

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3316--3318-19

meddelad i Stockholm den 26 oktober 2020

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Lisa Danielsson
Amber Advokater Karlskrona KB
Ronnebygatan 49
371 34 Karlskrona

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 4 april 2019 i mål nr 1420--1425-18

SAKEN

Inkomstskatt samt skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att AAs inkomst av tjänst ska höjas med 76 600 kr för 2013, med 180 500 kr för 2014 och med 75 300 kr för 2015 samt att skattetillägg ska tas ut med 40 procent av den skatt som bestäms till följd därav.

Dok.Id 230241

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax

Expeditionstid
måndag – fredag
09:00–12:00
13:00–16:00

DOM

Mål nr
3316–3318-19

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

BAKGRUND

1. Den som är skyldig att lämna inkomstdeklaration är också skyldig att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra deklarationsskyldigheten. Om skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller ett bristfälligt underlag för deklarationen ska skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning).
2. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att förutsättningar för skönsbeskattning föreligger. Om ett beslut om skönsbeskattning fattas efter det att tiden för ordinarie omprövning har gått ut, måste även förutsättningarna för efterbeskattning vara uppfyllda. Skatteverket har då bevisbördan för att den enskilde har lämnat oriktig uppgift och beviskravet är dessutom högre än vad som gäller i det ordinarie förfarandet.
3. På AAs bankkonto gjordes under 2013–2015 ett sextiototal kontantinsättningar till ett sammanlagt belopp om drygt 330 000 kr. Insättningarna uppgick till 76 600 kr under 2013, 180 500 kr under 2014 och 75 300 kr under 2015. Storleken på insättningarna varierade mellan 300 kr och 10 000 kr. AA deklarerade inte dessa kontantinsättningar.
4. På frågor från Skatteverket uppgav AA att en del av insättningarna avsåg hans barns pengar och att han själv bl.a. hade satt in pengar som han hade lånat av en släkting 2012 och 2014.
5. Skatteverket beslutade genom efterbeskattning för 2013 och vid ordinarie omprövning för 2014 och 2015 att enligt reglerna om skönsbeskattning påföra AA inkomst av näringsverksamhet och utgående mervärdesskatt samt skattetillägg.

DOM

Mål nr
3316–3318-19

Skatteverket ansåg att AA inte hade visat att insättningarna utgjorde annat än skattepliktiga belopp och menade att han hade bedrivit en, för myndigheten okänd, skattepliktig näringsverksamhet. Några kostnader eller utbetalningar som kunde kopplas till verksamheten framgick inte av bankkontot och insättningarna ansågs därför motsvara vinsten i verksamheten.

6. AA överklagade beslutet och anförde följande. Insättningarna avsåg dels pengar som han hade lånat kontant av en släkting 2012 och 2014, dels pengar som han hade lånat i bank under 2014 och 2015. En del av banklånen hade han tagit för att kunna låna ut pengar till vänner och bekanta. Dessa personer betalade tillbaka i kontanter som han sedan förvarade i hemmet och vid behov satte in på sitt bankkonto.
7. Skatteverket motsatte sig bifall till överklagandet och yrkade i andra hand att kontantinsättningarna skulle beskattas i inkomstslaget tjänst och utgöra underlag för uttag av skattetillägg.
8. Förvaltningsrätten i Växjö ansåg att AA inte på ett godtagbart sätt hade lyckats visa att kontantinsättningarna inte skulle betraktas som skattepliktiga inkomster. Förvaltningsrätten instämde i Skatteverkets bedömning att det fanns förutsättningar för skönsbeskattning, efterbeskattning och skattetillägg. Vidare instämde förvaltningsrätten i att inkomsterna skulle hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet. Överklagandet avslogs därför.
9. AA överklagade till Kammarrätten i Jönköping och yrkade att förvaltningsrättens dom samt Skatteverkets beslut skulle upphävas. Skatteverket motsatte sig bifall till överklagandet och yrkade i andra hand att insättningarna skulle beskattas i inkomstslaget tjänst och utgöra underlag för uttag av skattetillägg.
10. Kammarrätten biföll AAs överklagande och anförde att Skatteverket inte hade presenterat något material som förklarade vad det skulle ha varit fråga om för verksamhet. Enligt kammarrätten utgjorde inte insättningarna tillräckligt stöd för

DOM

Mål nr
3316–3318-19

att det hade förelegat oredovisade skattepliktiga näringsinkomster. Skatteverket bedömdes inte heller ha gjort sannolikt att de insatta beloppen avsåg inkomst av tjänst.

