



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

## Insättning på konto

*Kammarrätters rättstillämpning i mål om beskattning av insättningar på  
privata bankkonton*

Linn Svensson

Juridiska institutionen

Juristprogrammet, höstterminen 2020

Examensarbete, 30 högskolepoäng

Handledare: Robert Pålsson

Examinator: Bo Svensson

# Innehållsförteckning

<b>Förkortningar</b>	<b>4</b>
<b>1 Inledning</b>	<b>5</b>
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte	6
1.3 Avgränsningar	7
1.4 Metod och material	7
1.4.1 Beskrivning av rättsläget	7
1.4.2 Undersökning av kammarrättspraxis	9
1.4.3 Likhetsprincipen som analysinstrument	11
1.5 Disposition	11
<b>2 En precisering av likhetsprincipen</b>	<b>12</b>
2.1 Likhetsprincipens krav på rättstillämpningen	12
2.1.1 Likhetsprincipen i lagstiftning	12
2.1.2 Likhetsprincipen i doktrin	13
2.2 Sammanfattning	14
<b>3 Gränsdragningen mellan skattepliktig inkomst och skattefri gåva</b>	<b>15</b>
3.1 Inkomstbegreppet	15
3.1.1 Inkomstslag	15
3.2 Gåvobegreppet	17
3.2.1 Gåvor med koppling till anställningsförhållande	18
3.2.2 Gåvor med koppling till internetinkomster	19
3.3 Sammanfattning	20
<b>4 Parternas skyldigheter och olika beslut under skatteförfarandet</b>	<b>21</b>
4.1 Den skattskyldiges uppgifts- och dokumentationsskyldighet	21
4.2 Skatteverkets utredningsskyldighet	23
4.3 Beslut om skatt	24
4.4 Särskilt om efterbeskattning	24
4.4.1 Oriktig uppgift i förhållande till uppgifts- och utredningsskyldighet	25
4.4.2 Krav på orsakssamband vid efterbeskattning	26
4.5 Särskilt om skönsbeskattning	26
4.5.1 Skönsbeskattning eller annan avvikelse	27
4.5.2 Kontantberäkning som bevismetod	29
4.6 Sammanfattning	29
<b>5. Bevisregler vid inkomstbeskattning</b>	<b>31</b>
5.1 Bevisbörda	31
5.2 Beviskrav	32
5.3 Bevisbörda och beviskrav vid skönsbeskattning	33
5.4 Sammanfattning	34

<b>6 Kammarrättspraxis angående insättningar på privata bankkonton</b>	<b>35</b>
6.1 Bedömning av inkomstslag	35
6.1.1 Inledning	35
6.1.2 Likheter och skillnader i motivering av inkomstslag	35
6.1.3 Slutsats	37
6.1.4 Sammanställning i tabellform	37
6.2 Förklaringar från den enskilde	38
6.2.1 Inledning	38
6.2.2 Likheter och skillnader i vilket ansvar som läggs på den enskilde	38
6.2.3 Slutsats	41
6.2.4 Sammanställning i tabellform	41
6.3 Skönsbeskattning eller annan avvikelse	41
6.3.1 Inledning	41
6.3.2 Likheter och skillnader i fråga om tillämpning av skönsbeskattning	42
6.3.3 Slutsats	43
6.3.4 Sammanställning i tabellform	44
<b>7 HFD 2020 ref. 52 i jämförelse med kammarrättspraxis</b>	<b>45</b>
7.1 Bedömning av inkomstslag	45
7.2 Förklaringar från den enskilde	46
7.3 Skönsbeskattning eller annan avvikelse	48
7.4 Sammanställning i tabellform	49
<b>8 Avslutande reflektioner</b>	<b>50</b>
<b>Källförteckning</b>	<b>53</b>
Offentligt tryck	53
Propositioner	53
Statens offentliga utredningar	53
Rättsfallsregister	53
EU-domstolen	53
Högsta domstolen	53
Högsta förvaltningsdomstolen	53
Kammarrätt	54
Litteratur	55
Böcker	55
Artiklar	57
Internetkällor	57

## Förkortningar

A.a.	anfört arbete
cit.	citeras
Diss.	dissertation, doktorsavhandling
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
EU	Europeiska Unionen
f.	och följande sida
ff.	och följande sidor
FL	förvaltningslag (2017:900)
FPL	förvaltningsprocesslag (1971:291)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (f.d. Regeringsrätten)
IL	inkomstskattelagen (1999:1229)
kap.	kapitel
m.fl.	med flera
NJA	Nytt juridiskt arkiv
not.	notis
nr.	nummer
p.	punkt
prop.	proposition
ref.	referatmål
RF	regeringsformen (1974:152)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida, sidor
SFL	skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar
uppl.	upplaga

*“En gång i tiden, fast inte för så länge sedan, fanns det ett land högt upp i norra Europa där människorna turades om att betala för sin del av den gemensamma middagen.”<sup>1</sup>*

