2	<i>Oriktig uppgift i form av felaktig eller utelämnad uppgift</i>	14
3.1.3	<i>Öppet yrkande och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet</i>	15
3.2	SKATTETILLÄGG	17
3.2.1	<i>Inledning</i>	17
3.2.2	<i>Förutsättningar för skattetillägg vid oriktigt uppgiftslämnande</i>	18
3.2.3	<i>Befrielse från skattetillägg</i>	19
3.2.4	<i>Situationer då skattetillägg inte får tas ut</i>	19
3.3	EFTERBESKATTNING	20
4	BEVISBÖRDA OCH BEVISKRAV I SKATTEMÅL	21
4.1	ALLMÄNT OM BEVISBÖRDA OCH BEVISKRAV	21
4.2	BEVISREGLER I DET ORDINARIE SKATTEFÖRFARANDET	23
4.3	BEVISREGLER I MÅL OM ORIKTIG UPPGIFT	24
4.3.1	<i>Odelad bevisbörda</i>	24
4.3.2	<i>Ett högre beviskrav</i>	25
4.4	ATT HÅLLA ISÄR OLIKA BEVISFRÅGOR	26
5	BEVISREGLERNAS TILLÄMPNING I PRAXIS	28
5.1	INLEDNING	28
5.2	ETT FÖRLORAT BEVISKRAV?	29
5.2.1	<i>Skattetillägg som en följd av nekad avdragsrätt</i>	29
5.2.2	<i>Skattetillägg på grund av att tjänster sannolikt sålts till underpris</i>	31
5.2.3	<i>Presumtion för båtförman även i frågan om skattetillägg, m.m.</i>	32
5.2.4	<i>En formell men ingen konkret bevisprövning?</i>	33
5.2.5	<i>Ett formellt men inte faktiskt uppnått beviskrav?</i>	34
5.2.6	<i>Den skattskyldige åläggs bevisbördan i frågan om oriktig uppgift</i>	35
5.2.7	<i>Den skattskyldiges bevisning i fokus i frågan om oriktig uppgift</i>	36
5.2.8	<i>Presumtion för bilförman även i frågan om oriktig uppgift, m.m.</i>	38
5.2.9	<i>Skattetillägg som en direkt konsekvens av förmånsbeskattning</i>	40
5.2.10	<i>Skattetillägg som en automatisk följd av uttagsbeskattning</i>	41
5.2.11	<i>Skattetillägg på grund av sannolikt oredovisade inkomster</i>	42
5.2.12	<i>Presumtion för att frigjorda medel kommit företagsledaren till godo även i bedömningen av oriktig uppgift</i>	44
5.2.13	<i>Sammanfattande analys ur ett rättssäkerhetsperspektiv</i>	45
5.3	BEGREPPSFÖRVIRRING	47
6	AVSLUTANDE ORD	49

1 Inledning

1.1 Bakgrund och syfte

Om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning eller i ett mål om egen beskattning kan Skatteverket enligt 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL) påföra den skattskyldige skattetillägg. Om Skatteverket på grund av den oriktiga uppgiften redan fattat ett felaktigt beslut eller inte fattat något beslut alls och fristen för omprövning gått ut, kan Skatteverket istället enligt 66 kap. 27 § SFL besluta att den skattskyldige i efterhand ska betala den skatt som denne skulle ha betalat om den oriktiga uppgiften inte lämnats. Ett sådant beslut kallas efterbeskattning och får enligt samma lagrum meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut. Vidare kan skattetillägg enligt 52 kap. 5 § SFL påföras samtidigt som beslutet om efterbeskattning.

Eftersom skattetillägg är en form av straffavgift,¹ och efterbeskattning utgör ett avsteg från huvudregeln om att omprövning endast får göras inom en tvåårsfrist,² finns särskilda rättssäkerhetsgarantier till skydd för den enskilde.³ En sådan rättssäkerhetsgaranti är att bevisreglerna i mål om skattetillägg och efterbeskattning är strängare än i det ordinarie inkomstbeskattningsförfarandet.⁴ Det måste ”klart framgå” att en oriktig uppgift lämnats och det är Skatteverket som har bevisbördan. I doktrinen har det dock framförts att de strängare bevisreglerna inte får genomslag vid rättstillämpningen i kammarrätterna och förvaltningsrätterna.⁵ Istället för att pröva om Skatteverket visat att det klart framgår att en oriktig uppgift lämnats, tycks skattetillägg och efterbeskattning ofta bli en nästintill automatisk följd av att den skattskyldige förlorat i den underliggande skattefrågan.⁶ Vidare använder domstolarna i flera fall beviskravet ”mycket sannolikt” istället för det



¹ Se till exempel *Janosevic mot Sverige*, dom 2002-07-23 och *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*, dom 2002-07-23.

² Jfr 66 kap. 21 § SFL.

³ Ericson och Rick s. 141.

⁴ Se avsnitt 4.3.

⁵ Se Brockert s. 398, Ericson och Rick s. 145 f. och Leidhammar 2020 s. 783.

⁶ Se närmare avsnitt 5.2 samt Ericson och Rick s. 145.

som anges i lagen, nämligen ”klart framgår”.⁷ De rättssäkerhetshänsyn som har tagits av lagstiftaren verkar således inte få genomslag vid rättstillämpningen.

Att lagtexten innehåller särskilda rättssäkerhetsgarantier är inte tillräckligt för att garantera medborgarna rättssäkerhet. Lagen måste även tillämpas på ett rättssäkert sätt.⁸ Syftet med den här uppsatsen är därför att analysera underrätternas tillämpning av bevisreglerna i mål om oriktig uppgift i ljuset av allmänna rättssäkerhetsprinciper om legalitet, förutsebarhet och likabehandling.

1.2 Avgränsningar

Skattetillägg kan enligt 49 kap. 4, 6, 8 och 9 §§ SFL tas ut i fyra olika situationer – vid oriktig uppgift, skönsbeskattning, omprövning av skönsbeskattningsbeslut och när skatteavdrag inte har gjorts. Skatteverket kan även fatta beslut om efterbeskattning i ett flertal situationer som specificeras i 66 kap. 27 § SFL, till exempel vid felräkning. Det högre beviskravet som står i fokus i denna uppsats gäller dock enbart i fråga om oriktig uppgift. Av den anledningen kommer endast skattetillägg och efterbeskattning vid oriktigt uppgiftslämnande att behandlas inom ramen för arbetet. Eftersom fokus vidare ligger på beviskravet för oriktig uppgift, kommer övriga rekvisit för skattetillägg och efterbeskattning endast att presenteras översiktligt i syfte att ge läsaren en mer övergripande förståelse av rättsläget. Av samma anledning kommer bakgrunden till införandet av skattetillägg och efterbeskattning samt de situationer då skattetillägg och efterbeskattning inte får tas ut, endast att behandlas kortfattat.

Eftersom uppsatsen är skatterättslig kommer beskrivningen av rättssäkerhetsbegreppet att begränsas till de aspekter av rättssäkerhet som är centrala på skatteområdet. Vidare är det rättstillämpningen snarare än lagstiftningen som kommer att analyseras ur ett rättssäkerhetsperspektiv och därför kommer de rättssäkerhetsaspekter som tar sikte på lagstiftningens utformning att bortses från.

På rättssäkerhetsområdet är även Europakonventionen och EU:s rättighetsstadga särskilt relevanta. Den senare kommer av naturliga skäl inte att behandlas eftersom

⁷ Se avsnitt 5.3.

⁸ Höglund s. 39.

uppsatsen inte berör unionsrätt. Europakonventionen har dock haft särskild relevans på området för skattetillägg. I mål om skattetillägg behöver Skatteverket och domstolarna nämligen ta hänsyn till rätten till en rättvis rättegång i art. 6 i Europakonventionen. Artikeln innehåller flera krav på rättsprocessen vid prövningen av enskildas civila rättigheter och skyldigheter eller av en brottsanklagelse mot en enskild, bland annat en rätt till en rättvis rättegång inom skälig tid inför en oavhängig och opartisk domstol samt att bli betraktad som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts. Eftersom skattefrågor hör hemma inom den ”hårda kärnan” i statens maktutövning faller skatteprocessen generellt sett utanför artikelns tillämpningsområde,⁹ men eftersom skattetillägg anses utgöra en form av straff blir artikeln ändock tillämplig i mål om skattetillägg.¹⁰ Min avsikt är dock att analysera domstolarnas rättstillämpning i ljuset av allmänna rättssäkerhetsprinciper snarare än art. 6 i Europakonventionen. Detta eftersom jag velat åstadkomma en friare och mer övergripande analys och eftersom jag anser det mer intressant och angeläget att analysera underrättspraxis utifrån allmänna principer om legalitet, förutsebarhet och likabehandling snarare än rätten till en rättvis rättegång.

Som framgått av framställningen i det ovanstående avsnittet har den bristande bevisprövningen noterats i praxis från underrätterna. Arbetet har dock avgränsats till att analysera kammarrättsdomar snarare än förvaltningsrättsdomar eftersom jag ansett det mer angeläget att granska kammarrätterna såsom högre instans. I majoriteten av de domar som analyseras i uppsatsen skriver dock kammarrätterna inte mer än att de inte gör någon annan bedömning än förvaltningsrätten. Förvaltningsrätternas domar analyseras därför indirekt, men jag har ansett det viktigt att lyfta fram det förhållandet att kammarrätterna prövat målet och inte ändrat förvaltningsrätternas domar. Det är även av den anledningen som begreppet *underrättspraxis* används löpande i uppsatsen.

⁹ Fast Lappalainen s. 99 f. Se närmare *Ferrazzini mot Italien*, dom 2001-07-12.

¹⁰ Nordklint s. 60. Se till exempel *Janosevic mot Sverige*, dom 2002-07-23 och *Västberga Taxi och Vulic mot Sverige*, dom 2002-07-23.

1.3 Metod och material

Syftet med denna uppsats är som tidigare nämnts främst att analysera underrätternas tillämpning av de strängare bevisreglerna i mål om oriktig uppgift ur ett rättssäkerhetsperspektiv. För att göra detta har jag först behövt fastställa vad rättssäkerhet är, vilka förutsättningarna är för att besluta om skattetillägg och efterbeskattning och då framförallt vad en oriktig uppgift är, samt vilka bevisregler som är tillämpliga. Detta har jag gjort med hjälp av den rättsdogmatiska metoden. Vad den rättsdogmatiska metoden består i är omdiskuterat. Det beskrivs dock som tämligen vedertaget att metoden huvudsakligen syftar till att fastställa innehållet i gällande rätt.¹¹ Detta görs med hjälp av rättskällevärdet,¹² som bland annat handlar om vilka rättskällorna är och deras inbördes hierarki.¹³ I de tre följande styckena beskrivs därför vilka rättskällor jag har använt mig av och hur dessa har värderats.

För att beskriva skattetillägg, efterbeskattning och oriktig uppgift har jag i första hand använt mig av lagtexten. För tolkningen av lagtexten har i första hand förarbeten och i andra hand doktrin tillämpats. Statens offentliga utredningar har endast använts för att beskriva den rättshistoriska utvecklingen av skattetillägg, och har därför betraktats som jämbördiga med doktrin i rättskällevärdet. I den mån elektroniska källor använts har även dessa betraktats som jämbördiga med doktrin, eftersom den text som hänvisas till har författats av jurister.

Vad gäller redogörelsen av bevisreglerna har doktrin använts nästintill uteslutande i syfte att på ett generellt plan beskriva bevisreglernas betydelse och innebörd samt för att fastställa beviskravets höjd och bevisbördans placering i det ordinarie inkomstskatteförfarandet. Principerna för bevisbördans placering och beviskravets höjd är inte lagfästa utan beskrivs nämligen främst i doktrinen. Även praxis från Högsta förvaltningsdomstolen har använts, och har då givits ett högre rättskällevärde än doktrinen. För att fastställa bevisbördans placering och beviskravets höjd i mål om oriktig uppgift har vidare i första hand förarbeten och prejudikat från Högsta förvaltningsdomstolen och i andra

¹¹ Hjertstedt s. 167.

¹² Kleineman s. 21 och 26.

¹³ Sandgren 2021 s. 47.

hand doktrin använts för att tolka det i lagtexten fastställda beviskravet och bevisbördans placering.

För att fastställa det rättssäkerhetsbegrepp som använts för att kritiskt granska underrättspraxis, har jag använt mig av doktrin med fokus på rättssäkerhet på skatteområdet. SOU 1993:62 om rättssäkerheten vid beskattningen har också varit viktig för framställningen. Eftersom de delar av betänkandet som varit relevanta för den här uppsatsen endast är beskrivande, har betänkandet betraktats som jämbördig med doktrin i rättskällehierarkin.

Den rättsdogmatiska metoden beskrivs även innehålla en kritisk analys av gällande rätt i syfte att utröna vilka problem som finns med den.¹⁴ Syftet med den här uppsatsen är dock inte att kritiskt analysera gällande rätt, utan underrätternas tillämpning av den. Den rättsdogmatiska metoden tar inte sikte på hur normer tillämpas, vilket har beskrivits som en svaghet i metoden.¹⁵ Den gällande rätt som fastställs med hjälp av den rättsdogmatiska metoden utgör underlag för rättsfallsanalysen, men rättsfallsanalysen i sig har istället präglats av den rättsanalytiska metoden, som beskrivs kunna användas för att bland annat undersöka i vilken mån underrätterna avviker från prejudikat.¹⁶ Den rättsanalytiska metoden syftar till att ”analysera rätten” och metoden är inte begränsad till en användning av enbart auktoritativa källor.¹⁷ Metoden möjliggör således för en friare analys av hur gällande rätt tillämpas i underrättspraxis. Metoden tillåter också att materialet analyseras från en viss infallsvinkel,¹⁸ och passar därför bra i denna uppsats där underrättspraxis analyseras ur ett rättssäkerhetsperspektiv.

De rättsfall som legat till grund för analysen har valts ut på följande sätt. Vid en sökning i JUNO:s databas på sökorden ”oriktig uppgift skattetillägg” och ”oriktig uppgift efterbeskattning” under rubriken ”praxis från kammarrätterna” har jag fått totalt ungefär 9 400 respektive nästan 3 000 träffar. Jag har därför ansett det nödvändigt att utöver urvalet av två domar från år 2019 som jag hittat med hjälp av doktrinen, avgränsa min

¹⁴ Hjertstedt s. 167 och Kleineman s. 36.

¹⁵ Kleineman s. 24. Se även Sandgren 2006 s. 655 f.

¹⁶ Sandgren 2021 s. 54.

¹⁷ A.a. s. 53.

¹⁸ A.a. s. 55.

egen undersökning av praxis till ett fåtal år, nämligen år 2023 och våren 2024. Att just år 2023 och våren 2024 har valts ut i min egen genomgång av praxis motiveras av att jag ansett det mest relevant och intressant att analysera domar som avgjorts nära i tid, i syfte att belysa att det är ett aktuellt problem. Vid en sökning i JUNO av samma sökord som beskrivits ovan har jag fått ungefär 400 respektive nästan 200 träffar för år 2023 och ungefär 140 och respektive 60 träffar under våren 2024.¹⁹ Dessa sökträffar har därför legat till grund för mitt urval av domar till rättsfallsanalysen, som beskrivs mer ingående i det följande.