YRKANDEN M.M.

11. *Skatteverket* yrkar att AA ska beskattas skönsmässigt i inkomstslaget tjänst med 76 600 kr för 2013, med 180 500 kr för 2014 och med 75 300 kr för 2015. Skatteverket yrkar även att skattetillägg ska påföras med 40 procent av den skatt som bestäms till följd av skönsbeskattningen.
12. AA bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 33 122 kr. Han anför följande. Skatteverket har inte kunnat visa vilket slag av verksamhet han ska ha bedrivit eller att han, vid sidan av sitt heltidsarbete, ska ha utfört några prestationer som insättningarna utgör ersättning för. Förutsättningarna för skönsbeskattning är därför inte uppfyllda. I vart fall ska beskattningseffekten vid en beskattning i inkomstslaget tjänst begränsas på så sätt att inkomstskatten inte höjs i förhållande till Skatteverkets beslut och att skattetillägget på inkomstskatten inte blir högre än vad Skatteverket beslutat i denna del.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målen

13. Huvudfrågan i målen är om det finns förutsättningar för att vid ordinarie omprövning och genom efterbeskattning skönsmässigt beskatta en person för kontantinsättningar som gjorts på dennes bankkonto.

Rättslig reglering m.m.

14. Enligt 39 kap. 3 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska bl.a. den som är skyldig att lämna uppgifter i en inkomstdeklaration i skäligen omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldigheten samt för kontroll av uppgiftsskyldigheten och beskattningen.
15. Av 57 kap. 1 § första stycket framgår att om skatten eller underlaget för den inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, ska skatten eller underlaget för den bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning).
16. Ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller ska enligt 66 kap. 21 § meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. Efter tvåårsfristen får enligt 27 § 1 ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas bl.a. om den uppgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift (efterbeskattning). En uppgift ska enligt 49 kap. 5 § första stycket 1 anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig.
17. Vid skönsbeskattning ska enligt 49 kap. 6 § skattetillägg tas ut. Av 15 § följer att skattetillägget uppgår till 40 procent av den skattehöjning som skönsbeskattningen leder till. Enligt 51 kap. 1 § första stycket ska hel eller delvis befrielse från ett skattetillägg medges om det är oskäligt att ta ut det med fullt belopp.
18. Bestämmelser om inkomstslag finns i inkomstskattelagen (1999:1229). Av 10 kap. 1 § första stycket framgår att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses enligt andra stycket anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. I 13 kap. 1 § första stycket anges att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Allmänt om skönsbeskattning*

19. Skönsbeskattning är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas tillförlitligt. Syftet med skönsbeskattningen får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga beskattningsresultatet. Bestämmelsen om skönsbeskattning på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklara-tionen ska ses mot bakgrund av den skattskyldiges dokumentations-skyldighet enligt skatteförfarandelagen. (Prop. 1955:160 s. 102, prop. 2002/03:106 s. 133 och prop. 2010/11:165 s. 992 f.)
20. Om det finns förutsättningar för att skönsmässigt uppskatta den skattskyldiges in-komster utöver vad som har redovisats i deklara-tionen, måste dessa hänföras till ett eller flera inkomstslag.
21. I det fall Skatteverket saknar tillräckliga uppgifter om vad den skattskyldige har sysslat med och vad de uppskattade inkomsterna hänför sig till för typ av verk-samhet, kan uppgifter i den skattskyldiges deklara-tion vara till viss vägledning. Om den skattskyldige t.ex. har redovisat inkomst av näringsverksamhet kan det falla sig naturligt att den skönsmässigt uppskattade inkomsten hänförs till det inkomstslaget, även om Skatteverket inte har några uppgifter om att den oredo-visade inkomsten avser just sådan verksamhet.
22. Till inkomstslaget tjänst hänförs bl.a. skattepliktiga inkomster som inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Detta inkomstslag har således karaktär av uppsamlingspost (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 112). För att skönsbe-skattning ska ske i inkomstslaget tjänst är det inte nödvändigt att Skatteverket har kunnat identifiera ett anställnings- eller uppdragsförhållande eller någon särskild prestation som inkomsten utgör ersättning för (se t.ex. RÅ 2009 ref. 27 II).