## 1 Inledning

### 1.1 Bakgrund

I takt med teknikens utveckling har människors möjligheter att sätta in pengar på varandras konton ökat. Den vanligaste formen för sådana omedelbara konto-till-konto-överföringar i Sverige är Swish.<sup>2</sup> Företaget anger själva att de i oktober 2020 hade 7 723 852 privat-användare som gjorde 34 383 204 transaktioner till ett belopp om totalt 19 813 131 618 kr.<sup>3</sup> Inte sällan rapporteras det i media om inkomstskatterättsliga aspekter av sådana insättningar. “Skatteverket jagar fusk med Swishbetalningar”<sup>4</sup> och “Småföretagare jobbade svart och tog betalt via Swish – Skatteverket hittade bevis på Facebook”<sup>5</sup> är två exempel på rubriker. Det är inte heller ovanligt att mål om beskattning på grundval av insättningar på bankkonto når förvaltningsdomstol. Sådana mål gäller inte bara Swish-betalningar utan även banköverföringar och kontantinsättningar. Landets fyra kammarrätter fällde 134 avgöranden under 2019 gällande inkomstbeskattning med koppling till insättningar på privata bankkonton.<sup>6</sup> I den här uppsatsen kommer kammarrätters bedömningar i sådana mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton att jämföras för att undersöka om målen behandlas lika.

För att en insättning på ett privat bankkonto ska kunna beskattas av Skatteverket krävs att insättningen utgör en skattepliktig inkomst. Mål om insättningar på privata bankkonton initieras vanligtvis genom att Skatteverket begär in kontoutdrag från den enskildes bank och gör gällande att insättningar på den skattskyldiges konto utgör skattepliktiga inkomster. Den skattskyldige kan i sin tur hävda att insättningarna utgör skattefria inkomster i form av gåvor, återbetalning av lån eller liknande. Huvudprincipen vid inkomstbeskattning är att bevisbördan ligger på

---

<sup>1</sup> Swish, *Vår historia* (18/11 2020), <https://www.swish.nu/om-swish>.

<sup>2</sup> Riksbanken, *Så betalar svenskarna*, 7/11 2019 (18/11 2020), <https://www.riksbank.se/globalassets/media/rapporter/sa-betalar-svenskarna/2019/svenska/sa-betalar-svenskarna-2019.pdf>.

<sup>3</sup> Swish, *Månadsrapport oktober 2020* (18/11 2020), hämtad från <https://www.swish.nu/om-swish>.

<sup>4</sup> Dahlberg, Joel, *Skatteverket jagar fusk med swishbetalningar*, Svenska Dagbladet 8/9 2015 (18/11 2020), <https://www.svd.se/skatteverket-jagar-fusk-med-swishbetalningar>.

<sup>5</sup> Forsberg, Åsa, *Småföretagare jobbade svart och tog betalt via swish - Skatteverket hittade bevis på Facebook*, Bäragsbladet/ Arboga tidning 18/6 2018 (18/11 2020),

<https://www.bblat.se/artikel/smaforetagare-jobbade-svart-och-tog-betalt-via-swish-skatteverket-hittade-bevis-pa-fac-ebook>.

<sup>6</sup> Sökning på JUNO med orden “insättning” och “inkomstbeskattning” resulterade i 134 avgöranden i kammarrätt under år 2019.

Skatteverket vid inkomster.<sup>7</sup> Utgångspunkten är därmed att Skatteverket ska nå upp till tillämpligt beviskrav för att insättningar ska anses utgöra skattepliktiga inkomster. HFD har flera gånger konstaterat att beviskravet inom det ordinarie förfarandet ligger på nivån sannolikt och det har även bekräftats i förarbeten.<sup>8</sup> Vid efterbeskattning är det istället ett strängare beviskrav som tillämpas än i det ordinarie beskattningsförfarandet.<sup>9</sup> En förutsättning för efterbeskattning är att det föreligger en oriktig uppgift. För att en uppgift ska anses vara oriktig behöver det klart framgå att den är felaktig eller att uppgiften har utelämnats.<sup>10</sup>

Rättens ledamöter är fria i sin bevisvärdering, vilket innebär att domarna är fria att värdera styrkan av den bevisning som kommit in för att sedan kunna ta ställning till om beviskravet är uppfyllt.<sup>11</sup> Vad alla domstolar i Sverige däremot är bundna till är likhetsprincipen. Av 1 kap. 9 § RF följer att både domstol och Skatteverket ska beakta allas likhet inför lagen. När rättstillämparna har ett visst manöverutrymme i sitt beslutsfattande ställer likhetsprincipen krav på att jämförbara fall ska behandlas lika.<sup>12</sup> Kammarrätterna ska därmed behandla jämförbara skattemål om insättningar likformigt.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka kammarrättsavgöranden i jämförbara mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton och analysera om målen behandlas lika utifrån de krav som likhetsprincipen ställer på rättstillämpningen.

