

HFD 2020 ref. 52

Fråga om förutsättningar för att vid ordinarie omprövning och genom efterbeskattning skönsmässigt beskatta en person för kontantinsättningar som gjorts på dennes bankkonto.

10 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), 39 kap. 3 §, 49 kap. 5 § första stycket 1, 6 och 15 §§, 57 kap. 1 § första stycket, 66 kap. 21 och 27 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244), 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 oktober 2020 följande dom (mål nr 3316–3318-19).

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 X.G:s bankkonto gjordes under 2013–2015 ett sextiotal 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. X.G. deklarerade inte dessa kontantinsättningar.

4. På frågor från Skatteverket uppgav X.G. 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 X.G. inkomst av näringsverksamhet och utgående mervärdesskatt samt skattetillägg. Skatteverket ansåg att X.G. 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. X.G. 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 X.G. 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. X.G. 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 X.G:s 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 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 X.G. 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. X.G. 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 sköns-

beskattning 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 skälig 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 deklarationen ska ses mot bakgrund av den skattskyldiges dokumentationsskyldighet 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 inkomster utöver vad som har redovisats i deklarationen, 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 verksamhet, kan uppgifter i den skattskyldiges deklaration 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 oredovisade 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 skönsbeskattning 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.

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 X.G:s bankkonto gjordes under 2013–2015 kontantinsättningar vid ett sextiotal tillfällen och till ett sammanlagt belopp om drygt 330 000 kr. Det är ostridigt att beloppen inte har deklarerats.

31. X.G. 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. X.G. 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 X.G. Något underlag i övrigt som stöder påståendet om lån har inte uppvisats. Däremot framgår det av utredningen att det från X.G:s 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 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 X.G:s konto.

35. X.G. 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 X.G. 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. HFD 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 X.G. 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.

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. X.G. 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.

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. X.G:s 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. X.G. yrkar ersättning för kostnader i målen med 33 122 kr. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och X.G. har därför rätt till ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. X.G. 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 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.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och förklarar att X.G:s 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.

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

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom* (skiljaktig), *Knutsson*, *Baran* (skiljaktig), *Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Justitierådet *Jäderblom* var skiljaktig när det gäller frågan om skattetillägg för beskattningsåret 2014 och ansåg att domskälen från och med punkt 40 till underrubriken Ersättning för kostnader skulle 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 X.G:s 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 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. X.G:s 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 skattetillegg endast får tas ut med högst det belopp som skulle ha påförts med anledning av Skatteverkets omprövningsbeslut den 26 augusti 2016.

Justitierådet *Baran* var skiljaktig och ansåg att kammarrättens domslut i den del det avser beskattningsåret 2013 skulle fastställas och anförde 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.

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 skönsässig 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 skönsässig 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 X.G. 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 X.G. 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.

Förvaltningsrätten i Växjö (2018-03-20, ordförande Jonsson):

Frågan i målen är om Skatteverket haft fog för att avvika från X.G:s inlämnade deklARATIONER och genom skönsbeskattning beskatta honom för inkomst av näringsverksamhet samt utgående mervärdesskatt för inkomståren 2013, 2014 och 2015 samt att påföra honom skattetillägg.

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att det finns grund för skönsbeskattning och för vilka belopp den skattskyldige i så fall ska beskattas. Eftersom de överklagade besluten har fattats inom den ordinarie processen avseende inkomstår 2014 och 2015 ankommer det på Skatteverket att i denna del göra sannolikt att det finns grund för skönsbeskattning. Avseende inkomstår 2013 är det fråga om efterbeskattning varför det ankommer på Skatteverket att i denna del göra mycket sannolikt att det finns grund för skönsbeskattning.

Om Skatteverket förmått göra sannolikt respektive mycket sannolikt att brister föreligger i de uppgifter som den skattskyldige lämnat och att skatten istället bör bestämmas på grundval av andra uppgifter och det saknas godtagbara invändningar från den skattskyldige har Skatteverket uppnått de uppställda beviskraven.