Bevisbörda och beviskrav

23. En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om inkomster och på den skattskyldige beträffande avdrag. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att det finns förutsättningar för skönsbeskattning. Beviskravet i det ordinarie förfarandet, dvs. inom tvåårsfristen, innebär att Skatteverket ska göra sannolikt att det finns sådana förutsättningar och att det uppskattade beloppet är skäligt.
24. För att en skattskyldig efter tvåårsfristen ska beskattas skönsmässigt för oredovisade inkomster krävs att förutsättningarna för såväl skönsbeskattning som efterbeskattning är uppfyllda. En förutsättning för efterbeskattning är att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift om ett konkret belopp av någon betydelse eller att det framgår att deklarerade inkomster väsentligt understiger de verkliga inkomsterna (se HFD 2012 ref. 65 och där anförda rättsfall). Det är Skatteverket som har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat oriktig uppgift och beviskravet är dessutom högre än vad som gäller i det ordinarie förfarandet (jfr prop. 2002/03:106 s. 233).

Skönsbeskattning av kontantinsättningar på bankkonto

25. För att skönsbeskattning ska kunna göras på grundval av kontantinsättningar på en skattskyldigs bankkonto som inte har tagits upp i deklarationen, ska Skatteverket alltså i det ordinarie förfarandet göra sannolikt att dessa utgör skattepliktiga inkomster. Eftersom endast ett fåtal inkomster är skattefria kan sådana insättningar tyda på att den skattskyldige har haft skattepliktiga inkomster. Så är särskilt fallet om det rör sig om ett stort belopp eller om återkommande insättningar som sammantaget uppgår till ett stort belopp.
26. Även med det förhöjda beviskrav som gäller vid efterbeskattning kan en utredning som visar att det har skett stora eller återkommande kontantinsättningar på en skattskyldigs bankkonto utgöra tillräckligt stöd för skönsbeskattning.

DOM

Mål nr
3316–3318-19

27. Vid bedömningen av om Skatteverket har uppfyllt beviskravet måste dock den skattskyldiges förklaringar och invändningar beaktas. Om Skatteverket lägger fram tillräcklig bevisning för att det är fråga om skattepliktiga inkomster gäller därvid att den skattskyldige ska beskattas skönsmässigt även genom efterbeskattning om inte den skattskyldige för egen del presenterar sådant stöd för sina förklaringar och invändningar att Skatteverkets utredning inte längre kan anses tillräcklig. Frågan om Skatteverket har fullgjort sin bevisbörda får avgöras genom en avvägning av all den framlagda bevisningen.
28. Enbart ett påstående från den skattskyldige om att de pengar som satts in på dennes konto avser t.ex. ett lån eller en gåva räcker som regel inte utan normalt bör krävas att transaktionen kan verifieras genom låneavtal, kvittenser, kontoutdrag eller annat underlag så att pengarna tydligt kan följas (jfr RÅ 2009 ref. 27 II och III). Bevisvärdet av det underlag som presenteras varierar av naturliga skäl och värdet av t.ex. ett intyg som utfärdats av en person som är närstående till den skattskyldige får som regel bedömas som lågt.
29. Till saken hör att det är den skattskyldige som har lättast att visa var de pengar som satts in på dennes konto kommer ifrån. Utgångspunkten är att en skattskyldig som får insättningar på sitt konto själv vet vad dessa avser och kan förklara dem. Den skattskyldige har en tämligen omfattande dokumentationsskyldighet. I denna skyldighet ingår att bevara underlag så att det även kan kontrolleras om uppgiftsskyldighet överhuvudtaget har funnits (jfr prop. 1996/97:100, del 1, s. 597 och prop. 2010/11:165 s. 859). Avsaknad av dokumentation eller en bristfällig sådan kan påverka tillförlitligheten i den skattskyldiges förklaringar till gjorda insättningar. Om den skattskyldige inte uppfyller sin dokumentationsskyldighet kan det tala för att insättningarna utgör skattepliktiga inkomster.