Uppsatsen avser mer specifikt att svara på om det föreligger likheter och skillnader mellan hur kammarrätterna bedömer att insättningar utgör skattepliktiga inkomster. Särskilt ska hanteringen av inkomstslag, den enskildes förklaringar och tillämpning av skönsbeskattning analyseras. Likhetsprincipen används som ett analysinstrument för att undersöka om rättstillämpningen i målen är konsekvent. Att analysen görs i ljuset av likhetsprincipen motiveras utifrån målsättningen att jämförbara skattemål ska behandlas likformigt. Analysen kommer att baseras på sex kammarrättsavgöranden i fråga om beskattning av insättningar på privata bankkonton. Under uppsatsarbetet fällde HFD ett nytt avgörande i aktuell måltyp. Uppsatsen inkluderar

---

<sup>7</sup> RÅ 2001 ref. 22 och HFD 2012 ref. 69.

<sup>8</sup> Prop. 2002/03:106 *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet*, m.m. s. 118 f., RÅ 1983 Aa 39 och RÅ 2001 ref. 22.

<sup>9</sup> Prop. 2002/03:106 s. 233.

<sup>10</sup> 49 kap. 5 § och 66 kap. 27 § SFL, prop. 2002/03:106 s. 116 och s. 233, HFD 2012 ref. 69.

<sup>11</sup> Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik & Heuman, Lars, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2009 s. 83 och s. 160.

<sup>12</sup> Se närmare i kapitel 2 om likhetsprincipen.

därför även HFD:s dom och avser att analysera HFD:s bedömning i jämförelse med resultatet från kammarrättsundersökningen.

I syftet ingår även att beskriva huvuddragen i den rättsliga reglering som aktualiseras i mål om insättning på privatkonto. För att kunna undersöka kammarrättspraxis och jämföra målen utifrån inkomstslag, den enskildes förklaringar och skönsbeskattning är det nödvändigt med en förståelse för vilka regler som tillämpas.

### 1.3 Avgränsningar

Avsikten är att ge läsaren en bakgrund och förståelse för de regler som är tillämpliga i mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton. Någon uttömmande beskrivning kommer av utrymmesskäl inte att ges. Utrymmet för uppsatsen medger beskrivning men ingen analys av de aktuella regelverken. Skatteförfarandet och särskilt reglerna om skattetillägg behandlas därför kortfattat. Av syftet framgår att uppsatsens koncentreras till mål om insättningar på privatpersoners bankkonton. Närmare genomgång av urvalsprocessen av kammarrättsdomar finns i avsnitt 1.4.2. Redan här ska dock framhållas att frågor som specifikt rör företag och då särskilt mål om oredovisade intäkter har avgränsats bort.

Likhetsprincipen kopplat till skatterätt är ett uppsatsämne i sig. Redogörelsen för principen har därför begränsats till vad som har varit centralt för att kunna analysera kammarrättspraxis i förhållande till de krav som principen ställer på rättstillämpningen. Likhetsprincipen i form av diskrimineringsförbud behandlas kortfattat. Diskrimineringsförbud kan förklaras som en negation av de krav likhetsprincipen ställer, det vill säga att inte behandla jämförbara fall olika. Det här arbetet fokuserar däremot på frågan om likhetsprincipen följs genom att kammarrätter behandlar jämförbara fall lika. Uppsatsen kommer därför inte att närmare behandla likhetsprincipen i form av diskrimineringsförbud. Av utrymmesskäl kommer inte heller någon utförligare redogörelse av likhetsprincipen inom europarätten att göras.

### 1.4 Metod och material

#### *1.4.1 Beskrivning av rättsläget*

En del av uppsatsens syfte är att beskriva rättsläget i mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton, vilket har gemensamma beröringspunkter med vad som anses vara den rättsdogmatiska metodens huvuduppgift. Det verkar råda en viss konsensus att kärnan i den

rättsdogmatiska metoden är att kartlägga innehållet i gällande rätt.<sup>13</sup> Peczenik menar att rättsdogmatikens huvuduppgift är att tolka och systematisera gällande rätt.<sup>14</sup> Av samma uppfattning är Sandgren som beskriver att rättsdogmatikens uppgift är att fastställa gällande rätt och att det görs genom att ”beskriva gällande rätt och att systematisera denna”.<sup>15</sup> Även Olsen beskriver rättsdogmatikens uppgift som att ”beskriva, systematisera och tolka gällande rätt”.<sup>16</sup> Det finns personer som menar att den rättsdogmatiska metoden inkluderar mer än att kartlägga gällande rätt. Kleineman anser att en aspekt av rättsdogmatisk metod är att kritiskt analysera rättsläget.<sup>17</sup> Även Jareborg instämmer i att det är möjligt att gå längre än att bara beskriva gällande rätt. Han menar att en undersökning efter nya och bättre lösningar ryms inom rättsdogmatiken.<sup>18</sup>