Av utredningen framgår bl.a. följande. X.G. har i sin inkomstdeklaration för de aktuella beskattningsåren redovisat i inkomstslaget tjänst (244 015 kr avseende inkomstår 2013, 262 581 kr avseende inkomstår 2014 och 267 195 kr avseende inkomstår 2015). Han har inte redovisat någon inkomst av näringsverksamhet. Skatteverket har genomfört en kontroll och funnit att det utifrån inhämtade kontoutdrag framgått att det på X.G:s bankkonto gjorts ett antal insättningar utöver den ersättning som han mottagit från sin anställning vid [...]. De aktuella insättningarna har gjorts via insättningsautomat. X.G. yrkar att han inte ska skönsbeskattas för insättningarna och anfört att dessa utgör lån från en vän i [...] och från svenska låneaktörer. Förvaltningsrätten noterar att X.G. har uppgett att lånet skulle användas till gatuköksvagn och att lånet senare inte kunde användas till inköpet, varpå vännen inte återkrävde lånet. X.G. har anfört att återbetalning av lånen han tagit för att hjälpa vänner, skett i kontanter och att han vid behov satt in dessa på sitt konto.

Till styrkande av lån har X.G. åberopat ett intyg, avseende lånet från vännen i [...], samt kontoutdrag. Förvaltningsrätten konstaterar att intyget har upprättats först i efterhand och bedöms mot denna bakgrund ha ett lågt bevisvärde och kan alltså inte anses klargöra att de nu aktuella insättningarna på X.G:s konto har varit lån. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att det ställs mycket höga krav i bevishänseende när det gäller lån mellan privatpersoner. Det krävs någon form av dokumentation eller annan bevisning som visar att pengar har lånats ut. Någon sådan dokumentation har inte presenterats. X.G. har i målen åberopat ingivna kontoutdrag, samt anfört att vännerna återbetalat lånen i kontanter.

Förvaltningsrätten konstaterar således att det inte är möjligt att följa pengarnas flöde och därmed inte heller att härleda var insättningar kommer från.

Förvaltningsrätten konstaterar vidare att förklaringarna om de aktuella kontoinsättningar inledningsvis har varit motstridiga och att de delvis har ändrats under Skatteverkets utredning. Av utredningen i målen framgår att X.G. inledningsvis anfört att hans barn gjort de aktuella insättningar för att sedan, efter Skatteverkets kontroll mot barnens konton, anfört att han själv gjort de aktuella insättningar efter växlings-transaktioner med vänner. X.G. har till stöd för sitt påstående anfört att han kommer från en kultur där tilltro till banker är låg, varför han förvarat pengar i kontanter i hemmet. Förvaltningsrätten konstaterar i likhet med Skatteverket, att det av ingivna kontoutdrag framgår att X.G. använt sig av bankens tjänster, varför hans uppgift om kontanthantering och misstro mot banker får ett lågt bevisvärde.

Vad som framkommit ovan gör att det enligt domstolens mening finns skäl att betvivla X.G:s uppgifter om de i målen aktuella insättningar. Enligt förvaltningsrätten mening har inte X.G., genom intyg, kontoutdrag och de förklaringar kring insättningar han lämnat, lyckats på godtagbart sätt visa att insättningar inte ska betraktas som skattepliktiga inkomster. Vid denna bedömning har förvaltningsrätten särskilt beaktat att X.G. har lämnat motstridiga uppgifter om insättningar och att han inte med skriftliga underlag kunnat visa betalningsströmmarna.

Mot bakgrund av ovanstående finner förvaltningsrätten att det är sannolikt respektive mycket sannolikt att de aktuella insättningar utgör inkomst samt att X.G. skulle ha deklarerat dessa. Eftersom X.G. inte lämnat in underlag går det inte att tillförlitligt beräkna intäkternas storlek varför Skatteverket haft fog för att skönsmässigt uppskatta beloppen. Det finns därmed förutsättning för skönsbeskattning och efterbeskattning. Vad X.G. anfört och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder ingen annan bedömning. Överklagandet ska således avslås.