Bedömningen i detta fall

30. På AAs bankkonto gjordes under 2013–2015 kontantinsättningar vid ett sextiototal tillfällen och till ett sammanlagt belopp om drygt 330 000 kr. Det är ostridigt att beloppen inte har deklarerats.
31. AA har uppgett att insättningarna i huvudsak avsåg pengar som han hade lånat dels av en släkting, dels i bank.
32. Lånen från släktingen uppgick till sammanlagt 22 000 euro och utbetalades kontant till honom i december 2012 respektive februari 2014. Pengarna förvarades i hemmet och vid behov växlade han dem mot kronor hos vänner och bekanta varpå han satte in pengarna på sitt bankkonto för att betala räkningar.
33. Banklånen uppgick till sammanlagt ca 295 000 kr och sattes in på hans bankkonto i maj 2014 respektive september 2015. Det första lånet på ca 70 000 kr användes delvis för att bekosta en renovering av hans hus. De pengar som inte användes för detta ändamål tog han ut kontant och förvarade i hemmet för att vid behov sätta in dem på bankkontot för att betala räkningar. Övriga lån på drygt 225 000 kr tog han delvis för att kunna låna ut pengar till vänner och bekanta. Några ränteintäkter med anledning av utlåningen har inte deklarerats. När dessa personer senare betalade tillbaka pengarna så skedde det i kontanter som han vid behov satte in på sitt bankkonto för att kunna betala räkningar.
34. AA har till stöd för uppgiften om lånet från sin släkting gett in ett i juli 2016 daterat intyg vari släktingen uppger att han har lånat ut 16 000 euro den 27 december 2012 och 6 000 euro den 17 februari 2014 till AA. Något underlag i övrigt som stöder påståendet om lån har inte uppvisats. Däremot framgår det av utredningen att det från AAs konto under våren och sommaren 2013 gjordes bankomatuttag med drygt 2 000 euro trots att han alltså sedan slutet av 2012 skulle ha förvarat 16 000 euro i hemmet. Därtill kommer att det under samma tid har gjorts kontantuttag från kontot med drygt 26 000 kr. Bevisvärdet av intyget får

DOM

Mål nr
3316–3318-19

därmed bedömas som lågt och försvagas ytterligare av det faktum att det inte finns något som stöder uppgiften om att lånebeloppen ska ha växlats till kronor innan de sattes in på AAs konto.

35. AA har inte uppvisat något underlag som stöder uppgiften om att pengar ska ha betalats till honom kontant av vänner och bekanta och inte heller något som stöder att han ska ha haft fordringar på dem. Inte heller har det presenterats något stöd för uppgiften om att han ska ha växlat euro mot kronor hos vänner och bekanta. När det gäller insättningar som enligt honom ska härröra från banklånen i september 2015 kan konstateras att av de insättningar som Skatteverket har lagt till grund för sitt beslut är det endast 13 000 kr som har gjorts efter den månaden. Vad AA anfört om att insättningarna skulle avse återbetalning av lån respektive inväxlad valuta framstår mot denna bakgrund inte som trovärdigt.
36. När det som i detta fall är fråga om upprepade insättningar och den skattskyldige har brustit i sin dokumentationsskyldighet finns det anledning att ifrågasätta tillförlitligheten i dennes förklaringar. Detta får betydelse vid bedömningen av den samlade bevisningen i målen (se punkterna 27–29 och t.ex. RÅ 2012 ref. 69 I, jfr även RÅ 1988 ref. 97). Enbart den skattskyldiges invändningar medför således inte att Skatteverkets bevisning inte längre ska anses tillräcklig för att dra slutsatsen att det är fråga om skattepliktiga inkomster. Den här aktuella situationen skiljer sig därför från fall där det saknas anledning att anmärka på den skattskyldiges dokumentation och Skatteverket därför behöver lägga fram ytterligare bevisning.
37. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det av Skatteverkets utredning klart framgår att AA har haft skattepliktiga inkomster utöver vad han har redovisat i deklARATIONERNA för de aktuella åren. Det finns därmed sådana brister i deklARATIONERNA och i underlagen för dem att förutsättningar för såväl skönsbeskattning som efterbeskattning föreligger. Det saknas anledning att bestämma inkomsterna till lägre belopp än vad som motsvarar de kontantinsättningar som gjorts.

DOM

Mål nr
3316–3318-19

38. Skatteverket har i Högsta förvaltningsdomstolen frånfallit sitt yrkande om beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet och anser numera att beskattning bör ske i inkomstslaget tjänst. Skatteverket hade redan i förvaltningsrätten och i kammarrätten i andra hand yrkat att beskattningen skulle ske i detta inkomstslag. Högsta förvaltningsdomstolen delar den bedömningen.
39. AA har motsatt sig att ett byte av inkomstslag tillåts leda till att beskattningsunderlaget för inkomstskatten och skattetillägget för respektive år blir högre än vad som följer av Skatteverkets beslut.
40. Inledningsvis konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att bytet från näringsverksamhet till tjänst i och för sig leder till att underlaget för inkomstskatten och skattetillägget på inkomstskatten blir högre men samtidigt bortfaller mervärdesskatten och skattetillägget på mervärdesskatten. Det totala uttaget av skatt och skattetillägg för respektive år blir därmed inte högre än vad som följer av Skatteverkets beslut.
41. Processföremålet i förevarande fall utgörs av de aktuella kontantinsättningarna och om de är skattepliktiga (jfr prop. 1989/90:74 s. 376 f.). Domstolen har i mål om skönsbeskattning bl.a. att ta ställning till grunderna och underlaget för beskattningen samt i vilket inkomstslag beskattningen ska ske. Högsta förvaltningsdomstolen har ovan funnit att insättningarna är skattepliktiga och att de ska hänföras till inkomstslaget tjänst. Att beskattningseffekten kan skilja sig åt beroende på vilket inkomstslag som en inkomst hänförs till är enbart en konsekvens av att skatten beräknas på olika sätt i de skilda inkomstslagen och att mervärdesskatten bortfaller när beskattningen sker i inkomstslaget tjänst. Det finns därmed ingen anledning att eliminera den höjning av inkomstskatten som bytet av inkomstslag kan leda till.

DOM

Mål nr
3316–3318-19

42. Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. För beskattningsåren 2013 och 2015 innebär en beskattning av kontantinsättningarna i inkomstslaget tjänst att skattetilläggen blir lägre än vad som följer av Skatteverkets beslut. För beskattningsåret 2014 blir däremot skattetillägget något högre.
43. Det som domstolen har att ta ställning till i ett mål om skattetillägg är det beloppsmässiga underlaget för skattetillägget och med vilken procentsats detta ska påföras, samt om förutsättningar för befrielse föreligger. Domstolen ska däremot inte ta ställning till vare sig skattebeloppets storlek eller vad beslutet om skattetillägg beloppsmässigt resulterar i (jfr t.ex. prop. 2010/11:165 s. 503 och prop. 2014/15:131 s. 149). Det åligger i stället Skatteverket att beräkna detta (jfr 49 kap. 20 och 21 §§ skatteförfarandelagen).
44. Skattetillägget ska således beräknas enligt bestämmelserna i 49 kap. 15 § skatteförfarandelagen (jfr RÅ85 1:4), dvs. på den slutliga skatt som skönsbeskattningen leder till. Att skattetillägget för beskattningsåret 2014 synes bli högre på grund av att kontantinsättningarna nu hänförs till inkomstslaget tjänst är enbart en följd av bytet av inkomstslag. Det finns därmed ingen anledning att eliminera den eventuella höjning av skattetillägget som bytet av inkomstslag leder till. Det har inte heller i övrigt framkommit skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.
45. AAs inkomst av tjänst ska därmed höjas med 76 600 kr för 2013, med 180 500 kr för 2014 och med 75 300 kr för 2015. Vidare ska skattetillägg tas ut i enlighet med Skatteverkets yrkande.

Ersättning för kostnader i målen

46. AA yrkar ersättning för kostnader i målen med 33 122 kr. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och AA har därför rätt till ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. AA har dock endast angett det antal timmar som ersättningsyrkandet avser och lämnat en översiktlig redogörelse för vilka arbetsmoment som utförts, utan att närmare specificera hur mycket tid

DOM

Mål nr
3316–3318-19

som lagts ned på de olika momenten. Specifikationen uppfyller därmed inte de krav som kan ställas på en sådan (se HFD 2019 ref. 16). En skälighetsbedömning av kostnaderna måste därför göras. Vid en sådan bedömning finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning bör bestämmas till 25 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom (skiljaktig), Margit Knutsson, Mahmut Baran (skiljaktig), Leif Gäverth och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.