Rättsfallsanalysen har delats in två delar – den ena tar sikte på hur domstolarna tillämpar bevisreglerna i sin bedömning av oriktig uppgift medan den andra tar sikte på hur domstolarna uttrycker beviskravet. Den första delen har tagit sin utgångspunkt i tolv kammarrättsdomar som först redogörs för och analyseras var för sig i syfte att utröna hur domstolarna tillämpar bevisreglerna. Resultatet analyseras sedan övergripande ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Uppsatsen syftar inte till att ta fram statistik utan snarare till att belysa ett problem genom att lyfta fram tolv exempel från praxis. Tolv domar har i min mening varit tillräckligt för att visa på att det handlar om ett återkommande problem, snarare än en undantagsföreteelse. Utöver de tolv domar som presenteras löpande i texten hänvisar jag även till fler avgöranden i fotnoterna, i syfte att ytterligare påvisa att problemet är vanligt förekommande och för att styrka mina generella slutsatser om praxis. Dessa domar har jag dock valt att inte redogöra för närmare då jag för det första ansett att tolv domar är tillräckligt för att detaljerat belysa problematiken och för det andra ansett att framställningen skulle bli repetitiv om den inkluderade fler än tolv domar.

Majoriteten av de domar som valts ut har visat sig beröra skattetillägg snarare än efterbeskattning, vilket jag dock inte anser har försvårat för mig att dra generella slutsatser om praxis eftersom beviskravet för oriktig uppgift är detsamma i såväl mål om skattetillägg som mål om efterbeskattning. Jag har däremot försökt välja mål som berör olika underliggande skattefrågor i syfte att visa att problemet inte är begränsat till en viss måltyp. Jag har även valt att inkludera två avgöranden från år 2019 i syfte att visa att

¹⁹ Sökningen gjordes den 6 maj år 2024.

problemet inte uppstått år 2023 utan har förekommit under en längre tid, men även då dessa avgöranden varit föremål för diskussion i doktrinen. Att inkludera målen har på så sätt möjliggjort för mig att på ett naturligt sätt inkludera andra författares analys av praxis och därigenom stärka min egen argumentation.

Den andra delen av rättsfallsanalysen tar sin utgångspunkt i övergripande reflektioner som jag gjort vid en genomläsning av underrättspraxis från år 2023 och våren 2024. I den löpande texten behandlas därför endast ett fåtal exempel från praxis, eftersom samma företeelse noterats i alla domar och en framställning med flera nedstamp i praxis därför skulle bli repetitiv. Ytterligare avgöranden hänvisas däremot till i fotnoterna, för att påvisa att problemet är vanligt förekommande, snarare än en undantagsföreteelse. Det ska här även framföras att de kammarrättsmål som hänvisas till främst är sådana mål i vilka kammarrätten endast skriver att de instämmer i förvaltningsrättens bedömning. För att det ska framgå för läsaren att målen överklagats och prövats i högre instans och för att synliggöra avgränsningen till år 2023 och våren 2024 har jag dock valt att hänvisa till kammarrätternas målnummer i fotnoterna.

1.4 Disposition

Uppsatsen är indelad i sex avsnitt. I *avsnitt 2* presenteras de rättssäkerhetsprinciper som är vägledande för rättstillämpningen på skatteområdet. Avsnittet lägger på så sätt grunden för det rättssäkerhetsperspektiv som anläggs i avsnitt 5. I *avsnitt 3* redogör jag därefter för reglerna om skattetillägg och efterbeskattning med särskild betoning på begreppet oriktig uppgift. Mitt syfte med redogörelsen är att ge läsaren en övergripande förståelse för de rättsliga institut och de begrepp som ligger till grund för rättsfallsanalysen i avsnitt 5. I *avsnitt 4* behandlas sedan bevisreglerna. Först introduceras begreppen bevisbörda och beviskrav på ett allmänt plan i syfte att klargöra vad dessa begrepp innebär och i vilken kontext de förekommer. Sedan diskuteras bevisbördans placering och beviskravets höjd i det ordinarie inkomstskatteförfarandet respektive i mål om oriktig uppgift för att tydliggöra skillnaden mellan måltyperna. Sist belyser jag även de olika bevisfrågor som kan uppkomma i mål om oriktig uppgift och vikten av att hålla isär dessa, vilket belyses ytterligare i analysen i det nästföljande avsnittet. I *avsnitt 5* presenteras sedan min rättsfallsanalys. Den första delen av rättsfallsanalysen tar sikte på frågan om

hur domstolarna förhåller sig till bevisreglerna i mål om oriktig uppgift. Först analyserar jag rättsfallen var för sig och sedan analyserar jag de slutsatser som kunnat dras av målen ur ett rättssäkerhetsperspektiv. I den andra delen av rättsfallsanalysen fokuserar jag på hur domstolarna uttrycker beviskravet. Först beskriver jag praxis och sedan analyserar jag resultatet ur ett rättssäkerhetsperspektiv. I *avsnitt 6* sammanfattar jag de slutsatser jag dragit av min undersökning och blickar även framåt för att i korthet diskutera eventuella lösningar på problemet.

2 Rättssäkerhet på skatteområdet

2.1 Rättssäkerhetsbegreppet

De flesta är överens om att rättssäkerhet är något som är viktigt att värna om,²⁰ särskilt vid maktutövning mot enskilda. Rättssäkerhetsfrågan är därför särskilt aktuell inom rättsområden som rör förhållandet mellan enskilda och det offentliga, som till exempel straffrätten, förvaltningsrätten och skatterätten.²¹ Vad som ryms inom begreppet rättssäkerhet är däremot inte lika självklart.²² Begreppet har inte någon klarlagd innebörd utan har istället beskrivits som ”den berömda elefanten som är svår att definiera men lätt att känna igen när man ser den”.²³ Det är ofta enklare att identifiera ett förhållande där bristande rättssäkerhet föreligger, än att beskriva vad rättssäkerhet är.²⁴

Begreppet rättssäkerhet anses dock ha en oomtvistad kärna,²⁵ som består av flera principer vilka syftar till att skydda enskilda mot orättvis och felaktig myndighetsutövning. Dessa principer kan vara olika viktiga beroende på vilket rättsområde den aktuella rättsfrågan hänför sig till. Särskilt betydelsefulla på skatteområdet är legalitetsprincipen, likabehandlingsprincipen och förutsebarhetskravet, som tillsammans syftar till att motverka godtyckliga bedömningar och felaktig och

²⁰ SOU 1993:62 s. 75.

²¹ A.a. s. 76 och Höglund s. 31.

²² SOU 1993:62 s. 75 och Stening s. 86.

²³ Stening s. 86.

²⁴ A.st. och Nordklint s. 58.

²⁵ SOU 1993:62 s. 75.

orättvis maktutövning av Skatteverket och domstolarna.²⁶ Dessa aspekter av rättssäkerhet ligger i mångt och mycket nära varandra, men ska för tydlighets skull beskrivas var för sig i det följande avsnittet.

2.2 Allmänna rättssäkerhetsprinciper för rättstillämpningen

Legalitetsprincipen präglar både den materiella och den processuella skatterätten och uppställer ramar både för tolkning och tillämpning av skatterättsliga regler.²⁷ Syftet med principen är att skapa förutsebarhet och förhindra godtycke.²⁸ Legalitetsprincipens betydelse för den materiella skatterätten kommer till uttryck i 2 kap. 10 § andra stycket RF.²⁹ Där föreskrivs att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än vad som följer av föreskrifter som gällde när den omständigheten inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Det måste alltså finnas stöd i lag för att skatt ska kunna tas ut.³⁰ Brister i lagstiftningen ska rättas till av lagstiftaren, inte rättstillämparna.³¹ Principen som den kommer till uttryck i lagrummet anses även innehålla ett förbud mot retroaktiv och analog tillämpning av skattelag.³²

Legalitetsprincipens betydelse för de processrättsliga och bevisrättsliga aspekterna av skatterätten kommer istället till uttryck i 1 kap. 1 § tredje stycket RF.³³ Där föreskrivs att den offentliga makten ska utövas under lagarna, vilket tydliggör principen om maktutövningens normbundenhet. Alla offentliga organ, inklusive domstolarna, är underkastade lagen och godtycke får inte förekomma.³⁴

Förutsebarhet handlar om att den enskilde på förhand ska kunna förutse de skatterättsliga konsekvenserna av en viss händelse med hjälp av lagtext och praxis.³⁵ Denna rättssäkerhetsaspekt ställer delvis krav på lagtexten, men förutsebarhetskravet

²⁶ Nordklint s. 58, 59 och 68.

²⁷ A.a. s. 62.

²⁸ A.st.

²⁹ A.st.

³⁰ Höglund s. 36.

³¹ A.a. s. 37.

³² SOU 1993:62 s. 78.

³³ Nordklint s. 63.

³⁴ A.st.

³⁵ Höglund s. 38. Se även Hultqvist s. 91.

behöver även iakttas vid rättstillämpningen på så sätt att avgöranden behöver motiveras på ett tillfredsställande sätt.³⁶ Vad gäller just *motiveringsskyldigheten* är det viktigt för den enskilde att veta vilka omständigheter myndigheten eller domstolen beaktat, hur dessa omständigheter bedömts, vilka rättsregler som har tillämpats och hur dessa har tolkats.³⁷ Det är också av vikt att beslutsfattaren tydliggör hur bevisbördan placerats och vilket beviskrav som ställts upp samt hur bevisningen värderats och varför den värderats på det sättet.³⁸ Då kan den enskilde redan när han eller hon överväger att överklaga ett beslut bedöma om det finns en möjlighet att vinna framgång med talan,³⁹ och i så fall hur talan ska läggas upp och vad som bör lyftas fram i överklagandet.⁴⁰ Att myndigheter och domstolar motiverar sina beslut är även viktigt för att allmänheten ska ha förtroende för deras beslutsfattande.⁴¹

Likabehandlingsprincipen kommer tillsammans med objektivitetsprincipen till uttryck i 1 kap. 9 § RF där det föreskrivs att domstolar, förvaltningsmyndigheter och andra som fullgör offentliga förvaltningsuppgifter i sin verksamhet ska beakta allas likhet inför lagen samt iakttä saktighet och opartiskhet. Lika fall ska alltså behandlas lika.⁴² Principen riktas på så sätt uteslutande mot rättstillämpningen, snarare än lagstiftaren.⁴³

³⁶ Cassne s. 108.

³⁷ SOU 1993:62 s. 128. Se även Höglund s. 39.

³⁸ Leidhammar 1995 s. 73–76.

³⁹ Cassne s. 108 och von Essen s. 201.

⁴⁰ von Essen s. 201.

⁴¹ A.st.

⁴² SOU 1993:62 s. 78. Se vidare Pahlsson s. 99–102.

⁴³ Höglund s. 48, Nordklint s. 65 och Pahlsson s. 100.

3 Skattetillägg och efterbeskattning på grund av oriktig uppgift

3.1 Oriktig uppgift

3.1.1 Inledning

En grundläggande förutsättning för att kunna besluta om skattetillägg och efterbeskattning är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i sin deklaration eller på annat sätt under förfarandet,⁴⁴ till exempel när den skattskyldige besvarat en fråga från Skatteverket,⁴⁵ eller under handläggningen i domstol.⁴⁶ Begreppet oriktig uppgift definieras i 49 kap. 5 § SFL. I *första stycket* anges två situationer i vilka en oriktig uppgift anses ha lämnats, vilka beskrivs närmare i avsnitt 3.1.2. I *andra stycket* anges sedan två situationer i vilka en uppgift som i och för sig anses vara oriktig enligt första stycket, ändå inte utgör en oriktig uppgift, vilket diskuteras vidare i avsnitt 3.1.3.

3.1.2 Oriktig uppgift i form av felaktig eller utelämnad uppgift

Som beskrivits ovan reglerar 49 kap. 5 § första stycket SFL två olika former av oriktigt uppgiftslämnande. I *första punkten* föreskrivs att en uppgift är oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig. När deklaraionsblanketterna skickas ut finns numera ofta förtryckta uppgifter på blanketterna. Är uppgifterna korrekta ska den skattskyldige godkänna dem, enligt 31 kap. 5 § SFL. Om någon av de förtryckta uppgifterna är felaktig eller om någon uppgift saknas ska den skattskyldige enligt samma lagrum genom ändring eller tillägg lämna de uppgifter som behövs. Gör den skattskyldige inte det har en oriktig uppgift lämnats.⁴⁷ Ett felaktigt uppgiftslämnande kan även handla om att den skattskyldige begärt avdrag med ett för högt belopp eller redovisat en inkomst till ett för lågt belopp.⁴⁸

⁴⁴ Prop. 2002/03:106 s. 116.

⁴⁵ Nordklint s. 211.

⁴⁶ Holmquist och Lindmark s. 65.

⁴⁷ Almgren och Leidhammar 2016 s. 25.

⁴⁸ Almqvist och Andersson st. 1 under rubriken ”Första ledet – felaktig eller utelämnad uppgift”.

I *andra punkten* stadgas sedan att en oriktig uppgift lämnats om det klart framgår att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Den skattskyldige har nämligen en skyldighet att lämna all sådan information som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut eller åtminstone kunna uppmärksamma det skatterättsliga problemet.⁴⁹ Detta brukar benämnas som den skattskyldiges uppgiftsskyldighet vars yttersta ramar beskrivs i 31 kap. 3 § SFL.⁵⁰ Det ställs relativt höga krav på den skattskyldige, som för att undvika skattetillägg behöver förstå vilka uppgifter som är relevanta för Skatteverkets bedömning av ett yrkande. Den skattskyldige behöver på så sätt ha en viss kunskap om de skatterättsliga reglerna för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet.⁵¹ En skattskyldig som på ett korrekt sätt inkommit med uppgifter om de faktiska omständigheterna men däremot på ett felaktigt sätt bedömt vad dessa omständigheter får för rättsliga följder, anses dock inte ha lämnat en oriktig uppgift.⁵²

3.1.3 Öppet yrkande och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

I 49 kap. 5 § andra stycket SFL beskrivs som tidigare nämnts två situationer i vilka en lämnad uppgift inte ska anses oriktig. I *första punkten* anges att en uppgift inte ska anses oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Denna bestämmelse tar sikte på sådana situationer då den skattskyldige visserligen lämnat en felaktig uppgift eller utelämnat en uppgift, men samtidigt lämnat andra uppgifter som möjliggör för Skatteverket att komma fram till ett korrekt beskattningsbeslut.⁵³ Detta brukar benämnas som att den skattskyldige gör ett öppet yrkande, även kallat oriktigt yrkande.⁵⁴

Som ett exempel kan nämnas situationen då den skattskyldige gör ett avdrag för något som inte är avdragsgillt. Den skattskyldige kan fritt yrka avdrag för en kostnad som han

⁴⁹ Almgren och Leidhammar, kommentaren till 49 kap. 5 § SFL.

⁵⁰ Almgren och Leidhammar 2016 s. 27.

⁵¹ Prop. 1977/78:136 s. 154.

⁵² Prop. 2002/03:106 s. 116. Se även Landerdahl och Remstam s. 386.

⁵³ Almqvist och Andersson st. 2 under rubriken ”Andra ledet – öppet yrkande och särskild utredningsskyldighet”.