Nästa fråga förvaltningsrätten har att ta ställning till är till vilket inkomstslag de skönsmässigt uppskattade inkomsterna ska hänföras samt om det av Skatteverket skönsmässigt uppskattade beloppet är skäligt.

Om det finns tillräckliga bevis för att den skattskyldige inte redovisat samtliga inkomster hänförs skattehöjningen enligt praxis till det inkomstslag som den mest troligt tillhör. Något krav på att det anges när och var en viss näringsverksamhet bedrivits finns inte (jfr Kammarrätten i Göteborgs avgörande den 4 mars 2011 i mål nr 7201 – 7206-09).

X.G. har bestridit att han bedrivit näringsverksamhet under de aktuella åren. Han har anfört att det av kontoutdrag inte framkommer uppgifter som kan hänföras till utgifter i samband med näringsverksamhet och att det utan utgifter får anses mindre troligt att näringsverksamhet har bedrivits under tre år utan utgifter.

I förevarande fall finns inga omständigheter som tyder på att insättningar skulle vara hänförliga till inkomst av tjänst. Det har i målet inte framkommit uppgifter som tyder på att X.G:s inkomst skulle vara att hänföra till anställningen vid [...] eller att han skulle haft annan anställning under de aktuella åren. Den omständigheten att insättningar gjorts varaktigt och fortlöpande över tid samt att beloppen inte är oväsentliga, utgör enligt förvaltningsrättens mening, skäl för att inkomsterna ska

beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Förvaltningsrätten finner därför, i likhet med Skatteverket, att de skönsmässigt beräknade inkomsterna kan hänföras till inkomst av näringsverksamhet.

Enligt förvaltningsrättens mening är den skönsmässiga höjningen av X.G. inkomster motiverad. Vidare har det inte framkommit skäl för att göra en annan beräkning. Till följd av detta finns det även grund för att skönsmässigt höja utgående mervärdesskatt. Det har inte framkommit skäl att frånga Skatteverkets uppskattning av beloppet av utgående mervärdesskatt.

Skattetillägg

Eftersom det finns förutsättningar för skönsbeskattning finns det även grund för att ta ut skattetillägg på det sätt som Skatteverket har beslutat. Det har enligt förvaltningsrättens mening inte kommit fram något som skulle kunna medföra hel eller delvis befrielse från det påförda skattetillägget (jfr 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen).

Ersättning för kostnader

X.G. har inte vunnit bifall till sin talan. Förvaltningsrätten anser inte heller att målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte kommit fram synnerliga skäl att ändå bevilja honom ersättning (se 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen). X.G:s yrkande om ersättning för kostnader ska därför avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2019-04-04, Green, Gavelin och Ericsson):

Som allmän utgångspunkt gäller att Skatteverket har bevisbördan för omständigheter på inkomstsidan. För beskattningsåren 2014 och 2015 ska Skatteverket göra sannolikt att det finns sådana brister i X.G:s deklARATION att skatten inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. För beskattningsåret 2013 är det fråga om efterbeskattning. Skatteverket har då att visa att det klart framgår att X.G. har lämnat oriktiga uppgifter om ett konkret belopp av någon betydelse eller att deklarerade inkomster väsentligt understigit de verkliga inkomsterna (jfr HFD 2012 ref. 65).

Att insättningarna ägt rum på det sätt och i den omfattning som Skatteverket påstår vinner stöd av utredningen. Skatteverket har emellertid inte presenterat något material som förklarar vad det ska ha varit fråga om för verksamhet. Kammarrätten anser att enbart det förhållandet att insättningarna ägt rum inte ger tillräckligt stöd för slutsatsen att det också föreligger oredovisade skattepliktiga näringsinkomster. Med hänsyn härtill och då Skatteverket inte heller gjort sannolikt att de insatta beloppen är att hänföra till inkomst av tjänst ska överklagandet bifallas. – Kammarrätten bifaller överklagandet och upphäver förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut.