

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
846-08

meddelad i Stockholm den 9 april 2009

KLAGANDE

AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 januari 2008 i mål nr 655-07,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2004 och skattetillägg

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller överklagandet och undanröjer skönstaxeringen.

YRKANDEN M.M.

AA fullföljer sin talan.

Skatteverket avstyrker bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Den avstämning som gjorts mot inhämtat kontrollmaterial från ett visst företag avser

Dok.Id 68634

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

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

Telefax
08-561 678 20

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

endast en begränsad kontroll av intäkterna. En sådan kontroll visar inte om det kan ha funnits oredovisade intäkter vid kontant försäljning av reservdelar till t.ex. privatpersoner. Kontantförsäljning till privatpersoner är vanligt förekommande i bilskrotföretag. Ett sätt att visa på oredovisade intäkter i t.ex. kontantbranscher är att jämföra ett kontantnetto för den skattskyldige med ett belopp som motsvarar vad denne kan antas ha behövt för att bestrida sina levnadskostnader under den granskade perioden. Även om den differens Skatteverket har funnit inte uppgår till mer än 25 000 kr så måste den – inom ramen för det ordinarie taxeringsförfarandet och då den inte har förklarats på ett godtagbart sätt – kunna ligga till grund för en skönsässig höjning av AAs intäkter i näringsverksamheten. Han har inte inkommit med sådana uppgifter som ger skäl att vid beräkningen frångå det s.k. normalbeloppet.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL, framgår att, om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skatten eller underlaget för att ta ut skatt ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).

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

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

Mål nr
846-08

förbehållsbeloppet och med tillägg för kostnad för bostad och bil har verket ansett det sannolikt att AA haft oredovisade inkomster i näringsverksamheten uppgående till 25 000 kr. Länsrätten och kammarrätten har godtagit Skatteverkets bedömning.

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

Regeringsrätten gör följande bedömning.

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

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

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

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

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

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

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

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

Mål nr
846-08

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

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

De av AA lämnade upplysningarna om hans levnadssätt under året framstår inte som osannolika och motsägs inte heller av annan utredning i målet. Enligt Regeringsrättens mening bör därför bedömningen utgå från att AA genom sitt levnadssätt har haft låga utgifter såväl personligen som hushållsmässigt. Med hänsyn härtill och till att någon konkret anmärkning inte föreligger mot AAs redovisning för sin näringsverksamhet finner Regeringsrätten att Skatteverket inte gjort sannolikt att det finns förutsättningar att skönstaxera honom.

Marianne Eliason

Lars Wennerström

Peter Kindlund

Anna-Karin Lundin

Kristina Ståhl

Magnus Mathiasson

Regeringsrättssekreterare

Avd. I

Föredraget 2008-10-15

Målet har föredragits av regeringsrättssekreteraren Annelie Sjöberg