⁵⁴ Se till exempel Almgren och Leidhammar 2016 s. 31, Landerdahl och Remstam s. 385 och Nordklint s. 212.

eller hon faktiskt har haft, men om kostnaden visar sig vara icke-avdragsgill kan yrkandet anses utgöra en oriktig uppgift. Om den skattskyldige har lämnat tilläggsupplysningar i vilka han eller hon beskrivit vad kostnaderna hänförs till och som Skatteverket kunnat ta ledning av för att fatta ett korrekt beskattningsbeslut, ska uppgiftslämnandet ändå inte anses oriktigt, trots att kostnaden inte var avdragsgill.⁵⁵ Vet den skattskyldige inte hur en skatterättslig fråga ska bedömas kan han eller hon alltså öppet beskriva sin osäkerhet för att ”vara på den säkra sidan”.⁵⁶

För att ytterligare förtydliga situationen kan ett exempel från doktrinen nämnas. Låt säga att en skattskyldig person begär avdrag för ett inköp av en soffa till sitt vardagsrum. Denna kostnad är att se som en personlig levnadskostnad och är därför inte avdragsgill enligt 9 kap. 2 § IL. Om den skattskyldige i sin deklaration beskrivit att kostnaden avser en soffa som används i hans eller hennes eget hem har Skatteverket ändå haft möjlighet att upptäcka den felaktiga uppgiften och någon risk för felaktig beskattning har därför inte uppkommit. Den skattskyldiges avdragsyrkande ska i en sådan situation inte anses utgöra en oriktig uppgift. Istället har den skattskyldige lämnat ett öppet yrkande. Skulle den skattskyldige istället enbart begära avdrag för soffans kostnad, men inte förtydliga i deklarationen vad kostnaden avser, är det inte möjligt för Skatteverket att göra en korrekt bedömning. Skatteverket kommer då att kontakta den skattskyldige för att få mer information kring kostnaden, och om Skatteverket då bedömer att kostnaden inte är avdragsgill anses den skattskyldige ha lämnat en oriktig uppgift.⁵⁷

I *andra punkten* anges vidare att en uppgift inte ska anses oriktig om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Trots att en uppgift är felaktig eller har utelämnats och att uppgifterna inte utgör tillräckligt underlag för ett korrekt beslut, ska en uppgift ändå inte anses oriktig om uppgifterna är så anmärkningsvärda att de väcker Skatteverkets utredningsskyldighet.⁵⁸ Om det framgår av uppgifterna att de är

⁵⁵ Se Nordklint s. 212.

⁵⁶ Landerdahl och Remstam s. 385.

⁵⁷ Nordklint s. 212 f.

⁵⁸ Prop. 2002/03:106 s. 233.

ofullständiga, behöver Skatteverket uppmana den skattskyldige att inkomma med ytterligare information.⁵⁹

3.2 Skattetillägg

3.2.1 Inledning

Det administrativa sanktionsförfarandet med ett skattetillägg infördes år 1972.⁶⁰ Innan dess hade sanktionerna mot oriktigt uppgiftslämnande i självdeklarationer enbart haft straffrättslig karaktär. Reformen innebar att mindre allvarliga förfaranden avkriminaliserades och istället började angripas med ett skattetillägg som skulle utfärdas av samma skattemyndighet som handlägger skattefrågorna,⁶¹ medan svårare och grövre överträdelser fortsättningsvis skulle hanteras inom ramen för det straffrättsliga förfarandet genom den nya skattebrottslagen (1971:69, SBL).⁶² Syftet med införandet av skattetillägget var framförallt att öka trycket på skattskyldiga att lämna korrekta och fullständiga uppgifter,⁶³ men det bedömdes även möjliggöra för ett enklare, snabbare och mer kostnadseffektivt förfarande, både för det allmänna och för de skattskyldiga.⁶⁴

Efter införandet har reglerna om skattetillägg reformerats flera gånger.⁶⁵ De nuvarande reglerna återfinns i 49 kap. SFL och kan enligt 2 § i samma kapitel tillämpas på alla skatter som omfattas av SFL, förutom särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Skatter som inte omfattas av SFL, och därmed inte av reglerna om skattetillägg, räknas upp i 2 kap. 1 § SFL. Skatt som utgår enligt kupongskattelagen (1970:624) omfattas till exempel inte. Skattetillägg kan även tas ut på vissa avgifter som räknas upp i 49 kap. 3 § SFL.

⁵⁹ Almgren och Leidhammar 2016 s. 36.

⁶⁰ SOU 2017:94 s. 35. Se prop. 1971:10.

⁶¹ A.a. s. 36 f.

⁶² Prop. 1971:10 s. 2 och Almgren och Leidhammar 2016 s. 18.

⁶³ A.prop. s. 95 och Holmquist och Lindmark s. 63.

⁶⁴ SOU 2017:94 s. 36.

⁶⁵ Se närmare a.a. s. 38–51.

3.2.2 Förutsättningar för skattetillägg vid oriktig uppgiftslämnande

Om en uppgift som den skattskyldige lämnat ansetts vara oriktig enligt 49 kap. 5 § SFL,⁶⁶ behöver ytterligare några förutsättningar vara uppfyllda för att skattetillägg ska kunna påföras. Dessa förutsättningar återfinns i 49 kap. 4 § första stycket SFL i vilken det först stadgas att den skattskyldige ska ha lämnat uppgiften på annat sätt än muntligen. Uppgiften kan alltså till exempel ha lämnats skriftligen eller genom e-mail eller andra elektroniska dokument.⁶⁷ Uppgiften ska vidare ha lämnats antingen till ledning för egen beskattning under förfarandet, eller i ett mål om egen beskattning.

Exempel på uppgifter som anses lämnade *under förfarandet* är uppgifter som lämnats i en deklARATION, i svar på en fråga från Skatteverket eller i ett omprövningsärende.⁶⁸ Att uppgiften lämnats till *ledning för egen beskattning* innebär att uppgiften ska avse det aktuella beskattningsärendet.⁶⁹ Uppgifter som lämnats för andra ändamål eller som Skatteverket fått kännedom om på annan väg än genom den skattskyldiges egna upplysningar i ärendet kan alltså inte föranleda skattetillägg.⁷⁰ Vidare kan uppgifter från andra än den skattskyldige till ledning för den skattskyldiges beskattning, till exempel kontrolluppgifter, inte grunda skattetillägg.⁷¹

Att en uppgift lämnats i *mål om egen beskattning* innebär istället att uppgiften ska ha lämnats i ett meddelande skickat till domstol, till exempel i ett överklagande eller ett yttrande.⁷² Uppgifter som inte lämnats i domstol, utan som den skattskyldige lämnat i ett beskattningsärende och sedan vidhåller i domstolen, anses även de lämnade i mål om egen beskattning, under förutsättning att Skatteverket inte redan påfört skattetillägg på grund av uppgiften.⁷³ Av 49 kap. 4 § andra stycket SFL följer dock att en oriktig uppgift som lämnats i ett mål om egen beskattning inte får ha godtagits efter prövning i sak för att skattetillägg ska kunna komma i fråga.

⁶⁶ Se avsnitt 3.1.

⁶⁷ Almgren och Leidhammar 2016 s. 22.

⁶⁸ A.st. och Walterson, kommentaren till 49 kap. 4 § SFL.

⁶⁹ Walterson, kommentaren till 49 kap. 4 § SFL.

⁷⁰ Almgren och Leidhammar 2016 s. 22.

⁷¹ A.a. s. 22 f.

⁷² Almgren och Leidhammar, kommentaren till 49 kap. 4 § under rubriken ”Oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning”.

⁷³ A.st.

3.2.3 *Befrielse från skattetillägg*

Om Skatteverket anser att samtliga förutsättningar för skattetillägg är uppfyllda, ska verket i nästa steg pröva om befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL är tillämpliga. I den bestämmelsen stadgas i första stycket att Skatteverket ska besluta om hel eller delvis befrielse från en särskild avgift⁷⁴ såsom skattetillägg om det är oskäligt att avgiften tas ut med fullt belopp. I andra stycket i samma bestämmelse räknas sedan fem omständigheter upp som särskilt ska beaktas vid bedömningen. De tre första omständigheterna handlar om situationer då den felaktighet eller passivitet som har lett till avgiften kan antas ha (a) berott på ålder, hälsa eller liknande förhållande, (b) berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller (c) föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller uppgifter om betalningsmottagare i arbetsgivardeklarationer. De ytterligare två situationerna som särskilt ska beaktas är om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten eller om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet.

Dessa fem omständigheter ska enligt förarbetena ses som exempel på situationer då befrielse från skattetillägg bör beviljas. Uppräkningen är alltså inte uttömmande, eftersom det inte anses möjligt att förutse alla de situationer i vilka det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg.⁷⁵

3.2.4 *Situationer då skattetillägg inte får tas ut*

I 49 kap. 10 § första stycket SFL föreskrivs att skattetillägg inte får tas ut om 1) den oriktiga uppgiften framgår av avstämningssuppgifter som har varit tillgängliga för Skatteverket inom ett år från utgången av beskattningsåret, 2) den uppgiftsskyldige på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften eller lämnat uppgift om att skatteavdrag inte har gjorts, eller 3) det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller passiviteten är obetydligt.

I 49 kap. 10 a–d §§ SFL stadgas ytterligare situationer då skattetillägg inte får tas ut. Det handlar till exempel om det förhållandet att den felaktighet eller passivitet som kan

⁷⁴ För vad som avses med särskild avgift, se 3 kap. 17 § SFL.

⁷⁵ Prop. 2002/03:106 s. 143.

leda till skattetillägg redan ligger till grund en anmälan om brott eller ett väckt åtal enligt SBL.⁷⁶ Tidigare kunde såväl en process om skattetillägg som en om skattebrott inledas mot en och samma person för samma oriktiga uppgiftslämnande.⁷⁷ Eftersom detta ansågs utgöra en kränkning av dubbelprövningsförbudet i Europakonventionen,⁷⁸ har reglerna ändrats så att endast en process numera kan föras.⁷⁹

3.3 Efterbeskattning

Regler om efterbeskattning infördes år 1902 i samband med att systemet med den obligatoriska självdeklarationen infördes,⁸⁰ i syfte att säkerställa en korrekt beskattning.⁸¹ De nuvarande reglerna ska beskrivas i det följande.

När Skatteverket meddelat beslut i ett ärende får myndigheten enligt 66 kap. 21 § SFL endast ompröva beslutet till nackdel för den som beslutet gäller inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Ett undantag från denna huvudregel hittas i 27 § i samma kapitel. Lagrummet möjliggör för Skatteverket att meddela ett beslut om omprövning till nackdel för den enskilde inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut – så kallad efterbeskattning. Ett sådant beslut får dock enbart meddelas om särskilda förutsättningar föreligger.

Lagrummet innehåller sex punkter med olika situationer då efterbeskattning kan komma i fråga. I denna uppsats kommer dock enbart delar av den första punkten att behandlas, nämligen situationen då ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige (a) under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller (b) har lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning. Begreppet oriktig uppgift har här samma innebörd som i skattetilläggsbestämmelserna.⁸² Även begreppen ”under förfarandet”, ”till ledning för egen beskattning” och ”mål om

⁷⁶ Se närmare 49 kap. 10 a och b §§ SFL.

⁷⁷ Almgren och Leidhammar 2021 s. 196.

⁷⁸ Se *Lucky Dev mot Sverige*, dom 2014-11-27.

⁷⁹ Se närmare 13 b § SBL och 49 kap. 10 a och 10 b §§ SFL samt prop. 2014/15:131.

⁸⁰ Leidhammar 1995 s. 317 f.

⁸¹ A.a. s. 331.

⁸² Almgren och Leidhammar 2021 s. 115.

egen beskattning” har samma innebörd som i skattetilläggsbestämmelserna,⁸³ och läsaren hänvisas därför till den redogörelse som gjorts av begreppen i avsnitt 3.2.2. Något som dock skiljer reglerna om efterbeskattning från reglerna om skattetillägg är det faktum att även uppgifter som lämnats muntligen kan föranleda efterbeskattning.

Efterbeskattning till följd av oriktig uppgift får enligt 66 kap. 28 § SFL inte komma i fråga om Skatteverket tidigare har beslutat om efterbeskattning avseende samma fråga, om det är uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning eller om efterbeskattningen avser ett obetydligt skatte- eller avgiftsbelopp. I doktrinen har anförts att ett belopp kan anses obetydligt om det inte uppgår till ett högre belopp än tio procent av prisbasbeloppet som fastställs i enlighet med 2 kap. 7 § socialförsäkringsbalken (2010:110).⁸⁴ Vad avser undantaget från efterbeskattning i situationen då det skulle vara uppenbart oskäligt att besluta om efterbeskattning kan nämnas att ordet *uppenbart* signalerar att undantaget är tänkt att tillämpas restriktivt.⁸⁵

4 Bevisbörda och beviskrav i skattemål

4.1 Allmänt om bevisbörda och beviskrav

Tvister under skatteförfarandet beror ofta på att den skattskyldige och Skatteverket är oense om ett visst rättsfaktums existens, det vill säga vad som har inträffat som är relevant för rättsföljden,⁸⁶ till exempel om en oriktig uppgift har lämnats som är en förutsättning för att besluta om skattetillägg eller efterbeskattning. När målet i en sådan situation berör en sakfråga, det vill säga en fråga om vad som har inträffat,⁸⁷ kan Skatteverket och domstolarna sällan hämta ledning ur de materiella skattebestämmelserna, eftersom omständigheterna är oklara. Innan verket eller domstolen kan ta ställning till rättsfrågan, till exempel om skattetillägg eller efterbeskattning ska påföras, måste beslutsfattaren först

⁸³ Almgren och Leidhammar, kommentaren till 66 kap. 21 § SFL under rubrikerna ”Punkt 1 a – oriktig uppgift under förfarandet” och ”Punkt 1 b – oriktig uppgift i skattemål”.

⁸⁴ Almgren och Leidhammar 2021 s. 114.

⁸⁵ A.st.

⁸⁶ Lindkvist s. 13.

⁸⁷ Nordklint s. 75.

bedöma vilka omständigheter som kan läggas till grund för bedömningen med hjälp av regler om bevisbörda och beviskrav.⁸⁸

För att underlätta för förståelsen av förhållandet mellan sakfrågan och rättsfrågan kan som ett exempel nämnas att frågan om huruvida den skattskyldige haft en kostnad är en sakfråga som behöver bevisas.⁸⁹ Sakfrågan anknyter alltså till frågan om ett rättsfaktums existens.⁹⁰ Frågan om huruvida kostnaden är avdragsgill är en rättsfråga som beslutsfattaren får ta ställning till utifrån de rättsfaktum som har bevisats. Det är med andra ord en fråga om rättstillämpning. Parterna kan visserligen lägga fram rättsliga argument kring rättsfrågan, men dessa ska inte förväxlas med bevisningen för sakfrågan.⁹¹

Bevisbörderegler är rättsregler som föreskriver vem av parterna som är bevisskyldig för ett visst rättsfaktum,⁹² medan beviskravet talar om hur stark bevisningen måste vara för att förekomsten av ett rättsfaktum ska anses vara bevisat.⁹³ Den part som bär bevisbördan behöver alltså inkomma med bevisning som visar att en åberopat omständighet har inträffat, och denna bevisning måste nå upp till det rådande beviskravet.⁹⁴ Att inneha bevisbördan ska således förstås som att parten behöver lämna in tillräckligt stark bevisning för att inte förlora målet.⁹⁵ Har parten inte inkommit med tillräckligt stark bevisning ska domstolen bortse från det rättsfaktum som parten åberopat.⁹⁶

Att den ena parten innehar bevisbördan innebär dock inte något hinder för motparten att lämna in bevisning till stöd för sin ståndpunkt i frågan. Tvärtom behöver motparten lägga fram motbevisning för att inte förlora målet i den situationen då den bevisskyldige parten uppfyllt sin bevisbörda och lämnat sådan bevisning som domstolen anser når upp

⁸⁸ Nordklint s. 163 och Lindkvist s. 13.

⁸⁹ Nordklint s. 75.

⁹⁰ Lindkvist s. 13.

⁹¹ Nordklint s. 75 f.

⁹² A.a. s. 163 och 168 och Diesen s. 16.

⁹³ Cassne s. 117, Diesen s. 90 och Nordklint s. 161 och 188.

⁹⁴ Nordklint s. 163

⁹⁵ A.st. och Diesen s. 16 och 62.

⁹⁶ Nordklint s. 167.

till beviskravet.⁹⁷ Motparten har alltså inte någon bevisbörda, men genom motbevisningen kan motparten påverka värdet på den beviskyldiges bevisning så att den inte längre når upp till beviskravet.⁹⁸ En vanlig missuppfattning är att bevisbördan flyttas över till motparten då den beviskyldige uppfyllt sin bevisbörda,⁹⁹ men detta är inte fallet och det brukar därför kallas falsk bevisbörda.¹⁰⁰ Det är här alltså viktigt att skilja bevisbördan, som bara åvilar den ena parten, från bevisföringen, som båda parter kan stå för.¹⁰¹

Som framgått av tidigare stycken har beviskravet en stark anknytning till bevisbördan, på så sätt att om beviskravet är uppnått så är bevisbördan uppfylld.¹⁰² Vad beviskravet är framgår därför ofta indirekt av bevisbörderegeln.¹⁰³ Beviskravet varierar från måltyp till måltyp, men vanliga beviskrav är *antagligt*, *visat*, *styrkt*, *uppenbart* och *sannolikt*.¹⁰⁴ Det är omöjligt att definiera innebörden av dessa beviskrav. För att förstå vad som krävs för att ett visst beviskrav ska anses uppfyllt behöver praxis analyseras, i syfte att klarlägga vad domstolarna lagt vikt vid i de konkreta fallen.¹⁰⁵ Genom en sådan undersökning kan det dock vara svårt att avgöra vilka omständigheter som har haft betydelse för domstolens bedömning och om flera omständigheter varit avgörande är det i synnerhet svårt att bedöma vad varje enskild omständighet sedd för sig har haft för betydelse i helhetsbedömningen.¹⁰⁶

4.2 Bevisregler i det ordinarie skatteförfarandet

Vilken part som innehar bevisbördan framgår av en bevisbörderegeln, vilken återfinns i lag, praxis eller doktrin.¹⁰⁷ En generell regel inom förvaltningsprocessrätten är att

⁹⁷ Nordklint s. 167.

⁹⁸ A.a. s. 167 f.

⁹⁹ A.st.

¹⁰⁰ Diesen s. 63 och Leidhammar 1995 s. 68 f.

¹⁰¹ Nordklint s. 167 f.

¹⁰² Diesen s. 90.

¹⁰³ Nordklint s. 188.

¹⁰⁴ A.st.

¹⁰⁵ A.a. s. 193.

¹⁰⁶ A.a. s. 193 f.

¹⁰⁷ A.a. s. 161.

bevisbördan åligger den enskilde för utverkande av förmåner, medan den åvilar det allmänna, det vill säga myndigheten i fråga, för skyldigheter, såsom ingripande eller betungande beslut mot den enskilde.¹⁰⁸ Vid det ordinarie inkomstbeskattningsförfarandet gäller därför som huvudregel att den skattskyldige har bevisbördan för kostnadssidan medan Skatteverket har bevisbördan för inkomstsidan.¹⁰⁹ Bevisbördan är alltså delad.¹¹⁰ Detta grundar sig delvis i myndighetens utredningsansvar. Myndigheten ansvarar för att ärendet blir tillräckligt utrett och ska därför bära ”bördan” för eventuella brister i sin bevisning. Att utredningen är otillräcklig ska inte drabba den enskilde. På motsvarande sätt anses det skäligt att den enskilde behöver lägga fram omständigheter som visar att denne är berättigad till en förmån som denne ansökt om.¹¹¹ Fördelningen av bevisbördan grundar sig vidare i principen om att bevisbördan ska åvila den part som enklast kan prestera bevisning.¹¹²

Beviskravet i det ordinarie inkomstbeskattningsförfarandet är *sannolikt*.¹¹³ I doktrinen har detta beviskrav uttryckts som att 75 procents sannolikhet eller säkerhet måste föreligga. Det räcker på så sätt att domstolen är ”ganska säker”.¹¹⁴

4.3 Bevisregler i mål om oriktig uppgift

4.3.1 Odelad bevisbörda

I mål om skattetillägg och efterbeskattnings finns särskilda regler för placeringen av bevisbördan som skiljer sig från reglerna vid den ordinarie processen. Bevisbördan är nämligen inte delad, utan åvilar enbart Skatteverket,¹¹⁵ oberoende av om målet berör intäcks- eller kostnadssidan.¹¹⁶ Det är alltså Skatteverket som har att bevisa att den

¹⁰⁸ Lindkvist s. 26. Se även Diesen s. 63.

¹⁰⁹ HFD 2012 ref. 69 I–III, Lindkvist s. 26 och Nordklint s. 161.

¹¹⁰ Diesen s. 62.

¹¹¹ Nordklint s. 170.

¹¹² A.st. och Leidhammar 1995 s. 108.

¹¹³ Nordklint s. 161 och Lindkvist s. 15 och 27.

¹¹⁴ Lindkvist s. 34.

¹¹⁵ A.a. s. 30 och Nordklint s. 162.

¹¹⁶ Nordklint s. 174.

skattskyldige lämnat en oriktig uppgift,¹¹⁷ och den skattskyldige behöver inte framföra någon motbevisning, utan har möjlighet att hålla sig passiv.¹¹⁸

Att Skatteverket får bära hela bevisbördan beror på att det är enklare för verket att bevisa att en uppgift är oriktig, än vad det är för den enskilde att bevisa att en uppgift är riktig.¹¹⁹ Bevisbördans placering motiveras vidare av rättssäkerhetsskäl. Beslut om skattetillägg och efterbeskattning är ingripande och betungande för den enskilde och efterbeskattning utgör vidare ett avsteg från huvudregeln om att gynnande beslut inte får ändras.¹²⁰ Vidare är art. 6 i Europakonventionen tillämplig vid påförande av skattetillägg, eftersom skattetillägg är en form av sanktionsavgift. Av artikeln följer att den enskilde är oskyldig till motsatsen bevisats, vilket har ansetts ge uttryck för att bevisbördan ska åvila det allmänna.¹²¹ Att ålägga det allmänna bevisbördan minskar även risken för felaktiga beslut,¹²² som kan drabba enskilda hårt.

4.3.2 Ett högre beviskrav

Beviskravet är strängare vid påförande av skattetillägg och vid efterbeskattning än vad som gäller vid det ordinarie inkomstbeskattningsförfarandet.¹²³ Tidigare föreskrevs att en förutsättning för skattetillägg respektive efterbeskattning var att den skattskyldige lämnat en uppgift som *befanns* vara oriktig.¹²⁴ Numera krävs som framgår av 49 kap. 5 § SFL istället att det *klart framgår* att uppgiften är oriktig. Lagändringen syftade dock inte till att höja beviskravet, utan enbart till att modernisera och konkretisera lagstiftningen.¹²⁵

Att något klart ska framgå innebär att 80 till 90 procents sannolikhet eller säkerhet ska föreligga.¹²⁶ Det är alltså ett högt beviskrav och enbart förekomsten av små osäkerhetsmoment medför att beviskravet inte är uppfyllt. Domstolen måste alltså vara

¹¹⁷ RÅ 2002 ref. 31, HFD 2012 ref. 69 I–III och Almgren och Leidhammar 2016 s. 38.

¹¹⁸ Lindkvist s. 30.

¹¹⁹ Almgren och Leidhammar 2016 s. 38.

¹²⁰ Nordklint s. 174.

¹²¹ Lindkvist s. 30.

¹²² Almgren och Leidhammar 2016 s. 38.

¹²³ RÅ 2002 ref. 31.

¹²⁴ Almgren och Leidhammar 2016 s. 38.

¹²⁵ Jfr prop. 2002/03:106 s. 120.

¹²⁶ Lindkvist s. 33.

säker.¹²⁷ Annorlunda uttryckt behöver den skattskyldiges invändning endast vara 10 till 20 procents sannolik eller säker för att dennes överklagande ska bifallas.¹²⁸

Slutligen ska nämnas att beviskravet klart framgå har ansetts motsvara visat/styrkt på den ”gängse sannolikhetskalan”,¹²⁹ det vill säga följande skala i stegrande ordning: *antagligt*, *sannolikt*, *visat/styrkt* och *uppenbart*.¹³⁰ Leidhammar menar därför att beviskravet för oriktig uppgift vid skattetillägg och efterbeskattning kan benämnas som antingen *klart framgår* eller *visat/styrkt* på den gängse sannolikhetskalan.¹³¹ Diesen menar i sin tur att beviskraven *styrkt* och *mycket sannolikt* är synonyma.¹³²

4.4 Att hålla isär olika bevisfrågor

Mål som berör skattetillägg omfattar vanligen inte bara frågan om skattetillägg, utan även en fråga om ändrad beskattning i den grundläggande skattefrågan. Ett exempel på en sådan situation är då målet berör dels frågan om den skattskyldige haft en avdragsgill kostnad, dels frågan om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i samband med att denne begärde avdrag för kostnaden.¹³³ Ett sådant mål berör alltså två separata frågor för vilka olika bevissteman och bevisregler gäller. Den skattskyldige har bevisbördan för det avdrag han eller hon har begärt och behöver lägga fram sådan bevisning som gör det sannolikt att han eller hon har haft denna kostnad. Skatteverket har istället bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och behöver inkomma med sådan bevisning som gör att det klart framgår att sådan oriktig uppgift har lämnats.¹³⁴

Om domstolen bedömer att den skattskyldiges bevisning inte når upp till beviskravet, kan detta alltså inte automatiskt innebära att den skattskyldige ska anses ha lämnat en oriktig uppgift, eftersom det är upp till Skatteverket att bevisa förekomsten av oriktig

¹²⁷ Lindkvist s. 34 f.

¹²⁸ A.a. s. 108.

¹²⁹ Prop. 2019/20:74 s. 141 som hänvisar till prop. 2002/03:106 s. 120 och Diesen s. 103.

¹³⁰ Leidhammar 2020 s. 783.

¹³¹ A.a. s. 787.

¹³² Diesen s. 103.

¹³³ Nordklint s. 175.

¹³⁴ Almgren och Leidhammar 2016 s. 39. Se även avsnitt 4.2 och 4.3.1 ovan.

uppgift och detta till ett högre bevisvärde än i den underliggande skattefrågan.¹³⁵ Skattetillägg kan alltså inte tas ut bara för att den skattskyldige inte har gjort sannolikt att avdragsrätt föreligger för en kostnad, utan Skatteverket behöver bevisa att det klart framgår att sådan avdragsrätt inte föreligger.¹³⁶ På motsvarande sätt kan Skatteverket genom att ha gjort sannolikt att en viss inkomst föreligger, inte anses ha bevisat att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.¹³⁷ De olika bevisfrågorna måste alltså hållas isär.

För att tydliggöra uppdelningen av bevisfrågorna kan några exempel från praxis nämnas. I RÅ 2008 ref. 72 påfördes ett bolag mervärdesskatt på grund av det inte ansågs ha gjort sannolikt att dispositionsrätten till en av bolaget ägd båt varit inskränkt. I frågan om skattetillägg konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen dock att Skatteverket inte visat att bolaget lämnat en oriktig uppgift. Den skattskyldige hade alltså visserligen inte gjort sannolikt att båten inte användes för privat bruk och uttagsbeskattades därför, men Skatteverket hade samtidigt inte visat att båten faktiskt användes för privat bruk och skattetillägg kunde därmed inte påföras.¹³⁸

I en mer nyligen avgjord dom från Kammarrätten i Göteborg år 2024, i vilken kammarrätten endast instämde i förvaltningsrätten bedömning, höjdes ett bolags mervärdesskatt eftersom bolaget inte ansågs ha gjort sannolikt att försäljningen av en taxibil utgjorde en överlåtelse av en del av verksamheten. Bolagets bevisning ansågs dock ge visst stöd för att det kunde vara på det viset bolaget förklarat. Trots att utredningen inte talade för att det varit fråga om en verksamhetsöverlåtelse kunde det alltså inte anses klart framgå att det inte var någon verksamhetsöverlåtelse. Skatteverket hade därmed inte uppfyllt sin bevisbörda och skattetillägg kunde inte påföras.¹³⁹

I ett annat avgörande från Kammarrätten i Sundsvall år 2023 nekades en kommun att göra avdrag för skatt på avfall eftersom kommunen inte ansågs ha gjort sannolikt att avfallet använts för konstruktionsarbeten inom avfallsanläggningen. Kammarrätten

¹³⁵ Prop. 1977/78:136 s. 145. Se även till exempel RÅ 2008 ref. 72.

¹³⁶ Brockert 2016 st. 2 under rubriken ”Vad är en oriktig uppgift?”. Se även Ericson och Rick s. 142.

¹³⁷ Ericson och Rick s. 142 och Nordklint s. 175.

¹³⁸ För samma tolkning av målet, se Brockert 2016 st. 3 under rubriken ”Vad är en oriktig uppgift?”. För ytterligare praxis från HFD där bevisfrågorna hålls isär, se till exempel HFD 2012 ref. 69 I–III.

¹³⁹ Se Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 april 2024 i mål nr 2515-23.

konstaterade dock att Skatteverket inte visat att konstruktionsarbete inte utförts på anläggningen och det ansågs därför inte klart framgå att kommunen lämnat en oriktig uppgift.¹⁴⁰

5 Bevisreglernas tillämpning i praxis

5.1 Inledning

Som tidigare nämnts är rättsfallsanalysen som genomförs i detta avsnitt indelad i två delar. I *avsnitt 5.2* analyseras först domstolarnas tillämpning av bevisreglerna i tolv avgöranden som presenteras var för sig i kronologisk ordning. De slutsatser som då dras gällande domstolarnas bevisprövning sammanfattas och analyseras sedan på ett övergripande plan i ljuset av de rättssäkerhetsprinciper som redogjorts för tidigare i uppsatsen.

Valet att ordna rättsfallen kronologiskt motiveras av att jag velat presentera rättsfallen från år 2019 först. Dessa rättsfall har jag hittat efter en läsning i doktrinen och jag har valt att inkludera rättsfallen i uppsatsen delvis för att kunna påvisa att problemet inte är nytt, men framförallt för att jag velat presentera en annan författares analys av praxis i syfte att nyansera framställningen som i övrigt endast präglas av mina egna reflektioner. Att inleda med avgörandena från år 2019 har därför möjliggjort för mig att i ett tidigt skede inkludera Brockerts reflektioner som tillsammans med Ericson och Ricks analys av praxis både inspirerat ämnesvalet i uppsatsen men även satt tonen för min egen analys av övriga rättsfall. I vilken ordning de övriga rättsfallen från år 2023 presenteras har inte haft någon avgörande betydelse. För enkelhetens skull har därför kronologisk ordning tillämpats genomgående i hela avsnittet.

För att möjliggöra en kronologisk framställning av rättsfallen har jag även valt att presentera varje rättsfall för sig, snarare än att kategorisera rättsfallen efter olika teman. En annan anledning till att jag inte delat in rättsfallen efter tema är att samtliga rättsfall delar samma tema – nämligen att skattetillegg eller efterbeskattning blir en automatisk

¹⁴⁰ Se Kammarrätten i Sundsvalls dom den 17 april 2023 i mål nr 2956–2957-21.

följd av utgången i den underliggande skattefrågan. Vissa av rättsfallen har dock liknande ”underteman”. Till exempel analyseras tre mål i vilka presumtioner har fått genomslag i bedömningen av oriktig uppgift,¹⁴¹ och två mål i vilka domstolen tydligt lagt vikt vid den skattskyldiges bevisning i frågan om skattetillägg.¹⁴² Vissa mål har dock inget sådant tydligt undertema som också återfinns i andra mål och jag har därför valt att inte kategorisera några mål överhuvudtaget. Undertemat i respektive mål anges därför istället i rubriken. Att presentera varje rättsfall för sig gör även i min mening dispositionen tydligare, på så sätt att en sådan uppdelning gör att det tydligt framgår att det handlar om tolv olika avgöranden.

I *avsnitt 5.3* analyseras sedan hur domstolarna uttrycker beviskravet i mål om oriktig uppgift. Praxis analyseras då på ett generellt plan och som tidigare nämnts lyfter jag endast fram ett fåtal exempel från praxis, eftersom samma företeelse observerats i samtliga mål och en genomgång av flera avgöranden skulle därför bli repetitiv. Den företeelse som noterats i praxis, nämligen att beviskravet uttrycks som ”mycket sannolikt” istället för ”klart framgår”, analyseras sedan i ljuset av de principer om legalitet, förutsebarhet och likabehandling som redogjorts för i avsnitt 2.

