

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3201-07

meddelad i Stockholm den 9 april 2009

KLAGANDE

AA

Ombud: Advokat Lennart Wingqvist
Birger Jarlsgatan 2
114 34 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 24 april 2007 i mål nr 81-07,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2005 och skattetillägg m.m.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med delvis bifall till överklagandet och med ändring av kammarrättens dom
bestämmer Regeringsrätten att den skönsmässiga höjningen av AAs inkomst av
tjänst ska sättas ned till 20 000 kr.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Dok.Id 68635

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

Mål nr
3201-07

Regeringsrätten beviljar AA ersättning med 6 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att Regeringsrätten undanröjer såväl skönstaxeringen som påfört skattetillägg samt att han beviljas ersättning för ombudskostnader i underinstanserna i enlighet med yrkandet i kammarrätten och i Regeringsrätten med 7 500 kr. Han anför bl.a. följande. Som framhållits i underinstanserna ligger Skatteverkets förbehållsbelopp väsentligt högre än Konsumentverkets normer för skäliga levnadskostnader för ensamstående. Skatteverkets förbehållsbelopp utgör en på sociala grunder tillkommen schablon till skydd för den enskilde och dennes familj i samband med utmätning. Den är av detta skäl relativt generöst utformad. När det gäller skönstaxering fordrar skyddet för den enskildes rättssäkerhet i stället att beloppsmarginalen sätts åt andra hållet. Ingen ska riskera att bli beskattad och bestraffad genom skattetillägg för inkomst han inte haft. Det är inte rimligt att en domstol i ett mål om skönstaxering – utan stöd av omständigheterna i övrigt – presumerar att den skattskyldige haft levnadskostnader som t.o.m. går utöver vad Konsumentverket, som är den mest initierade och kompetenta myndigheten på området, anser utgöra skälig levnadsnivå.

Skatteverket avstyrker bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Verket instämmer i kammarrättens bedömning att AA inte haft några utgifter för eget boende men att han likväl inte tillfredsställande kunnat förklara hur han klarat att betala sina levnadskostnader under det aktuella året. På denna grund finns förutsättningar för skönsmässig uppskattning av inkomsterna. Genom att inte till någon del räkna med bostadskostnader och dessutom reducera förbehållsbeloppet med utgifter förenade med eget boende måste kammarrätten anses ha tagit vederbörlig hänsyn till AAs invändningar. Då grund för skönstaxering föreligger finns också förutsättningar för påförande av skattetillägg. Skäl för eftergift av skattetilägget har inte framkommit. – Skatteverket har inget att erinra mot att AA får ersättning för ombudskostnader i Regeringsrätten med yrkat belopp.

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).

Mål nr
3201-07

Skönstaxering är en utväg som ska tillgripas när inkomsterna inte kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. Syftet med en skönstaxering får inte vara annat än att söka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga taxeringsresultatet (prop. 1955:160 s. 102 och prop. 2002/03:106 s. 133).

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

Skatteverket har som grund för skönstaxering åberopat en av verket genomförd s.k. kontantberäkning, dvs. en beräkning av AAs kontanta inkomster och utgifter samt förmögenhetsförändringar för att på så sätt bestämma den summa av kontanta medel som han har haft till sitt förfogande under beskattningsåret. Kontantberäkningen visar ett överskott om 13 642 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 beräkning av levnadskostnader använt Riksskatteverkets förbehållsbelopp vid utmätning av lön m.m. (RSFS 2003:38), vilket för år 2004 uppgick till 4 152 kr per månad för ensamstående.

AA har uppgett följande om sin levnadssituation under beskattningsåret. Han har inte haft någon egen bostad. Han har gjort begränsade klädinköp och även i övrigt levt sparsamt. Av ett intyg från hans flickvän framgår att han bott hos henne de flesta helger och även mycket i veckorna samt att han var arbetslös och inte kunde bidra särskilt mycket till matkostnaderna.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Skatteverkets beslut om skönstaxering bygger som nämnts på en av verket genomförd kontantberäkning. Enligt Regeringsrättens mening måste vid denna bevismetod 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.