SKILJAKTIGA

Justitierådet Jäderblom är skiljaktig när det gäller frågan om skattetillägg för beskattningsåret 2014 och anser att domskälen från och med punkt 40 till underrubriken Ersättning för kostnader ska ha följande lydelse.

40. Inledningsvis konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att bytet från näringsverksamhet till tjänst i och för sig leder till att underlaget för inkomstskatten och skattetillägget på inkomstskatten blir högre men samtidigt bortfaller mervärdesskatten och skattetillägget på mervärdesskatten. Det totala uttaget av skatt och skattetillägg för respektive år blir därmed inte högre än vad som följer av Skatteverkets beslut. När det gäller beskattningsåret 2014 blir emellertid skattetillägget sett för sig högre.
41. Processföremålen i förevarande fall utgörs dels av de aktuella kontantinsättningarna och om de är skattepliktiga, dels om och i så fall på vilket underlag skattetillägg ska påföras. Processföremålet vid skönsbeskattning är avsevärt vidare än i ett vanligt mål om beskattning (jfr prop.1989/90:74 s. 376 f.). Den eventuella inkomständring som domstolens byte av inkomstslag leder till ska därför accepteras. Frågan är emellertid vilka effekter av ett sådant byte som är tillåtna och närmare bestämt i detta mål om domstolens avgörande får leda till att skattetillägget höjs jämfört med vad som skulle ha utgått om Skatteverkets beslut inte hade överklagats.
42. Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) gäller ett förbud mot *reformatio in pejus*, uttryckt som att rättens avgörande får inte gå utöver vad som yrkas i målet. Denna processrättsliga princip innebär ett förbud för domstolen att döma till nackdel för den part som har överklagat. Frågan om inkomstbeskattning och frågan om att påföra en sanktionsavgift, som ju skattetillägget är, ska bedömas var för sig när det gäller att ta ställning till om rättens avgörande håller sig inom ramen för yrkandena i målet.

43. Det som domstolen har att ta ställning till i ett mål om skattetillägg är det beloppsmässiga underlaget för skattetillägget och med vilken procentsats skattetillägget ska påföras samt om förutsättningar för befrielse föreligger. Därefter ska Skatteverket räkna fram det slutliga beloppet för skattetillägget (prop. 2014/15:131 s. 149).
44. Skatteverket får inte vid beräkningen av skattetillägget sätta ned ett skattetillägg som följer av domstols dom. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ska därför domstolen redan i samband med att den beslutar underlaget för skattetillägget och den procentsats med vilken det ska påföras, ta ställning till om förbudet mot *reformatio in pejus* kan innebära någon effekt för debiteringen av skattetillägget.
45. I samband med att AAs överklagande prövades i förvaltningsrätten yrkade Skatteverket – i andra hand – att kontantinsättningarna skulle beskattas som inkomst av tjänst och utgöra underlag för skattetillägg. Skatteverket har vidhållit yrkandet om skattetillägg genom samtliga tre domstolsinstanser.
46. Kammarrätten hade i RÅ 2008 ref. 41 utan yrkande av part slagit fast att ett visst belopp skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet i stället för tjänst, som Skatteverket ursprungligen beslutat. Debiteringen av såväl inkomstskatt som skattetillägg sänktes, men på grund av att egenavgifter påfördes blev den totala effekten för den skattskyldige att skatt och avgifter påfördes med ett högre belopp än det som följde av länsrättens dom. Högsta förvaltningsdomstolen fann att även om det inte stått helt klart för kammarrätten vilka beskattningskonsekvenser som skulle komma att följa av beslutet, fick det med hänsyn till det faktiska skatte- och avgiftsutfallet anses vara till den skattskyldiges nackdel. Kammarrättens ändring var därför inte förenlig med bestämmelsen i 29 § förvaltningsprocesslagen.
47. Till skillnad från i det rättsfallet finns i förevarande fall alltsedan processen i förvaltningsrätten ett yrkande från Skatteverket som motpart i de olika domstolsinstanserna om byte av inkomstslag och påförande av skattetillägg. Eftersom

DOM

Mål nr
3316–3318-19

Skatteverket inte fick överklaga sitt eget beslut får domstolens avgörande emellertid inte leda till en höjning av skattetillägget. Det gäller även om saken i målet i fråga om skattetillägget inte har ändrats till följd av bytet av inkomstslag i Högsta förvaltningsdomstolen (jfr 67 kap. 31 § skatteförfarandelagen).