5.2 Ett förlorat beviskrav?

5.2.1 Skattetillägg som en följd av nekad avdragsrätt¹⁴³

En legitimerad psykolog som bedrev en egen psykologmottagning i form av enskild firma begärde avdrag för utbildningskostnader för en utbildningsanalys hon genomgått som ett obligatoriskt moment i utbildningen till psykoanalytiker. Skatteverket nekade avdraget och påförde även skattetillägg eftersom den skattskyldige ansågs ha lämnat en oriktig uppgift genom att felaktigt ha begärt avdrag i strid med avdragsförbudet för levnadskostnader i 9 kap. 2 § IL.

Vad först gällde avdragsfrågan bedömde förvaltningsrätten att den skattskyldige inte visat att utbildningen hade sådan betydelse för hennes verksamhet att det övervägde det

¹⁴¹ Se avsnitt 5.2.3, 5.2.8 och 5.2.12.

¹⁴² Se avsnitt 5.2.6 och 5.2.7.

¹⁴³ Kammarrätten i Göteborgs dom den 14 januari 2019 i mål nr 3521-18.

värde utbildningen hade för henne personligen. Vad sedan gällde frågan om skattetillägg konstaterade förvaltningsrätten endast att den skattskyldige redovisat kostnader i näringsverksamhet som efter utredning inte godtagits av Skatteverket och förvaltningsrätten. Hon ansågs därför ha lämnat en oriktig uppgift. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

I doktrinen har målet tolkats som att den enskilde ålagts bevisbördan för att oriktig uppgift inte lämnats.¹⁴⁴ Detta tror jag beror på att domstolen blandade ihop de olika bevisfrågorna. Eftersom den skattskyldige inte lyckats bevisa sin rätt till avdrag bedömdes hon automatiskt ha lämnat en oriktig uppgift. Precis som anförts i avsnitt 4.4 ska bevisningen i den underliggande skattefrågan dock skiljas från bevisningen i frågan om skattetillägg. Detta är två separata frågor för vilka olika bevisregler gäller. Att den skattskyldige inte gjort sin avdragsrätt sannolik innebär inte för den sakens skull att det klart framgår att den skattskyldige saknat avdragsrätt.¹⁴⁵

Det kan vara så att domstolen fann frågan om oriktig uppgift självklar med anledning av att den skattskyldige yrkat avdrag för en enligt verket och domstolen icke avdragsgill kostnad utan att ha gjort ett öppet yrkande. Av de praxisuttalanden som hänvisades till i domskälen framgår dock att avdragsrätten var en bedömningsfråga. Det framfördes att om en utbildning som har viss betydelse för verksamheten också har sådana inslag som kan vara av värde för näringsidkaren på det personliga planet ska en samlad bedömning göras av utbildningens innehåll och syfte samt vilken betydelse den kan antas få för verksamheten. Genom en sådan samlad bedömning kom förvaltningsrätten fram till att den skattskyldige inte gjort sannolikt att utbildningens betydelse för verksamheten övervägde värdet för henne själv personligen.

Den skattskyldiges bevisning och utredningen i övrigt kan dock enligt min mening ha gett visst stöd för att det var på det viset den skattskyldige påstod. Den skattskyldige framförde bland annat att utbildningsanalysen var ett obligatoriskt moment i utbildningen till psykoanalytiker och att det är skillnad på en utbildningsanalys och en egenanalys.

¹⁴⁴ Se Brockert 2023 s. 398.

¹⁴⁵ Jfr Kammarrätten i Sundsvalls dom den 14 mars 2023 i mål nr 2235-22 i vilken kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Frågan är därför om det högre beviskravet för oriktig uppgift verkligen var uppnått. Den skattskyldiges invändning behöver trots allt endast vara 10 till 20 procents sannolik för att det högre beviskravet inte ska vara uppnått.¹⁴⁶ Domstolen borde i vart fall närmare ha motiverat hur Skatteverket ansågs ha uppfyllt sin bevisbörda. Att den skattskyldiges bevisning inte räckte för att domstolen skulle finna det sannolikt att värdet för verksamheten övervägde det privata värdet betyder trots allt inte att det klart framgår att det motsatta förhållandet förelåg.

5.2.2 Skattetillägg på grund av att tjänster sannolikt sålts till underpris¹⁴⁷

Skatteverket beslutade att omvärdera ett bolags beskattningsunderlag för mervärdesskatt avseende försäljning av projektledartjänster till ett koncernbolag, eftersom tjänsterna inte ansågs vara marknadsmässigt prissatta. Verket påförde också bolaget skattetillägg. Frågan i målet var om det fanns skäl för omvärdering och fog för skattetillägg. Förvaltningsrätten dömde till den skattskyldiges fördel. Kammarrätten konstaterade istället att Skatteverket visat att den skattskyldiges ersättning understigit kostnaderna för att tillhandahålla tjänsterna. Bevisbördan övergick då till den skattskyldige som dock inte ansågs ha gjort sannolikt att ersättningen var marknadsmässigt betingad. Eftersom bolaget på så sätt deklarerat ett för lågt belopp ansågs bolaget ha lämnat en oriktig uppgift.

I doktrinen har det framförts att domstolen påförde skattetillägg utan att beskriva hur Skatteverket uppnått det högre beviskravet och att domstolen istället påförde skattetillägg för att den skattskyldige inte uppfyllt sin bevisbörda i den underliggande skattefrågan.¹⁴⁸ Även jag anser att domstolen också i denna dom blandat ihop bevisfrågorna. Skattetillägg blev en automatisk följd av att den skattskyldige inte lyckats bevisa att ersättningen var marknadsmässig. Att den skattskyldige inte gjort sannolikt att ersättningen var marknadsmässigt betingad betyder dock inte att det klart framgår att ersättningen inte var marknadsmässigt betingad.

¹⁴⁶ Jfr Lindkvist s. 108.

¹⁴⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 31 maj 2019 i mål nr 5131-18.

¹⁴⁸ Se Brockert 2023 s. 399.

5.2.3 *Presumption för båtförmån även i frågan om skattetillägg, m.m.*¹⁴⁹

Skatteverket beslutade att påföra ett bolag arbetsgivaravgifter hänförliga till kostnader för luftvärmefläktar, byggmaterial, hyra av grävmaskin och båtförmån då verket ansåg att det var fråga om privata levnadskostnader som skulle behandlas som skattepliktig lön och båtförmån för två fysiska personer. Verket beslutade även att neka bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt och att påföra bolaget skattetillägg.

Utan att gå in närmare på förvaltningsrättens bedömning i sakfrågan, konstaterade den nämnda domstolen först att Skatteverket gjort rätt i att bedöma att inköpet av luftvärmefläktar och byggmaterial samt hyra av grävmaskin utgjorde privata levnadskostnader som bolaget skulle påföras arbetsgivaravgifter för. Vad sedan gällde båtförmånen konstaterade domstolen att företagsledare i fåmansbolag kan anses ha en oinskränkt dispositionsrätt till egendom av högre värde, till exempel båtar, som ägs av företaget och att förmånsvärdet endast ska sättas ned om den skattskyldige gjort sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt. Domstolen bedömde att bolaget inte kunnat visa att det funnits hinder att använda båten. Företagsledaren i målet presumerades alltså ha en oinskränkt dispositionsrätt till båten och ansågs inte ha motbevisat presumptionen. Därmed behövde bolaget betala arbetsgivaravgifter även för tillhandahållandet av denna förmån. Eftersom samtliga kostnader på så sätt ansågs utgöra privata levnadskostnader och löneförmån bedömde domstolen till sist att bolaget inte hade rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

När förvaltningsrätten därefter kom till skattetilläggsfrågan konstaterades att bolaget, genom att inte redovisa den utbetalda lönen samt båtförmånen i deklARATIONERNA, redovisat ett för lågt belopp för beräkning av arbetsgivaravgifter. Vidare konstaterades att bolaget hade begärt avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som bolaget inte hade rätt till. Förvaltningsrätten ansåg därför att bolaget lämnat oriktiga uppgifter. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Domstolen bedömde alltså inte närmare huruvida det klart framgick att en oriktig uppgift lämnats. Det gjordes överhuvudtaget ingen prövning i förhållande till det högre beviskravet. Skattetillägget verkar istället ha blivit en automatisk konsekvens av

¹⁴⁹ Kammarrätten i Stockholms dom den 6 mars 2023 i mål nr 5755-22 och 5756-22.

domstolens bedömning i de underliggande skattefrågorna, eftersom domstolen endast konstaterade att bolaget lämnat en oriktig uppgift genom att inte ha redovisat lönen och båtförmänen. Detta blir särskilt tydligt vad gäller båtförmänen. Bedömningen i denna skattefråga baserades på presumtion. Bolaget bedömdes ha lämnat båtförmån till företagsledaren eftersom företagsledare i regel presumeras ha en oinskränkt dispositionsrätt till egendom av större värde, som till exempel båtar, och då bolaget inte lyckats motbevisa denna presumtion genom att göra sannolikt att dispositionsrätten var inskränkt. Att dispositionsrätt kunnat presumeras i den underliggande skattefrågan kan dock inte innebära att förekomsten av en oriktig uppgift bevisats.¹⁵⁰ För att en oriktig uppgift ska anses ha lämnats måste det klart framgå att dispositionsrätt förelegat och det är Skatteverket som har att bevisa detta.¹⁵¹ Det är därför anmärkningsvärt att domstolarna gav presumptionen genomslag i frågan om skattetillägg och underlät att närmare bedöma om Skatteverket bevisat dispositionsrätt till det högre beviskravet.

5.2.4 En formell men ingen konkret bevisprövning?¹⁵²

Frågan i målet var bland annat om ett bolags hästhållning kunde anses hänförlig till näringsverksamhet eller om hästarna istället skulle anses utgöra personliga levnadskostnader för företagsledaren samt om bolaget hade rätt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt för kostnader hänförliga till hästhållningen. Ytterligare en fråga var om förutsättningarna för skattetillägg var uppfyllda.

Först konstaterade förvaltningsrätten att det är den skattskyldige som har bevisbördan för att det är fråga om näringsverksamhet. Bolaget ansågs dock inte ha gjort sannolikt att hästhållningen motiverades av ett vinstsyfte och affärsmässiga överväganden och bolaget ansågs därmed inte ha visat att hästhållningen var hänförlig till näringsverksamhet. Mot bakgrund av detta kunde det enligt domstolen presumeras att det var företagsledarens personliga intresse för hästar som motiverade bolagets innehav av hästar och kostnaderna hänförliga till hästhållningen. De hästrelaterade kostnaderna konstaterades därför vara företagsledarens personliga levnadskostnader och företagsledaren skulle därför

¹⁵⁰ Jfr RÅ 2002 ref. 31.

¹⁵¹ Jfr RÅ 2008 ref. 72.

¹⁵² Kammarrätten i Stockholms dom den 13 mars 2023 i mål nr 2048–2054-22.

uttagsbeskattas i form av lön för kostnaderna hänförliga till hästhållningen samt påföras bil- och drivmedelsförmån för hästtransportbilen. Bolaget bedömdes därigenom måsta betala arbetsgivaravgifter och avdrag för ingående mervärdesskatt nekades.

Vad sedan gällde frågan om skattetillägg konstaterade förvaltningsrätten att det klart framgick att bolaget lämnat oriktiga uppgifter mot bakgrund av att bolaget inte redovisat arbetsgivaravgifter avseende de personliga levnadskostnaderna och förmånerna samt mot bakgrund av att bolaget gjort avdrag för sådan mervärdesskatt som bolaget inte hade rätt till. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Domstolen konstaterade visserligen att beviskravet för oriktig uppgift var uppnått, men hur beviskravet ansågs uppnått tydliggjordes inte. Det konstaterades endast att bolaget lämnat oriktig uppgift genom att inte ha redovisat någon lön i arbetsgivardeklarationerna och genom att göra avdrag som bolaget inte bedömts ha rätt till. Det verkar därför snarare som att bedömningen av oriktig uppgift helt baserades på utgången i de underliggande skattefrågorna. Skattetillägg verkar således ha blivit en automatisk följd av att bolaget inte gjort sannolikt att hästhållningen var hänförlig till näringsverksamhet och att bolaget inte lyckats motbevisa presumptionen för att kostnaderna var företagsledarens personliga levnadskostnader. Huruvida domstolen ansåg att det klart framgick att hästhållningen inte var hänförlig till näringsverksamheten och att de hästrelaterade kostnaderna faktiskt var personliga levnadskostnader, annat än på grund av en presumtion, framgår inte av domskälen.

5.2.5 Ett formellt men inte faktiskt uppnått beviskrav?¹⁵³

Skatteverket beslutade att höja en fysisk persons underlag för inkomstskatt och att påföra honom skattetillägg. Samtidigt beslutade Skatteverket att sänka ett bolags underlag för inkomstskatt, att höja bolagets utgående mervärdesskatt, att höja underlaget för arbetsgivaravgifter samt att påföra bolaget skattetillägg. Ändringarna påkallades av att den fysiska personen fått insättningar på sitt bankkonto som Skatteverket bedömde vara inkomster för bolaget. Dessa inkomster ansåg Skatteverket skulle beskattas som lön för den fysiska personen och som oredovisad försäljning i bolaget. De skattskyldiga

¹⁵³ Kammarrätten i Stockholms dom den 11 april 2023 i mål nr 6659–6662-22.

överklagade besluten. Förvaltningsrätten bedömde att Skatteverket gjort sannolikt att insättningarna på den fysiska personens bankkonto utgjorde inkomster i bolagets verksamhet. Förvaltningsrätten konstaterade sedan att det, utifrån bedömningen i skattefrågan, klart framgick att den fysiska personen och bolaget lämnat oriktiga uppgifter till ledning för den egna beskattningen. Skattetillägg kunde därför påföras. Kammarrätten ansåg också att Skatteverkets bevisning uppnått beviskravet i skattefrågan och instämde i förvaltningsrättens bedömning gällande skattetilläggsfrågan.

Domstolen konstaterade visserligen att beviskravet för oriktig uppgift var uppfyllt, men bedömningen motiverades inte. Att förvaltningsrätten anförde att det utifrån bedömningen i skattefrågan klart framgick att en oriktig uppgift lämnats, kan dessutom anses indikera att skattetillägg påfördes till följd av att Skatteverket ansågs ha uppfyllt sin bevisbörda i den underliggande skattefrågan. Att det gjorts sannolikt att insättningarna var bolagets inkomster, betyder dock inte att detsamma klart framgår. Domstolen borde därför ha motiverat hur det högre beviskravet kunde anses uppnått.

5.2.6 Den skattskyldige åläggs bevisbördan i frågan om oriktig uppgift¹⁵⁴

En skattskyldig person hade gjort avdrag för tillfälligt arbete, dubbel bosättning och hemresor. Skatteverket medgav inte avdrag och påförde vidare skattetillägg. Förvaltningsrätten konstaterade att den skattskyldige lämnat in handlingar som visade att hon haft vissa kostnader i samband med dubbel bosättning men att dessa handlingar inte visade att hon hade rätt till avdrag. Den skattskyldige hade heller inte inkommit med anställningsavtal och andra handlingar trots uppmaningar från Skatteverket. Förvaltningsrätten ansåg därför att den skattskyldige inte gjort sin avdragsrätt sannolik.