Av utredningen i målet framgår att AA för beskattningsåret deklarerat en inkomst om 17 500 kr. Skatteverket har obesträtt uppgett att denna inkomst har erhållits i slutet av året från två olika arbetsgivare. Hans far har vidare uppgett att föräldrarna under året före beskattningsåret inte hade några utgifter för AAs försörjning och att han, som andra vuxna personer, levt sitt eget liv och mycket

sällan vistats hos föräldrarna. Länsrätten har dragit slutsatsen av dessa uppgifter att AAs föräldrar inte har försörjt honom sedan han gick ut gymnasiet år 2002. Bortsett från den omständigheten att AA synes ha haft ett rum i föräldrarnas bostad till sin disposition under år 2004 saknas uppgifter som tyder på att situationen i övrigt under detta år varit annan än den som länsrätten grundat sin bedömning på. Det finns inte heller några uppgifter om att han haft inkomster sparade från tidigare år eller att han haft andra sparade medel för sin försörjning fram till de tillfällen då han uppbar de deklarerade löneinkomsterna. Enligt Regeringsrättens mening ger utredningen inte anledning till annan slutsats än att AA under beskattningsåret måste ha haft ytterligare inkomster. Dessa inkomster ska därför uppskattas till ett skäligt belopp med hänsyn till vad som kommit fram i målet.

Underinstansernas avgöranden innebär att det av AA deklarerade beloppet inte räckt till för att betala hans levnadskostnader beräknade enligt förbehållsbeloppet. AA har mot detta anfört att han genom sin livsföring haft möjlighet att klara sina levnadskostnader med ett lägre belopp än förbehållsbeloppet.

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 2003:25).

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.).

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 till tillgodosedda på annat sätt har rätt till bistånd av socialnämnden för sin försörjning och sin livsföring i övrigt

Mål nr
3201-07

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 2004 uppgick till 2 650 kr per månad avseende personliga kostnader för en ensamstående person.

Även om de nu nämnda sätten att beräkna levnadskostnader inte är helt jämförbara kan konstateras att förbehållsbeloppet vid utmätning om 4 152 kr är jämförelsevis högt beräknat.

De av AA lämnade upplysningarna om hans levnadssätt under året motsägs inte av annan utredning i målet. Det finns därför anledning att uppskatta det skönsmässiga beloppet med viss försiktighet. Enligt Regeringsrättens mening bör uppskattningen i detta fall göras med utgångspunkt i riksnormen för det aktuella året avseende personliga levnadskostnader på 2 650 kr per månad och med hänsyn tagen till uppgiften att hans flickvän i viss mån bidragit till hans försörjning. Hans levnadskostnader för tiden innan han fick löneutbetalningar i slutet av året kan skäligen uppskattas till 20 000 kr. Han ska därför skönstaxeras för motsvarande belopp.

Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg påföras den skattskyldige i samband med att skönstaxering sker. Någon sådan omständighet som enligt 5 kap. 14 § TL ska medföra hel eller delvis befrielse från tillägget har inte kommit fram. Skattetillägg ska därför tas ut på ett underlag av 20 000 kr.

AA har delvis fått bifall till sitt överklagande. Därmed föreligger förutsättningar för att bevilja honom ersättning för kostnader i målet enligt lagen (1989:487) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

I redogörelsen för vilka åtgärder som hans ombud vidtagit i Regeringsrätten har bl.a. angetts genomgång av kammarrättens dom. Detta är en åtgärd som ingår i den av kammarrätten beviljade ersättningen varför ersättning för denna åtgärd inte kan medges. Någon tidsmässig uppskattning av detta moment har inte lämnats.

Mål nr
3201-07

Regeringsrätten bestämmer att ersättning ska utgå med skäliga 6 000 kr för kostnader i Regeringsrätten. Skäl för ytterligare ersättning för kostnader i länsrätten föreligger inte.

Marianne Eliason

Lars Wennerström

Peter Kindlund

Anna-Karin Lundin

Kristina Ståhl

Magnus Mathiasson
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I
Föredraget 2008-10-15