48. AAs inkomst av tjänst ska därmed höjas med 76 600 kr för 2013, med 180 500 kr för 2014 och med 75 300 kr för 2015. Vidare ska skattetillägg tas ut i enlighet med Skatteverkets yrkande, utom såvitt avser beskattningsåret 2014 för vilket skattetillägg endast får tas ut med högst det belopp som skulle ha påförts med anledning av Skatteverkets omprövningsbeslut den 26 augusti 2016.

Justitierådet Baran är skiljaktig och anser att kammarrättens domslut i den del det avser beskattningsåret 2013 ska fastställas och anför följande.

1. Om det har förekommit kontantinsättningar på en skattskyldigs bankkonto som inte har tagits upp i deklARATIONEN ska Skatteverket i det ordinarie förfarandet göra sannolikt att dessa utgör skattepliktiga inkomster. Sådana insättningar kan tyda på att den skattskyldige har haft skattepliktiga inkomster. Så är särskilt fallet om det rör sig om ett stort belopp eller om återkommande insättningar som sammantaget uppgår till ett stort belopp.
2. Vid bedömningen av om inkomsterna är skattepliktiga måste även den enskildes förklaringar och invändningar beaktas. Det är den skattskyldige som har lättast att visa var de pengar som satts in på dennes konto kommer ifrån. Enbart ett påstående från denne om att de pengar som satts in avser t.ex. ett lån eller en gåva räcker som regel inte utan normalt bör krävas att transaktionen kan verifieras genom låneavtal, kvittenser, kontoutdrag eller annat underlag så att pengarna tydligt kan följas (RÅ 2009 ref. 27 II och III). Bevisvärdet av det underlag som presenteras varierar av naturliga skäl och värdet av t.ex. ett intyg som utfärdats av en person som är närstående till den skattskyldige får som regel bedömas som lågt.

DOM

Mål nr
3316–3318-19

3. När det gäller efterbeskattning är beviskravet högre. Det ska klart framgå att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift som denne varit skyldig att lämna. Det är t.ex. inte tillräckligt att deklaration eller bokföring är så bristfällig att inkomsten inte kan beräknas tillförlitligt utan i regel ska det dessutom vara styrkt att oriktig uppgift lämnats om ett konkret belopp av någon betydelse. Även om oriktig uppgift beträffande ett konkret belopp inte visats föreligga har dock förutsättning för skönsmässig efterbeskattning ansetts föreligga om det av utredningen framgått att deklarerade inkomster väsentligt understigit de verkliga inkomsterna. Enbart lägre bruttovinst än genomsnittet i branschen eller enbart en kontantberäkning har däremot inte ansetts utgöra tillräckliga skäl för skönsmässig efterbeskattning (HFD 2012 ref. 65 och där anförda rättsfall).
4. Det förekommer att medel som sätts in på ett bankkonto avser lån, återbetalning av lån, gåvor eller arv som inte är skattepliktiga. Att det har gjorts insättningar på den skattskyldiges bankkonto är därför inte tillräckligt för att efterbeskattning ska få ske.
5. Jag anser att Skatteverket har gjort sannolikt att AA har haft skattepliktiga inkomster utöver vad han har redovisat i deklarationerna för åren 2014 och 2015. Det finns därmed sådana brister i deklarationerna för de åren och i underlagen för dem att förutsättningar för skönsbeskattning föreligger. Det saknas anledning att bestämma inkomsterna till lägre belopp än vad som motsvarar de kontantinsättningar som gjorts.
6. Även när det gäller beskattningsåret 2013 tyder utredningen på att AA har haft skattepliktiga inkomster. Det kan emellertid inte sägas att det klart framgår att beloppen i fråga är skattepliktiga. Beviskravet för efterbeskattning är därmed inte uppfyllt. Överklagandet i den delen ska därför avslås. Överröstad i denna del är jag i övrigt ense med majoriteten.