När den rättsdogmatiska metoden syftar till att fastställa gällande rätt förutsätts en gemensam syn på vilka rättskällor som kan användas för ändamålet.<sup>19</sup> Vid tillämpning av den rättsdogmatiska metoden används därför ett begränsat antal rättskällor.<sup>20</sup> Enligt den normativa rättskälleläran är lag, förarbeten, praxis och doktrin de rättskällor som är relevanta och vedertagna för att fastställa det som kallas gällande rätt.<sup>21</sup> En stark kritik som riktas mot den rättsdogmatiska metoden handlar om att rättskälleläran tas för given. Olsen menar att valet och hanteringen av rättskällor i rättsdogmatiska framställningar närmast får en axiomatisk natur, vilket innebär att rättskälleläran behandlas som självklar utan att problematiseras.<sup>22</sup> I uppsatsens första del ifrågasätts inte användandet av de traditionellt vedertagna rättskällorna. Jag är medveten om att tillvägagångssättet är problematiskt i den mening att det bygger på outtalade förutsättningar om vilka rättskällor som får användas och vilken tyngd vardera rättskälla har. Jag är av uppfattningen att svaret på en rättslig fråga i hög grad är beroende av rättstillämparen och att det istället för en gällande rätt kan finnas flera olika svar. Jag finner det dock nödvändigt att i

---

<sup>13</sup> Hjertstedt, Mattias, *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt* i Mannelqvist, Ingmansson, Ulander-Wänman (ed.), *Festskrift till Örjan Edström*, Juridiska institutionen vid Umeå universitet, Umeå, 2019 s. 165-173 s. 167.

<sup>14</sup> Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättsäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritze, Stockholm, 1995 s. 312.

<sup>15</sup> Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 3 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2015 s. 43.

<sup>16</sup> Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, Svensk Juristtidning 2004, s. 111-145 s. 111.

<sup>17</sup> Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod* i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018 s. 21-46 s. 36.

<sup>18</sup> Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning 2004, s. 1-10 s. 4.

<sup>19</sup> Gunnarsson, Åsa & Svensson, Eva-Maria, *Genusrättsvetenskap*, Studentlitteratur, Lund, 2009 s. 93.

<sup>20</sup> Sandgren s. 43 jämte Kleineman s. 21.

<sup>21</sup> Sandgren s. 40.

<sup>22</sup> Olsen s. 114.



första delen av uppsatsen försöka systematisera rättsläget, för att senare kunna ta avstamp i rättsreglerna i undersökningen av kammarrättspraxis.

Vidare kännetecknas rättsdogmatisk metod av att ett rättstillämparperspektiv anläggs. Peczenik anser att slutmålet med den rättsdogmatiska metoden är att bistå rättspraxis.<sup>23</sup> Gunnarsson och Svensson menar att tillämparen av metoden intar ett rättstillämparperspektiv och tänker sig domaren som mottagare av arbetet.<sup>24</sup> Olsen anser även hon att den svenska rättsdogmatikern skriver för domaren.<sup>25</sup> Eftersom uppsatsen syftar till att ge läsaren svar på vilka regler kammarrätterna ska ta i beaktande i sin prövning och senare analysera kammarrättspraxis så anläggs ett rättstillämparperspektiv. Den tänkta läsaren är någon som ska lösa ett praktiskt problem.

#### *1.4.2 Undersökning av kammarrättspraxis*

För att kunna svara på frågan hur rätten tillämpas i praktiken kommer jag att studera empiriskt material i form av sex kammarrättsavgöranden. Kammarrätternas motiveringar i fråga om insättningar utgör skattepliktig inkomst kommer att undersökas och analyseras i förhållande till varandra. Att studera hur rätten tillämpas i praktiken med hjälp av empiriskt material står i kontrast till den rättsdogmatiska metoden och dess krav på förankring i rättskällevärdet.<sup>26</sup> Jag kommer att arbeta kvalitativt i den mening att jag kommer att tolka sex avgöranden och urskilja eventuella faktorer som skiljer dem åt. Avsikten med urvalet av domar var att få fram mål där omständigheterna var tillräckligt lika för att betraktas som jämförbara, vilket möjliggör en analys huruvida målen behandlas likformigt. Urvalsprocessen mynnade ut i sex kammarrättsavgöranden från två kammarrätter, Kammarrätten i Jönköping och Kammarrätten i Göteborg.

Urvalet av kammarrättsmål har konkret gjorts enligt följande. Jag gjorde en sökning i JUNO på avgöranden i kammarrätt under 2019 med hjälp av orden "insättning" och "inkomstbeskattning". Resultatet blev 134 domar. Jag började gå igenom målen och sållade bort sådana som var irrelevanta för uppsatsen. Eftersom jag har valt att avgränsa min uppsats till insättningar på privatpersoners bankkonton sållade jag bort mål som hade koppling till företag, exempelvis när företag var part i målet, när företrädare blev beskattade på grund av att det

---

<sup>23</sup> Peczenik s. 314.