Vad gällde frågan om skattetillägg konstaterade domstolen att det klart framgick att det begärda avdraget utgjorde en oriktig uppgift. I motiveringen framfördes att den skattskyldige på grund av avsaknaden av handlingar inte gjort sannolikt att hon hade rätt till avdraget samt att hon inte inkommit med tillräckliga andra upplysningar för bedömningen av avdragsrätten. Det bedömdes därför finnas en risk för att Skatteverket skulle ha godtagit avdraget om inte närmare utredning företogs. Skatteverket ansågs

¹⁵⁴ Kammarrätten i Stockholms dom den 22 maj 2023 i mål nr 399-23.

därför ha haft fog att påföra skattetillägg. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Domstolen bedömde visserligen att det högre beviskravet var uppnått, men bevisbördan lades över på den skattskyldige. Domstolen fokuserade på den skattskyldiges bevisning och det faktum att den skattskyldige inte gjort sin avdragsrätt sannolik, när fokus snarare borde ha riktats mot Skatteverkets bevisning och frågan om det högre beviskravet var uppnått. Den skattskyldige hade vidare inkommit med handlingar som domstolen bedömde visade på att hon haft vissa kostnader. Förekomsten av dessa handlingar kunde möjligen ha bidragit till att det högre beviskravet inte var uppnått, eftersom en enskilds invändning endast behöver vara 10 till 20 procents sannolik för att den enskildes överklagande ska bifallas.¹⁵⁵ Domstolen borde ha vägt in dessa handlingar och motiverat hur Skatteverket ansågs ha uppfyllt sin bevisbörda för oriktig uppgift, snarare än att hänvisa till att den skattskyldige inte gjort sin avdragsrätt sannolik.

5.2.7 Den skattskyldiges bevisning i fokus i frågan om oriktig uppgift¹⁵⁶

Skatteverket beslutade att bland annat neka en skattskyldig person avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet på grund av att verksamheten inte ansågs utgöra näringsverksamhet samt att neka avdrag för ingående mervärdesskatt då avdragsrätt inte ansågs ha förelegat. Skattetillägg påfördes även. Förvaltningsrätten ansåg att den skattskyldige inte gjort sannolikt att hans verksamhet utgjorde näringsverksamhet. Han ansågs därför inte ha rätt till avdrag i näringsverksamhet. Vad sedan gällde mervärdesskattefrågorna i målet konstaterades att den skattskyldiges verksamhet kunde betraktas som ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättsligt hänseende och att den skattskyldige därför kunde ha rätt att bland annat göra avdrag för ingående mervärdesskatt om förutsättningar för det förelåg. Här ska jag endast redogöra för de uppgifter som föranledde skattetillägg.

För det första hade den skattskyldige gjort avdrag för inköp av fiskerullar, en inköpt gåva och kostnad för båtplats. Vad gällde kostnaden för båtplatsen konstaterade domstolen att den skattskyldige inte visat att fakturan inkluderat ingående mervärdesskatt

¹⁵⁵ Jfr Lindkvist s. 108.

¹⁵⁶ Kammarrätten i Stockholms dom den 16 juni 2023 i mål nr 4633-22 och 4634-22.

och han ansågs därför inte ha rätt till avdrag. Vad gällde fiskerullarna och den inköpta gåvan konstaterade förvaltningsrätten att den skattskyldige inte visat att kostnaderna var hänförliga den ekonomiska verksamheten och avdrag nekades därför.

För det andra hade den skattskyldige yrkat avdrag vid inköp av en fiskebåt med utrustning om drygt 79 000 kronor. Utifrån fakturan från köpet noterade Skatteverket att den ingående momsen endast uppgick till drygt 49 000 kronor. Förvaltningsrätten instämde i verkets bedömning och konstaterade att den skattskyldige inte visat att han hade rätt till ytterligare avdrag.

För det tredje hade den skattskyldige yrkat avdrag för båtförsäkring samt fordonsskatt och vägtrafikavgift för båtrailer. Förvaltningsrätten bedömde att dessa tjänster inte är belagda med mervärdesskatt och att avdrag därför inte kunde medges. För det fjärde yrkade den skattskyldige avdrag för prenumerationer på fisketidningar. Domstolen konstaterade att den skattskyldige inte visat att prenumerationerna var nödvändiga för hans verksamhet och avdrag nekades.

Vad gällde frågan om skattetillägg framförde förvaltningsrätten först att den skattskyldige inte lämnat sådana övriga upplysningar eller uppgifter som hade föranlett Skatteverket att göra en korrekt bedömning eller hade väckt Skatteverkets utredningsskyldighet. Förvaltningsrätten konstaterade därefter att den skattskyldige inte gjort sannolikt att hans verksamhet skulle klassas som förvärvsverksamhet med vinstsyfte och att han inte kunnat motbevisa Skatteverkets bedömning. De yrkade avdragen för mervärdesskatt för båtplats, inköp av fiskebåt, försäkring och fordonsskatt kunde hänföras till kostnader där mervärdesskatt inte ingått eller där underlag saknats. Vidare bedömdes den skattskyldige inte ha gjort sannolikt att inköp av fiskerullar, gåva och tidningsprenumerationer var hänförliga den ekonomiska verksamheten. Den skattskyldige konstaterades inte heller ha lagt fram någon bevisning som kunde tala för att avdragsrätt förelåg. Förvaltningsrätten ansåg mot bakgrund av detta att det klart framgick att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter. Kammarrätten fann ingen anledning att göra någon annan bedömning.

Att utläsa av bedömningen i de underliggande skattefrågorna är det troligt att domstolen kom fram till ett korrekt domslut i skattetilläggsfrågan. Jag tänker framförallt på det faktum att den skattskyldige yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt på kostnader

som inte är belagda med mervärdesskatt. Det jag dock ställer mig frågande till är hur domstolen motiverade slutet. Fokus lades på den skattskyldiges bevisning samt det faktum att den skattskyldige inte gjort förekomsten av näringsverksamhet eller sin avdragsrätt sannolik. Det ser således ut som att bevisbördan lades över på den enskilde. Domstolen borde istället ha baserat sin bedömning på Skatteverkets bevisning och ha motiverat hur Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda. Domstolen borde till exempel ha klarlagt huruvida det klart framgick att det inte var fråga om näringsverksamhet och att inköpet av fiskerullar, gåvan och tidningsprenumerationerna inte kunde hänföras till den ekonomiska verksamheten.

5.2.8 Presumption för bilförmån även i frågan om oriktig uppgift, m.m.¹⁵⁷

Frågorna i målet var först och främst om ett bolag skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt, avdrag för kostnader som Skatteverket bedömt vara privata kostnader samt avdrag för kostnader som Skatteverket bedömt vara icke avdragsgilla. Ytterligare frågor var om underlaget för arbetsgivaravgifter skulle höjas med anledning av de privata kostnaderna och om Skatteverket haft fog att påföra skattetillägg samt skäl att besluta om efterbeskattning för ett av beskattningsåren.

Vad först gällde frågan om avdrag för ingående mervärdesskatt och frågan om avdrag för kostnader i näringsverksamhet hänförliga till motorcrossverksamhet konstaterade förvaltningsrätten att bolaget inte gjort sannolikt att verksamheten i fråga utgjorde ekonomisk verksamhet i mervärdesskatterättsligt hänseende eller näringsverksamhet i skatterättslig mening. Avdragen nekades därför.

Vad sedan gällde frågan om arbetsgivaravgifter bedömde Skatteverket att resor till och från träningar och tävlingar med bolagets husbilar och mindre bilar var att se som privata resor. Förvaltningsrätten konstaterade att om Skatteverket kan visa att det föreligger dispositionsrätt av ett bolags fordon, ska fordonet presumeras ha använts för privat bruk i mer än ringa omfattning. Det är då den skattskyldige som behöver visa att fordonet inte har använts i sådan omfattning. Förvaltningsrätten bedömde att Skatteverket visat att dispositionsrätt förelegat och att den skattskyldige inte gjort sannolikt att

¹⁵⁷ Kammarrätten i Stockholms dom den 19 juni 2023 i mål nr 677–681-23.

dispositionsrätten varit inskränkt. Underlaget för arbetsgivaravgifter och inkomstskatt skulle därför ändras avseende bilförmånen.

Vad sist gällde frågan om privata kostnader och ej avdragsgilla kostnader framgick det av utredningen att bolaget haft kostnader för vanliga kläder och vattenspridare samt att bolaget gjort avdrag för kostnader för vilka det inte fanns något kvitto samt för lunchkostnader för vilka det inte framgick om de hade samband med verksamheten eller inte. Bolaget hade även redovisat kostnader för gåvor. Bolaget hade inte framfört någon argumentation mot Skatteverkets bedömning att kläderna kunde användas privat, att vattenspridaren inte hade något samband med verksamheten samt att neka avdrag för kostnader som inte kunnat styrkas. Förvaltningsrätten gjorde ingen annan bedömning. Avdrag för ingående mervärdesskatt nekades och underlaget för arbetsgivaravgifter och inkomstskatt ändrades.

I frågan om skattetillägg uttalade förvaltningsrätten att bolaget lämnat oriktig uppgift genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt som bolaget inte haft rätt till, genom att göra inkomstskattemässiga avdrag som bolaget inte haft rätt till samt genom att underlåta att redovisa bilförmån. I frågan om efterbeskattning uttalade förvaltningsrätten att bolaget lämnat oriktig uppgift avseende mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter och att detta lett till en felaktig beskattning. Förvaltningsrätten ansåg därför att Skatteverket visat, med det beviskrav som gäller för efterbeskattning, att skäl för efterbeskattning funnits. Kammarrätten fann ingen anledning att göra någon annan bedömning än förvaltningsrätten.

Förvaltningsrätten uttalade åtminstone vad gäller efterbeskattning att det högre beviskravet ansågs uppfyllt, vilket verkar ha varit en följd av bedömningen i skattetilläggsfrågan eftersom domstolen endast konstaterade att bolaget lämnat oriktig uppgift och att det därför förelåg grund för efterbeskattning. Vad gäller just skattetillägget framgår det dock inte hur det kunde anses klart framgå att oriktig uppgift lämnats. Förekomsten av oriktig uppgift verkar istället ha blivit en automatisk följd av utgången i de underliggande skattefrågorna. Detta gör sig särskilt tydligt gällande bilförmånen. Bedömningen av förekomsten av bilförmån baserades nämligen på presumtion, en

presumtion som inte kan läggas till grund för att konstatera oriktig uppgift.¹⁵⁸ Det var dock just det domstolen gjorde när den i bedömningen av oriktig uppgift enbart konstaterade att bolaget underlåtit att redovisa bilförmån och därför lämnat en oriktig uppgift. Det krävs inte mycket för att presumtionen ska gälla, enbart att Skatteverket kan bevisa dispositionsrätt. Att enbart bevisa att det funnits dispositionsrätt till bilarna kan dock inte medföra att Skatteverket kan anses ha visat att det klart framgår att personen i fråga faktiskt använt bilarna för privat bruk.¹⁵⁹

5.2.9 Skattetillägg som en direkt konsekvens av förmånsbeskattning¹⁶⁰

Skatteverket beslutade att förmånsbeskatta två skattskyldiga personer i inkomstslaget tjänst för att de ansågs ha förvärvat aktier i juni 2018 till ett förmånligt pris i ett bolag de var anställda i. De skattskyldiga menade att aktierna förvärvats i samband med att de började arbeta i bolaget i november 2011. Senare upptäcktes att förvärvet inte registrerats i ägarregistret och detta rättades under år 2018. Enligt de skattskyldiga skedde alltså endast en registreringsåtgärd och ingen transaktion under år 2018. Frågan i målen var vid vilken tidpunkt aktierna förvärvades. Förvaltningsrätten konstaterade att det var Skatteverket som hade att göra sannolikt att det förelåg förutsättningar för förmånsbeskattning för beskattningsåret 2018.

Förvaltningsrätten instämde i Skatteverkets bedömning i båda målen och beaktade då bland annat att det inte kunde anses sannolikt att de skattskyldigas aktieinnehav skulle vara helt oförändrat från det att aktierna förvärvades år 2011 till att de avyttrades år 2018 trots att det genomförts både nyemissioner och inlösen av aktier i bolaget under den påstådda innehavsperioden. De skattskyldiga inkom inte med underlag som visade att de avsåg sin rätt att delta i emissionerna. Vidare hade de inte inkommit med transaktionsunderlag för de aktier som påståtts ha förvärvats år 2011. Av aktieöverlåtelseavtalen framgick vidare inte vilket aktieslag som hade förvärvats, trots att aktierna i bolaget var uppdelade i A- och B-aktier. De skattskyldige menade dock att något sådant inte angetts eftersom det inte varit någon skillnad mellan aktieslagen.

¹⁵⁸ Jfr RÅ 2002 ref. 31.

¹⁵⁹ Jfr RÅ 2008 ref. 72.

¹⁶⁰ Kammarrätten i Stockholms domar den 27 oktober 2023 i mål nr 4311-22 och mål nr 4312-22.

Förvaltningsrätten konstaterade emellertid att en sådan specificering vanligtvis sker i den aktuella typen av aktieöverlåtelseavtal. Vid en sammantagen bedömning ansågs Skatteverket ha gjort sannolikt att förvärven skett i juni 2018.

I skattetilläggsfrågan konstaterade förvaltningsrätten sedan att de skattskyldiga lämnat oriktig uppgift genom att de underlåtit att redovisa att aktier förvärvats till ett förmånligt pris. Kammarrätten fann ingen anledning att göra någon annan bedömning än förvaltningsrätten vare sig vad gällde inkomstbeskattningen eller skattetillägget.

Att utläsa av förvaltningsrättens domskäl verkar det som att utgången i den underliggande skattefrågan lades till grund för bedömningen i skattetilläggsfrågan. Eftersom Skatteverket gjort sannolikt att aktierna förvärvades i juni 2018 ansågs de skattskyldiga ha lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa aktieförvärvet. Att det framstod som sannolikt att aktierna förvärvades under 2018 innebär dock inte att detsamma också kunde anses klart framgå. En del av den bevisning som diskuterades vid bedömningen av skattefrågan var trots allt relativt svag. Jag tänker på det som anfördes om att en specificering av aktieslaget i aktieöverlåtelseavtal vanligtvis brukar göras och att det faktum att de skattskyldiga inte deltagit i nyemissioner kunde anses tyda på att de inte innehåft aktierna. Möjligen kunde denna bevisning tillsammans med den andra bevisningen nå upp till beviskravet sannolikt. Frågan är dock om bevisningen verkligen kunde anses nå upp till det högre beviskravet i frågan om skattetillägg. Domstolen borde i alla fall ha motiverat sin bedömning.

5.2.10 Skattetillägg som en automatisk följd av uttagsbeskattning¹⁶¹

Skatteverket beslutade att uttagsbeskatta en stiftelse samt att påföra stiftelsen skattetillägg. Bakgrunden var att stiftelsen producerat 5 000 spel, varav 3 700 stycken delats ut till grundskolor utan ersättning. Frågan i målet var om stiftelsen kunde anses ha gjort sannolikt att utdelningen av spelen var affärsmässigt motiverad eller om stiftelsen skulle uttagsbeskattas.

Kammarrätten konstaterade inledningsvis att spelet var inriktat mot grundskolan och att det framstod som mycket sannolikt att en lansering av spel inom läromedelsbranschen

¹⁶¹ Kammarrätten i Stockholms dom den 30 oktober 2023 i mål nr 5786-22.

krävde särskilda marknadsföringsåtgärder i syfte att skapa ett intresse hos målgruppen. Detta ansågs tala för att utdelningen av spelen var affärsmässigt motiverad. Utdelningen ansågs dock huvudsakligen ha haft ett annat syfte, mot bakgrund av bland annat det faktum att stiftelsen hade i ändamål att motverka handel av barn för sexuella ändamål. Stiftelsen hade heller inte lagt fram någon affärsplan för marknadsföringen. Med anledning av detta och det faktum att reglerna om undantag från uttagsbeskattning ska tillämpas restriktivt ansåg kammarrätten att stiftelsen inte gjort sannolikt att utdelningen var affärsmässigt motiverad.