<sup>24</sup> Gunnarsson & Svensson s. 93.

<sup>25</sup> Olsen s. 113.

<sup>26</sup> Kleinman s. 29.

förekommit osanna fakturor i bolaget eller när den enskilde hade fått insättningar från sitt eget bolag. Även mål där rättsfrågan inte var förutsättningar för beskattning av insättningar på privata bankkonton och mål där kammarrätterna i sina domskäl endast hänvisar till förvaltningsrätternas bedömningar sällades bort. Vidare bortsåg jag från mål där Skatteverket medgav bifall till den enskildes yrkande och mål där insättningarna så gott som uteslutande kom från den enskildes arbetsgivare och därav presumerades utgöra lön.

Urvalsprocessen resulterade i följande avgöranden:

- Kammarrätten i Jönköpings dom den 4 april 2019 i mål nr. 1420–1425-18
- Kammarrätten i Göteborgs dom den 12 juni 2019 i mål nr. 5299–5300-18
- Kammarrätten i Göteborgs dom den 26 augusti 2019 i mål nr. 646-19
- Kammarrätten i Göteborgs dom den 29 augusti 2019 i mål nr. 1018–1019-19
- Kammarrätten i Jönköpings dom den 27 september 2019 i mål nr. 2976–2977-18
- Kammarrätten i Jönköpings dom den 4 oktober 2019 i mål nr. 3290–3291-18.

Vid tidpunkten för mitt urval hade HFD meddelat prövningstillstånd i Kammarrätten i Jönköpings mål nr. 1420–1425-18.<sup>27</sup> Under arbetet med uppsatsen kom HFD med sitt avgörande HFD 2020 ref. 52. Eftersom HFD 2020 ref. 52 rör förutsättningar för beskattning på grundval av insättningar på den skattskyldiges bankkonto är avgörandet relevant för uppsatsen. Avgörandet inkluderas därför i uppsatsen genom att analyseras och jämföras med resultatet från undersökningen av kammarrättspraxis.

Slutligen ska framhållas att det är de explicita motiveringarna i respektive avgörande som kommer att undersökas. Det som inte framgår ordagrant i målen, vad rätten faktiskt tagit i beaktande, går däremot inte att utreda.<sup>28</sup> Att enbart läsa rättens domskäl innebär därmed en begränsning i den mening att jag inte får hela bilden klar för mig. Slutsatserna som dras kan därför inte tillmätas samma tyngd som om jag hade suttit med i rättssalen eller haft tillgång till alla aktbilagor i målen. Vidare kan inte någon generell slutsats dras mot bakgrund av att urvalet är begränsat till sex kammarrättsavgöranden och ett fall från HFD. Vad som däremot är möjligt är att belysa eventuella problem på grundval av domarna.

---

<sup>27</sup> Högsta förvaltningsdomstolen, *Prövningstillstånd meddelat i mål om inkomstskatt samt skattetillägg*, 11/9 2019 (9/10 2020), <https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/avgoranden/2019/28782/>.

<sup>28</sup> Pålsson, Robert, *Intuition och rättsfärdigande i skatterätten*, Skattensytt 1998, s. 541-549 s. 544 ff.

### *1.4.3 Likhetsprincipen som analysinstrument*

Uppsatsens syfte är att undersöka om kammarrätter behandlar jämförbara mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton lika. Likhetsprincipen kommer att användas som ett verktyg för att senare kunna peka på om rättstillämpningen i de aktuella målen är konsekvent eller inte. Eftersom likhetsprincipen ställer krav på att lika fall ska behandlas lika krävs en bedömning av vilka mål som är tillräckligt lika för att en jämförelse ska vara befogad. Inledningsvis ska framhållas att jag är medveten om att min urvalsprocess och konstruktion av vilka fall som är jämförbara är subjektiv. En annan bedömare skulle kunna komma fram till en annan slutsats vad gäller jämförbarhet.

De sex mål som undersöks innehåller gemensamma faktorer som leder till att de kan betraktas som jämförbara. Skatteverket har i samtliga fall gjort gällande att insättningar på den enskildes bankkonto utgör skattepliktiga inkomster som den enskilde inte har redovisat i sin inkomstdeklaration. Den enskilde är i samtliga avgöranden en privatperson som har motsatt sig Skatteverkets påstående och invänt att insättningarna är skattefria inkomster i form av gåvor eller återbetalningar av lån. Tid för avgörande och vilka domstolar som har avgjort målen är även det aspekter som medför jämförbarhet. Samtliga sex domar har avgjorts under 2019, tre stycken av Kammarrätten i Jönköping och tre stycken av Kammarrätten i Göteborg. Att det är tre avgöranden från vardera domstol innebär dessutom att en jämförelse mellan Kammarrätten i Jönköping och Kammarrätten i Göteborg kan göras.

## 1.5 Disposition

I kapitel 1 presenteras uppsatsens ämne, syfte och metod. Kapitel 2 beskriver med vilken innebörd likhetsprincipen kommer att användas i arbetet. I kapitel 3 behandlas gränsdragningen mellan vad som är att betrakta som skattepliktig inkomst respektive skattefri gåva. Vilka skyldigheter den skattskyldige respektive Skatteverket har under skatteförfarandet presenteras i kapitel 4. I kapitel 4 redogörs även för vilka beslut om skatt som Skatteverket kan fatta, särskilt fokus läggs på beslut om efterbeskattning och skönsbeskattning. Kapitel 5 beskriver vilka bevisregler som gäller i mål om beskattning av insättningar på konto. Kapitel 6 utgör undersökning och analys av kammarrättspraxis, vilket i kapitel 7 följs upp av en analys av det nya rättsfallet HFD 2020 ref. 52. Avslutande reflektioner görs i kapitel 8.

## 2 En precisering av likhetsprincipen

Eftersom syftet med uppsatsen är att analysera om kammarrättsavgöranden behandlas lika kommer följande kapitel att tillägnas likhetsprincipen och de krav principen ställer på rättstillämpningen. Det finns inte någon allmängiltig definition av likhetsprincipen och därför kommer olika tolkningar av principen att presenteras, för att slutligen beskriva med vilken innebörd likhetsprincipen kommer att användas i uppsatsen.

### 2.1 Likhetsprincipens krav på rättstillämpningen

#### 2.1.1 Likhetsprincipen i lagstiftning

Av 1 kap. 9 § RF följer att domstolar och förvaltningsmyndigheter ska beakta allas likhet inför lagen och iakttä saktighet och opartiskhet. Stadgandet riktar sig därmed till rättstillämpningen. Enligt förarbeten är paragrafen en modern form av det tidigare stadgandet i 16 § 1809 års RF om att "konungen bör rätt och sanning styrka".<sup>29</sup> I 5 § 2 st. FL återupprepas att myndigheter ska vara sakliga och opartiska i sin verksamhet. Bestämmelsen är enligt propositionen ett uttryck av objektivitetsprincipen och innebär ett förbud mot att påverkas av andra intressen än dem som myndigheten ska tillgodose eller andra omständigheter än sådana som enligt tillämpliga författningar får beaktas.<sup>30</sup> Skyldigheten att agera sakligt och opartiskt innefattar enligt propositionen även ett krav på att respektera allas likhet inför lagen.<sup>31</sup> När FL trädde i kraft var det utan att likhetsprincipen uttrycktes ordagrant. Motiveringen var att ett krav på allas likhet inför lagen omfattades av objektivitetsprincipen. I utredningen angavs att det saknas anledning att komplicera bilden med en kompletterande skyldighet att även beakta likhetsprincipen.<sup>32</sup>

Skyldigheten för rättstillämpare att beakta allas likhet inför lagen i 1 kap. 9 § RF innebär inte motsatsvis att lagstiftaren har full frihet att behandla personer olika. Sverige är sedan 1995 medlem i EU, vilket medför att lagstiftaren är bunden av EU:s rättsordning.<sup>33</sup> Hettne beskriver likabehandlingsprincipen som stommen i EU-fördraget och menar att den kommer till uttryck på många ställen.<sup>34</sup> Likabehandlingsprincipen och att lika fall ska behandlas lika är enligt Hettne en

---

<sup>29</sup> Prop. 1973:90, *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.* s. 234.

<sup>30</sup> Prop. 2016/17:180, *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag* s. 59 f.

<sup>31</sup> Prop. 2016/17:180 s. 289 f.

<sup>32</sup> SOU 2010:29 *En ny förvaltningslag* s. 150 och s. 156.

<sup>33</sup> 10 kap. 6 § RF och Lag (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen.

<sup>34</sup> Hettne, Jörgen, *Rättsprinciper som styrmedel: allmänna rättsprinciper i EU:s domstol*, Norstedts Juridik, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 2008 s. 122.

förutsättning för att den inre marknaden ska fungera.<sup>35</sup> I Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna, som har samma ställning som EU-fördragen,<sup>36</sup> är avsnitt III helt tillägnad jämlikhet. Artikel 20 stadgar att alla människor är lika inför lagen och i artikel 21 finns ett diskrimineringsförbud. EU-domstolen har uttalat att likhetsprincipen innebär att lika situationer inte får behandlas olika och att olika situationer inte får behandlas lika, såvida det inte finns sakliga skäl för sådan behandling.<sup>37</sup> Krav på objektivitet och likabehandling i form av ett diskrimineringsförbud återfinns även i EKMR. Av artikel 14 följer att de fri- och rättigheter som anges i EKMR ska säkerställas utan diskriminering. När Sverige inkorporerade EKMR infördes samtidigt ett krav på att lagstiftaren inte får meddela lag eller annan föreskrift som står i strid mot konventionen.<sup>38</sup> Föreligger en normkonflikt mellan EKMR och en inhemsk föreskrift ska rättstillämparen se till att konventionsbestämmelsen får genomslag i rättstillämpningen.<sup>39</sup>