I frågan om skattetillägg fann kammarrätten inga skäl att göra någon annan bedömning än förvaltningsrätten. I denna fråga konstaterade förvaltningsrätten endast att stiftelsen skulle uttagsbeskattas för utdelningen av spelen och att stiftelsen genom att inte redovisa uttaget lämnat en oriktig uppgift.

Att förvaltningsrätten i sin motivering i skattetilläggsfrågan uttalade att stiftelsen skulle uttagsbeskattas och att stiftelsen därför genom att inte redovisa uttaget lämnat en oriktig uppgift, tyder på att skattetillägg blev en automatisk följd av utgången i skattefrågan. Skattetillägg påfördes för att stiftelsen skulle uttagsbeskattas. Domstolen bedömde överhuvudtaget inte om det högre beviskravet var uppnått. Något som särskilt borde ha vägts in i bedömningen var det faktum att kammarrätten ansåg att det framstod som mycket sannolikt att en lansering av spelet krävde särskilda marknadsföringsåtgärder och att detta ansågs tala för att utdelningen av spelen var affärsmässigt motiverad. Möjligen kunde detta förhållande ha medfört att det högre beviskravet inte kunde anses uppnått.

5.2.11 Skattetillägg på grund av sannolikt oredovisade inkomster¹⁶²

Skatteverket beslutade att höja en skattskyldig persons inkomst av tjänst och att påföra skattetillägg. Frågan i målet var om insättningar på den skattskyldiges bankkonto kunde anses utgöra skattepliktig inkomst och om hon genom att inte deklarerat dessa inkomster lämnat en oriktig uppgift.

¹⁶² Kammarrätten i Göteborgs dom den 21 november 2023 i mål nr 3159-23.

Förvaltningsrätten konstaterade att det faktumet att insättningarna var flera och återkommande och då det sammanlagt handlade om ett stort belopp, starkt talade för att insättningarna var skattepliktig inkomst. Den skattskyldige invände och menade att vissa av insättningarna var hennes brors lön som hon fått förfoga över i form av ett löpande lån. Den skattskyldige hade dock inte visat vilka insättningar som utgjorde broderns lön och hon hade framfört förklaringen sent under handläggningen hos Skatteverket. Förvaltningsrätten ansåg därför att låneavtalet hade ett lågt bevisvärde. Den skattskyldige anförde vidare att vissa av insättningarna utgjorde en delvis återbetalning av ett tidigare lån. Den skattskyldige hade dock inte framfört någon förklaring till varför lånet lämnats och omständigheterna kring lånet ansågs vara allmänt beskrivna. Låneavtalet mellan den skattskyldige och den privatperson som gjort insättningarna var dessutom upprättat i efterhand. Förvaltningsrätten menade därför att inte heller denna förklaring var trovärdig. Sammantaget ansåg förvaltningsrätten att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda och gjort sannolikt att insättningarna utgjorde skattepliktig inkomst.

Vad sedan gällde frågan om skattetillägg framförde förvaltningsrätten först att beviskravet är högre än i det ordinarie förfarandet och att det måste klart framgå att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. I sin motivering konstaterade förvaltningsrätten dock endast att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift genom att inte ha redovisat samtliga inkomster i sin deklaration. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten i både skattefrågan och skattetilläggsfrågan.

Eftersom domstolen endast konstaterade att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift genom att inte ha redovisat insättningarna som inkomst framstår det som att skattetillägg blev en automatisk följd av att Skatteverket uppfyllt sin bevisbörda i den underliggande skattefrågan. Domstolen borde ha motiverat hur bevisningen nådde upp till det högre beviskravet och då till exempel ha diskuterat om den skattskyldiges låneavtal påverkade värdet av Skatteverkets bevisning.

5.2.12 Presumtion för att frigjorda medel kommit företagsledaren till godo även i bedömningen av oriktig uppgift¹⁶³

Skatteverket beslutade att höja en skattskyldig persons inkomst av tjänst samt att påföra skattetillägg. Bakgrunden var att ett bolag i vilket den skattskyldige bedömdes vara företagsledare hade frigjort medel genom osann fakturering och att dessa medel presumerades ha kommit den skattskyldige tillgodo som lön.

Förvaltningsrätten fastslog först och främst att huvudaktieägare och företagsledare i fåmansaktiebolag enligt fast rättspraxis kan beskattas för medel som inte tagits upp i bolagets bokföring och redovisning eller som frigjorts genom osann fakturering. För att en huvudaktieägare eller företagsledare ska undgå beskattning i en sådan situation krävs att han eller hon kan visa att medlen använts för bolagets kostnader eller kommit bolaget tillgodo på annat sätt. Förvaltningsrätten konstaterade sedan att den skattskyldige varit både företagsledare och indirekt huvudaktieägare i bolaget samt att utredningen visade på att det frigjorts medel i bolaget genom osann fakturering. Det kunde på så sätt presumeras att medlen kommit den skattskyldige tillgodo. Utredningen ansågs inte ge tillräckligt stöd för att medlen faktiskt använts för bolagets kostnader eller kommit bolaget tillgodo på annat sätt. Förvaltningsrätten konstaterade därför att de frigjorda medlen utgjorde inkomst av tjänst för den skattskyldige. Vidare konstaterades att den skattskyldige, genom att inte redovisa inkomsterna i sin inkomstdeklaration lämnat sådan oriktig uppgift som föranledde att skattetillägg kunde påföras. Skatteverket bedömdes ha uppfyllt sin bevisbörda och beviskravet ansågs uppnått. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten.

Domstolen bedömde alltså att det högre beviskravet för skattetillägg var uppnått. Hur Skatteverket ansågs ha uppfyllt sin bevisbörda framgår dock inte av domskälen. Eftersom förvaltningsrätten endast anförde att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa inkomsterna verkar det snarare som att skattetillägg blev en automatisk konsekvens av utgången i den underliggande skattefrågan. Att den skattskyldige inte vann framgång med sitt överklagande i skattefrågan berodde dock på att domstolen kunde presumera att medlen kommit den skattskyldige såsom företagsledare tillgodo samt att

¹⁶³ Kammarrätten i Göteborgs dom den 1 december 2023 i mål nr 3525-23 och 2526-23.

den skattskyldige inte lyckats motbevisa denna presumtion. En sådan presumtion bör dock inte kunna ligga till grund för ett beslut om skattetillägg, eftersom det inte finns något som tyder på det högre beviskravet kan sänkas.¹⁶⁴ För att presumtionen ska anses gälla krävs endast att det framgår att den skattskyldige är företagsledare eller huvudaktieägare. Att enbart bevisa att den skattskyldige är företagsledare eller huvudaktieägare kan dock inte anses innebära att Skatteverket lagt fram sådan bevisning att det klart framgår att medlen kommit den skattskyldige tillgodo.

5.2.13 Sammanfattande analys ur ett rättssäkerhetsperspektiv

Ett genomgående tema i de domar som analyserats ovan är att domstolarna inte prövar om det högre beviskravet är uppnått och om Skatteverket därmed uppfyllt sin bevisbörda. Istället blir skattetillägg och efterbeskattning en automatisk följd av utgången i den underliggande skattefrågan. Genom att Skatteverket eller den skattskyldige uppfyllt respektive inte uppfyllt sin bevisbörda i skattefrågan konstateras den skattskyldige ha lämnat en oriktig uppgift. I vissa av de avgöranden som diskuterats i uppsatsen hänvisar domstolarna i sin bedömning av förekomsten av oriktig uppgift till och med uttryckligen till den skattskyldiges bevisning och till det faktum att den skattskyldige inte gjort sina påståenden sannolika. Det är anmärkningsvärt att domstolarna på så sätt lägger över bevisbördan på de skattskyldiga, trots att det inte råder något tvivel om att det är Skatteverket som har att bevisa förekomsten av oriktig uppgift och det till ett högre beviskrav än i de underliggande skattefrågorna. Rättsläget är klarlagt, men ändå blandas bevisfrågorna ihop vid rättstillämpningen.

Att skattetillägg och efterbeskattning blir en automatisk följd av utgången i den underliggande skattefrågan blir särskilt tydligt i de ovan diskuterade målen i vilka presumtioner tillämpats. I dessa mål avgjordes skattefrågorna med hjälp av en presumtion, det vill säga en bevislättnad till Skatteverkets fördel. I skattetilläggsfrågan gjorde domstolarna dock inte någon särskild bedömning i förhållande till det högre beviskravet. Presumtionen gavs på så sätt genomslag även i bedömningen av oriktig uppgift. Detta trots att det saknas rättskällor som ger stöd för att det högre beviskravet

¹⁶⁴ Jfr Lindkvist s. 48.

kan sänkas,¹⁶⁵ och trots att det till och med framgår av praxis från Högsta förvaltningsdomstolen att åtminstone presumtioner för dispositionsrätt inte kan ligga till grund för att konstatera oriktig uppgift.¹⁶⁶

Visserligen ser inte alla avgöranden ut på det här sättet. Det finns även goda exempel från praxis där underrätten gjort en separat prövning av bevisningen i frågan om oriktig uppgift.¹⁶⁷ Det är dock i förvånansvärt många avgöranden från underrätterna som någon särskild prövning av det högre beviskravet inte görs,¹⁶⁸ trots att det finns tydligt angivet i lagtexten. Detta är uppenbart problematiskt i förhållande till legalitetsprincipen, på så sätt att skattetillägg och efterbeskattning beslutas om utan att domstolarna närmare prövar om förutsättningarna i lagen är uppfyllda. Problemet är särskilt angeläget mot bakgrund av att skattetillägg är en straffavgift och efterbeskattning ett undantag från huvudregeln för omprövning.

Att domstolarna inte redogör för hur frågan om oriktig uppgift bedömts kan även ifrågasättas i ljuset av domstolarnas motiveringsskyldighet och kravet på förutsebarhet. Ur rättssäkerhetssynpunkt är det trots allt helt grundläggande att domstolarna tydliggör hur bevisbördan har placerats och vilket beviskrav som ställts upp samt hur bevisningen värderats. Detta är av särskild vikt vid myndighetsutövning mot enskilda där det råder ett ojämnt partsförhållande och i synnerhet när det kommer till mål om skattetillägg och efterbeskattning. Det är viktigt att den skattskyldige görs medveten om att domstolen har tagit del av och bedömt det som den skattskyldige framfört i målet.¹⁶⁹ Vidare är det viktigt

¹⁶⁵ Lindkvist s. 48.

¹⁶⁶ Jfr RÅ 2002 ref. 31 och RÅ 2008 ref. 72.

¹⁶⁷ Se till exempel Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 april 2024 i mål nr 2515-23 och Kammarrätten i Sundsvalls dom den 17 april 2023 i mål nr 2956–2957-23 som redogjorts för i avsnitt 4.4. Se även Kammarrätten i Sundsvalls dom den 14 mars 2023 i mål nr 2235-22, Kammarrätten i Stockholms dom den 14 mars 2023 i mål nr 3133–3143-22 och Kammarrätten i Sundsvalls dom den 12 april 2024 i mål nr 713–718-23.

¹⁶⁸ Utöver de avgöranden som analyserats i avsnitt 5.2, se även till exempel Kammarrätten i Stockholms dom den 16 februari 2023 i mål nr 1902-22, Kammarrätten i Stockholms dom den 5 april 2023 i mål nr 3596–3597-22 m.fl., Kammarrätten i Göteborgs dom den 12 april 2023 i mål nr 5691-22 och 5692-22, Kammarrätten i Stockholm dom den 9 maj 2023 i mål nr 4142–4145-22, Kammarrätten i Stockholms dom den 9 maj i mål nr 4146-22 och 4147-22, Kammarrätten i Stockholms dom den 11 september 2023 i mål nr 2719-22 och Kammarrätten i Stockholms dom den 19 oktober 2023 i mål nr 3110-23.

¹⁶⁹ Sveriges advokatsamfund s. 13 f.

att den skattskyldige förstår hur domstolen värderat bevisningen och argumenten samt hur den bedömt frågan. Detta är avgörande för att allmänheten ska kunna känna förtroende för domstolarna och för att den skattskyldige ska kunna bedöma om han eller hon har chans att vinna framgång med ett överklagande och i så fall vad som bör framföras i överklagandet.¹⁷⁰

Att domstolarna i vissa avgöranden gör en konkret bedömning av bevisningen i frågan om oriktig uppgift och i andra avgöranden låter skattetillägg eller efterbeskattning bli närmast en automatisk följd av utgången i skattefrågan är vidare problematiskt i ljuset av likabehandlingsprincipen. Detta förhållande kan nämligen tyda på att skattskyldiga som överklagar beslut om skattetillägg och efterbeskattning får sina överklaganden prövade på olika villkor. Det går därför att ifrågasätta om lika fall verkligen behandlas lika. Åtminstone tyder detta förhållande på att det förekommer godtycklighet i rättstillämpningen.

5.3 Begreppsförvirring

I min undersökning av kammarrättspraxis från främst år 2023 men även år 2024 har jag i flera fall reagerat på att domstolarna uttrycker beviskravet som ”mycket sannolikt” istället för ”klart framgår” som anges i lagtexten.¹⁷¹ Visserligen använder domstolarna det korrekta beviskravet på ett konsekvent sätt i flera rättsfall,¹⁷² men beviskravet ”mycket sannolikt” förekommer ändå i ett förhållandevis stort antal fall. Problemet har även påtalats i doktrinen.¹⁷³ Det handlar främst om mål i vilka kammarrätten endast instämmer i förvaltningsrättens bedömning och det är alltså enligt min uppfattning främst förvaltningsrätterna som avviker från lagtexten.

¹⁷⁰ Jfr avsnitt 2.2.

¹⁷¹ Se till exempel Kammarrätten i Stockholms dom den 2 mars 2023 i mål nr 2657–2660-22, Kammarrätten i Stockholms dom den 31 mars 2023 i mål nr 3055-22, Kammarrätten i Sundsvalls dom den 5 april 2023 i mål nr 1560–1561-22 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 februari 2024 i mål nr 6981-23. För enkelhetens skull har kammarrätternas målnummer angetts här. Notera dock att kammarrätterna i de flesta avgöranden endast instämmer i förvaltningsrättens bedömning.

¹⁷² Se till exempel Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 mars 2023 i mål nr 972–974-22 och Kammarrätten i Göteborgs dom den 24 oktober 2023 i mål nr 2879–2882-23.

¹⁷³ Leidhammar 2020 s. 783. Se även Nordklint s. 189 och 191.

För att tydliggöra begreppsförvirringen ska här ett fåtal exempel från praxis diskuteras. I ett mål från år 2023 konstaterade förvaltningsrätten, vars bedömning kammarrätten instämde i, att beviskravet för oriktig uppgift är högre än i det ordinarie förfarandet och att det kan benämnas som mycket sannolikt.¹⁷⁴ I ett annat mål från år 2024 om bland annat efterbeskattning och skattetillägg klarlade förvaltningsrätten, vars bedömning kammarrätten delade, att en förutsättning för efterbeskattning och skattetillägg är att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift och att en uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att den är felaktig eller har utelämnats. Förvaltningsrätten tydliggjorde vidare helt korrekt att det är Skatteverket som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift och att beviskravet är högre än vad som gäller i det ordinarie förfarandet. Trots att förvaltningsrätten i samma stycke konstaterade att det klart ska framgå att en uppgift är oriktig, skrev dock domstolen sedan att det högre beviskravet kan uttryckas som mycket sannolikt.¹⁷⁵

I två andra mål från år 2024 om efterbeskattning och skattetillägg konstaterade förvaltningsrätten, vars bedömning kammarrätten delade, först att en uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att den är felaktig eller utelämnad, men framhöll sedan att bevisningen måste hålla sådan kvalitet att det framstår som mycket sannolikt att oriktig uppgift lämnats. I sin bevisvärdering konstaterade sedan domstolen att det klart framgick att de skattskyldiga utelämnat uppgifter och att Skatteverket därför gjort mycket sannolikt att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter.¹⁷⁶

Visserligen kan ”klart framgår” och ”mycket sannolikt” anses vara mer eller mindre synonyma beviskrav.¹⁷⁷ Trots att det inte är någon märkvärd betydelseskillnad mellan beviskraven,¹⁷⁸ kan dock domstolarnas växlande begrepps användning bidra till begreppsförvirring och vara problematisk ur rättssäkerhetshänsyn. Begreppen kan nämligen innehålla nyansskillnader som gör att enskilda domare tolkar beviskraven på olika sätt.