### *2.1.2 Likhetsprincipen i doktrin*

Närmare innebörd av likhetsprincipen har behandlats i doktrin. Welinder delar in likformighet i en objektiv del och en subjektiv del. Den objektiva likformigheten innebär enligt Welinder att personer som har samma skatteförmåga betalar lika stor skatt. Den subjektiva likformigheten är istället principen om att alla är lika inför lagen.<sup>40</sup> Hultqvist menar att det finns tre aspekter av likhetsprincipen inom skatterätten. Den första aspekten är ekonomisk likabehandling, att ekonomiskt likvärdiga transaktioner ska behandlas på samma sätt. Den andra aspekten är det närmast självklara kravet i en rättsstat att domstolar och myndigheter ska beakta allas likhet inför lagen. Den tredje aspekten är att likabehandling kan vara ett argument för att se till att de som är skattskyldiga även fullgör sin skyldighet.<sup>41</sup> Petrén och Ragnemalm menar att kravet på allas likhet inför lagen i 1 kap. 9 § RF har särskild betydelse i de fall rättstillämparen har en viss frihet att bedöma olika situationer. Stadgandet ställer då krav på att rättstillämparna ska använda sitt manöverutrymme på ett likformigt och objektivt sätt.<sup>42</sup> Gunnarsson menar att det är viktigt att göra en skillnad mellan likhet och identitet. Fall som är totalt lika är identiska, men till skillnad mot identiteten är likheten alltid relativ. Att lika fall ska behandlas lika kan inte enbart

---

<sup>35</sup> Hettne s. 22.

<sup>36</sup> Artikel 6 Fördraget om Europeiska unionen.

<sup>37</sup> EU-domstolens dom den 11 juli 2006 i mål C-313/04, Egenberger m.fl. p. 33.

<sup>38</sup> Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna och 2 kap. 19 § RF.

<sup>39</sup> Prop. 1993/94:117 *Inkorporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor* s. 37.

<sup>40</sup> Welinder, Carsten, *Beskattning av inkomst och förmögenhet. D. 2*, Studentlitteratur, Lund, 1981 s. 189 f.

<sup>41</sup> Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 1995 s. 60 f.

<sup>42</sup> Petrén, Gustaf & Ragnemalm, Hans, *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, 12 uppl., Institutionen för offentlig och internationell rätt, Stockholm, 1980 s. 38.

förstås som att identiska fall ska behandlas lika, utan även att relativt lika fall ska behandlas lika.<sup>43</sup>

Påhlsson anser att den grundläggande svårigheten med att tillämpa likhetsprincipen ligger i att fastställa vilka fall som är tillräckligt lika för att de ska bli behandlade på ett likformigt sätt.<sup>44</sup> Han menar att likhet och jämförbarhet är en social konstruktion. Eftersom konstruktionen av jämförbarhet är beroende av bedömarens erfarenhetsram är det vilseledande att tala om objektivt lika fall såvida de inte är helt identiska.<sup>45</sup> Påhlsson menar att kravet på likhet sträcker sig längre än kravet på saklighet och opartiskhet eftersom likhetsprincipen innefattar ett krav på konsekvens. Även om kraven på saklighet och opartiskhet iakttas kan det fortfarande föreligga flera handlingsalternativ för beslutsfattaren. Likhetsprincipen innefattar då ett krav på konsekvens i beslutsfattandet.<sup>46</sup>

## 2.2 Sammanfattning

Både Skatteverket och förvaltningsdomstolarna har många gånger ett visst manöverutrymme i sitt beslutsfattande, men likhetsprincipen ställer krav på att jämförbara fall ska behandlas lika. För att avgöra vilka fall som är lika måste rättstillämparen konstruera en jämförbarhet genom en subjektiv bedömning avseende vilka omständigheter i målen som är relevanta eller inte. Likhetsprincipen kan därför sägas ställa krav under flera skeden i processen. Principen ställer krav på att jämförbarhet konstrueras innan beslutsfattande, att lika fall behandlas lika när ett beslut väl ligger på bordet och slutligen att det föreligger konsekvens i rättstillämpningen i framtida fall.

---

<sup>43</sup> Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus Förlag, Diss. Umeå universitet, Uppsala, 1995 s. 110.

<sup>44</sup> Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, 4 uppl., Iustus Förlag, Uppsala, 2018 s. 100.