¹⁷⁴ Kammarrätten i Göteborgs dom den 26 april 2023 i mål nr 6502-22.

¹⁷⁵ Kammarrätten i Göteborgs dom den 9 april 2024 i mål nr 5306–5310-23.

¹⁷⁶ Kammarrätten i Göteborgs domar den 25 mars 2024 i mål nr 6904-23 och den 26 mars 2024 i mål nr 6905–6907-23.

¹⁷⁷ Jfr avsnitt 4.3.2.

¹⁷⁸ Nordklint s. 189.

Att domstolarna använder sig av olika beviskrav kan därigenom bidra till en godtycklig rättstillämpning samt till att lika fall behandlas olika.¹⁷⁹ Vidare kan det innebära att legalitetsprincipen åsidosätts på så sätt att den innebörd som lagstiftaren lagt i begreppet ”klart framgår” inte får genomslag vid rättstillämpningen när domstolarna använder begreppet ”mycket sannolikt”.

En tillämpning av olika beviskrav kan även försämra förutsebarheten för parterna som kan uppleva det otydligt vilket beviskrav som gäller,¹⁸⁰ och vad den domstol som avviker från lagtexten egentligen har prövat. Att beviskraven ”mycket sannolikt” och ”klart framgår” är mer eller mindre synonyma, åtminstone i teorin, är inte en självklarhet för enskilda som normalt inte är fullt insatta i skatteprocessen och domstolarnas avvikande från lagtexten kan på så sätt bidra till förvirring.

Slutligen går det att fråga sig av vilken anledning domstolarna väljer att tillämpa ett annat beviskrav än det som anges i lagtexten med risk att det leder till ett åsidosättande av centrala rättssäkerhetsprinciper. Jag ser inte att en tillämpning av ett annat beviskrav fyller någon funktion, eftersom det inte underlättar för parterna utan snarare bidrar till förvirring och en bristande förutsebarhet samt en osäkerhet i huruvida parterna har behandlats i enlighet med likabehandlingsprincipen.

6 Avslutande ord

Jag har med den här uppsatsen velat belysa de rättssäkerhetsbrister som finns i underrätternas bevisprövning i mål om oriktig uppgift. Istället för att domstolarna särskilt prövar om det högre beviskravet för oriktig uppgift är uppfyllt blir skattetillägg och efterbeskattnings närmast en automatisk följd av att den skattskyldige förlorat i den underliggande skattefrågan. Vidare använder sig domstolarna i flera fall av ett annat beviskrav än det som finns föreskrivet i lagen.

Dessa två avsteg från lagtexten är problematiska i förhållande till legalitetsprincipen på så sätt att de rättssäkerhetshänsyn som tagits av lagstiftaren inte får genomslag vid

¹⁷⁹ Jfr Nordklint s. 189.

¹⁸⁰ A.st. Se även Leidhammar 2020 s. 783.

rättstillämpningen. Att domstolarna i flertalet avgöranden inte närmare motiverar hur den ansett att det högre beviskravet uppnåtts, bidrar vidare till en bristande förutsebarhet för parterna och allmänheten på så sätt att den som läser domen inte kan förstå vilka omständigheter domstolen lagt vikt vid och därigenom vad som krävs för att beviskravet ”klart framgår” ska anses uppnått. Det blir då svårare för Skatteverket att veta vilken bevisning som behöver läggas fram samt för skattskyldiga att veta hur de ska försvara sig. Vidare finns ingen garanti för att lika fall behandlas lika när domstolarna för det första använder sig av olika beviskrav som kan innehålla nyansskillnader, och för det andra i vissa mål gör en separat och konkret prövning av det högre beviskravet och i andra endast låter skattetillägg eller efterbeskattning bli en omedelbar konsekvens av utgången i skattefrågan. Problemet får ses som särskilt angeläget mot bakgrund av att beslut om skattetillägg och efterbeskattning är vanligt förekommande och har stor ekonomisk betydelse för enskilda.

Den naturliga följdfrågan blir nu hur problemet kan lösas. Att det högre beviskravet inte får genomslag i underrätterna är inte en följd av en bristande lagstiftning eller prejudikatbildning. Det högre beviskravet framgår tydligt av lagtexten och Högsta förvaltningsdomstolen har klarlagt att bevisfrågorna ska hållas isär samt att åtminstone presumtioner för dispositionsrätt inte har någon verkan i frågan om oriktig uppgift. Eftersom det dock uppenbarligen finns ett behov av vägledning,¹⁸¹ borde Högsta förvaltningsdomstolen ta upp ett mål till prövning i syfte att förtydliga vilket beviskrav som ska användas samt att bevisfrågorna ska hållas isär.

Ett annat förslag som är värt för lagstiftaren att utforska är att införa en ny bestämmelse i förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL) i syfte att förtydliga förvaltningsdomstolarnas motiveringsskyldighet. Advokatsamfundet har i en hemställan till Finans- och Justitiedepartementet år 2021 lyft fram den skillnad som görs mellan allmän domstol och förvaltningsdomstol vad gäller just motiveringsskyldigheten.¹⁸² Enligt 17 kap. 7 § femte punkten och 30 kap. 5 § femte punkten rättegångsbalken (1942:740) ska allmän domstol ange domskälen med uppgift om vad som är bevisat i målet. Enligt 30 § andra stycket FPL

¹⁸¹ För samma åsikt, se Leidhammar 2020 s. 786 f.

¹⁸² Sveriges advokatsamfund s. 15.

behöver det av avgöranden i förvaltningsdomstol istället endast framgå de skäl som bestämt utgången. Lagen uppställer alltså inget uttryckligt krav på att förvaltningsdomstolarna ska redogöra för sin bevisvärdering.

Mot bakgrund av att bevisfrågorna ofta har en avgörande betydelse för utgången i skattemål har Advokatsamfundet hemställt att det införs skärpta krav på förvaltningsdomstolarna att i skattemål bemöta parternas argumentation samt klargöra hur bevisningen värderats.¹⁸³ En sådan ordning kan bidra till bättre motiverade domar och därmed en ökad förutsebarhet i mål om oriktig uppgift. Att domstolarna genom lag påminns om och tvingas till att redogöra för sin bedömning av om det högre beviskravet är uppnått kan möjligen även bidra till att domstolarna i högre grad faktiskt gör en separat och konkret bedömning av bevisningen i frågan om oriktig uppgift. Därigenom kan en mer bestämd och lagstadgad motiveringsskyldighet möjligen även bidra till att legalitets- och likabehandlingsprincipen iakttas i större utsträckning på så sätt att förutsättningarna i lagen faktiskt prövas i samtliga mål och inte bara i vissa.

Avslutningsvis vill jag lyfta fram att det visserligen är viktigt att lagstiftaren utformar lagstiftningen med hänsyn till allmänna rättssäkerhetsprinciper. Med denna uppsats har jag dock velat belysa det faktum att dessa hänsyn inte har någon vidare betydelse om de inte får genomslag vid rättstillämpningen. Lagstiftningen tillämpar inte sig själv på enskilda fall, utan det är myndigheterna och domstolarna som tillämpar den. För att alla medborgare ska garanteras rättssäkerhet inte bara i teorin utan även i praktiken är det därför av största vikt att lagen tillämpas på ett rättssäkert sätt och att de rättssäkerhetshänsyn som tagits av lagstiftaren inte går förlorade vid underrätternas rättstillämpning.

¹⁸³ Sveriges advokatsamfund s. 15.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.

Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m.

Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor

Prop. 2019/20:74 Genomförande av EU:s direktiv om automatiskt utbyte av upplysningar som rör rapporteringspliktiga gränsöverskridande arrangemang

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen

SOU 2017:94 Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna

Litteratur

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm 2016

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 4 uppl., Norstedts juridik, Stockholm 2021

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen m.m. (14 dec. 2023, version 19, JUNO) kommentaren till 49 kap. 5 § SFL

Almgren, Karin och Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen m.m. (14 dec. 2023, version 19, JUNO) kommentaren till 66 kap. 27 § SFL

Cassne, Hedvig, Bevisfrågor i taxeringsprocessen. I: *Bevis 3, Prövning av skattemål*, Diesen, Christian (red.), Norstedts Juridik, Stockholm 1999, s. 105–151

- Brockert, Mats, *Förtroendekris – skattetilläggsreglerna bör ses över ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Svensk skattetidning, nr 5, 2023 s. 396–410
- Diesen, Christian, *Bevisprövning i förvaltningsmål. I: Bevis 7, Bevisprövning i förvaltningsmål*, Diesen, Christian (red.), Norstedts juridik, Stockholm 2003, s. 11–155
- Ericson, Mikael och Rick, Johan, *Skatteverkets bevisbörda avseende oriktig uppgift – det förlorade ledet?*, Svensk skattetidning, nr 3, 2017 s. 141–146
- Fast Lappalainen, Katarina, *Skattetillägget i stridslinjen – en studie i europeiseringen av svensk skatterätt. I: Sveriges skatter 1945 till 2015 – Jubileumsskrift till Skatterättsliga klubben 70 år*, von Bahr, Stig, Björne, Gunnar, Fast Lappalainen, Katarina och Lodin, Sven-Olof (red.), Jure Förlag, Stockholm 2015, s. 91–134
- Hjertstedt, Mattias, *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: Om innehållet i metodavsnitt vid användningen av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt. I: Festskrift till Örjan Edström*, Mannelqvist, Ruth, Ingmanson, Staffan, Ulander-Wänman, Carin (red.), Juridiska institutionen vid Umeå universitet, Umeå 2019, s. 165–173
- Holmquist, Rolf och Lindmark, Johan, *Skatt och skattebrott*, 2 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm 2016
- Hultqvist, Anders, *Rättssäkerheten i skatteprocessen. I: Demokratin, rättssäkerheten och beskattningen*, Anners, Erik (red.), Norstedts Förlag, Stockholm 1988, s. 88–111
- Höglund, Mats, *Taxeringsrevision – ur ett rättssäkerhetsperspektiv*, Jure Förlag, Stockholm 2008
- Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod. I: Juridisk metodlära*, Nääv, Maria och Zamboni, Mauro (red.), Studentlitteratur, Lund 2019, s. 21–46
- Landerdahl, Göran och Remstam, Maj-Britt, *Beskattningsförfarandet & skatteprocessen*, Iustus Förlag, Uppsala 1989
- Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Fritzes Förlag, Stockholm 1995

Leidhammar, Börje, *Beviskravet för oriktig uppgift i skatteförfarandet*, Skattenytt, 2020 s. 783–787

Lindkvist, Gustaf, *Bevisfrågor i skatteprocessen – en översikt*, Wolters Kluwer, Stockholm 2016

Nordklint, Caroline, *Bevisrättens tillämpning i skatteprocessen*, Jure Förlag, Stockholm 2019

Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Iustus Förlag, Uppsala 2018

Sandgren, Claes, *Är rättsdogmatiken dogmatisk?*, Tidsskrift for rettsvitenskap, volym 118, 2006 s. 648–656

Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: Ämne, material, metod, argumentation och språk*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm 2021

Stening, Anders, Rätts säkerhet och bevisning. I: *Rättsstaten – rätt, politik och moral: seminarium 5 oktober 1994*, Sterzel, Fredrik (red.), Rättsfonden, Stockholm 1996, s. 86–101

Sveriges advokatsamfund, *Hemställan om författningsändringar för att stärka rättssäkerheten och förutsebarheten i skatteprocessen*, ÄR-2020/0708, Stockholm 2021, https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/nyheter/hemstalla_n-om-forfattningsandringar-for-att-starka-rattssakerheten-och-forutsebarheten-i-skatteprocessen-ocr-ej-beslut.pdf, hämtad 2024-05-15

von Essen, Ulrik, *Förvaltningsrättens grunder*, 5 uppl., Norstedts juridik, Stockholm 2022

Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244) 49 kap. 4 §, Lexino 2023-01-01 (JUNO)

Europadomstolen

Ferrazzini mot Italien, nr 44759/98, dom meddelad den 12 juli 2001

Janosevic mot Sverige, nr 34619/97, dom meddelad den 23 juli 2002

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, nr 36985/97, dom meddelad den 23 juli 2002

Lucky Dev mot Sverige, nr 7356/10, dom meddelad den 27 november 2014

Svenska domstolar

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 2000 not 132

RÅ 2002 ref. 31

RÅ 2008 ref. 72

HFD 2012 ref. 69 I–III

Kammarrätterna (i kronologisk ordning)

Kammarrätten i Göteborgs dom den 14 januari 2019 i mål nr 3521-18

Kammarrätten i Stockholms dom den 31 maj 2019 i mål nr 5131-18

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 februari 2023 i mål nr 1902-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 2 mars 2023 i mål nr 2657–2660-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 6 mars 2023 i mål nr 5755-22 och 5756-22

Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 mars 2023 i mål nr 972–974-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 13 mars 2023 i mål nr 2048–2054-22

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 14 mars 2023 i mål nr 2235-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 14 mars 2023 i mål nr 3133–3143-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 31 mars 2023 i mål nr 3055-22

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 5 april 2023 i mål nr 1560–1561-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 5 april 2023 i mål nr 3596–3597-22 m.fl.

Kammarrätten i Stockholms dom den 11 april 2023 i mål nr 6659–6662-22

Kammarrätten i Göteborgs dom den 12 april 2023 i mål nr 5691-22 och 5692-22

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 17 april 2023 i mål nr 2956–2957-21

Kammarrätten i Göteborgs dom den 26 april 2023 i mål nr 6502-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 9 maj 2023 i mål nr 4142–4145-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 9 maj 2023 i mål nr 4146-22 och 4147-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 22 maj 2023 i mål nr 399-23

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 juni 2023 i mål nr 4633-22 och 4634-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 19 juni 2023 i mål nr 677–681-23

Kammarrätten i Stockholms dom den 11 september 2023 i mål nr 2719-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 19 oktober 2023 i mål nr 3110-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 24 oktober 2023 i mål nr 2879–2882-23

Kammarrätten i Stockholms dom den 27 oktober 2023 i mål nr 4311-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 27 oktober 2023 i mål nr 4312-22

Kammarrätten i Stockholms dom den 30 oktober 2023 i mål nr 5786-22

Kammarrätten i Göteborgs dom den 21 november 2023 i mål nr 3159-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 1 december 2023 i mål nr 3525-23 och 2526-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 februari 2024 i mål nr 6981-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 25 mars 2024 i mål nr 6904-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 26 mars 2024 i mål nr 6905–6907-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 3 april 2024 i mål nr 2515-23

Kammarrätten i Göteborgs dom den 9 april 2024 i mål nr 5306–5310-23

Kammarrätten i Sundsvalls dom den 12 april 2024 i mål nr 713–718-23

Elektroniska källor

Brockert, Mats, *Skattetilläggskolan: Del 1 av 3*, Tidningen konsulten 2016,
<https://tidningenkonsulten.se/artiklar/skattetillaggskolan-del-1-av-3/>, hämtad 2024-04-17

Almqvist, Tobias och Andersson, Sara, *Öppna yrkanden och sidoupplysningar – fördelar och risker*, Lexnova 2022, <https://www.lexnova.se/bloggar/oppna-yrkanden-och-sidoupplysningar-fordelar-och-risker>, hämtad 2024-04-11