<sup>45</sup> Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus Förlag, Uppsala, 2007 s. 41.

<sup>46</sup> Påhlsson, *Likhet inför skattelag*, s. 41.

### 3 Gränsdragningen mellan skattepliktig inkomst och skattefri gåva

I mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton är det vanligt förekommande att Skatteverket gör gällande att insättningar utgör skattepliktiga inkomster, medan den enskilde hävdar att insättningarna är skattefria. Eftersom den skattskyldige ska redovisa alla skattepliktiga inkomster som är hänförliga till ett visst inkomstslag i sin inkomstdeklaration är det av betydelse att klargöra vad som är skattepliktigt och inte. I kapitlet redogörs därför skillnaden mellan skattepliktig inkomst och skattefri gåva.

#### 3.1 Inkomstbegreppet

Det har varken ansetts realistiskt eller ändamålsenligt att fastställa ett enhetligt inkomstskattebegrepp och det har därför dömts ut av flera skatterättsvetenskapsmän. En teoretisk diskussion om en definition har dock tillskrivits relevans.<sup>47</sup>

Det svenska inkomstbegreppet inom skatterätten har enligt Lodin inspirerats av det nationalekonomiska inkomstbegreppet och den så kallade källteorin. Smiths definition av inkomst brukar benämnas det nationalekonomiska inkomstbegreppet. Smith beskriver inkomst som ett mått på intjänade resurser som kan användas till konsumtion utan att förmögenheten hos den som äger inkomsterna minskar. Enligt Lodin uttrycker begreppet inkomst vid inkomstbeskattning den skattskyldiges skatteförmåga och blir då ett mått på den resurs som den skattskyldige ska betala en del av i inkomstskatt.<sup>48</sup> Beskattning kan enligt källteorin endast ske av sådan inkomst som kommer från en varaktig inkomstkälla.<sup>49</sup> Inkomstkällor i inkomstskattelagens mening har givits beteckningen inkomstslag. En förutsättning för att en inkomst ska vara skattepliktig är att inkomsten kan hänföras till ett av inkomstslagen. Om inkomsten inte går att hänföra till ett inkomstslag är den inkomstskattefri, eftersom legalitetsprincipen ställer krav på att skatteplikt måste grundas på en föreskrift i lag.<sup>50</sup>

##### 3.1.1 Inkomstslag

När det kommer till insättning på privata bankkonton är det främst inkomstslaget tjänst som aktualiseras.<sup>51</sup> Avgränsningen till inkomstslaget tjänst bestäms negativt genom att det i lagtexten

---

<sup>47</sup> Gunnarsson s. 157.

<sup>48</sup> Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt Del 1-2*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019 s. 30.

<sup>49</sup> A.a. s. 32.

<sup>50</sup> A.a. s. 59.

<sup>51</sup> Se närmare i avsnitt 6 där den enskilde har beskattats i inkomstslaget tjänst i fem av sex mål.

anges att alla inkomster och utgifter på grund av tjänst ska omfattas, såvida de inte är hänförliga till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital.<sup>52</sup> Inkomstslaget tjänst omfattar främst ersättning som betalas ut för ett arbete i ett anställningsförhållande eller i ett osjälvständigt uppdragsförhållande.<sup>53</sup> Av 10 kap. 1 § IL följer att lagstiftaren med tjänst avser anställning, uppdrag samt annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.<sup>54</sup> Även om det inte föreligger något anställningsförhållande räknas inkomster på grund av en prestation till inkomstslaget tjänst.<sup>55</sup> Det krävs inte att den enskilde har i avsikt att få ekonomiskt utbyte av sina prestationer, utan även hobbyinkomster är skattepliktiga.<sup>56</sup>

Av 13 kap. 1 § IL följer att alla inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Näringsverksamhet definieras som en förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt menas en verksamhet som bedrivs varaktigt och med ett förvärvssyfte. Syftet med verksamheten ska vara att gå med vinst. Det är dock inte avgörande att verksamheten faktiskt går med vinst.<sup>57</sup> Uttrycket förvärvsverksamhet innebär en avgränsning mot hobbyverksamhet som beskattas i inkomstslaget tjänst. En verksamhet som bedrivs utan vinstsyfte och istället tillgodoser personliga intressen är att betrakta som en hobbyverksamhet.<sup>58</sup>

Alla inkomster och utgifter med grund i innehav av tillgångar och skulder, kapitalvinster och kapitalförluster räknas till inkomstslaget kapital.<sup>59</sup> Inkomstslaget kapital bestäms negativt i den mening att inkomster och utgifter som räknas till inkomstslaget näringsverksamhet faller utanför kapital.<sup>60</sup> Den grundläggande gränsdragningen mellan inkomstslaget tjänst och kapital är att tjänsteinkomster är inkomster på grund av arbete medan kapitalinkomster kommer från egendom.<sup>61</sup>

---

<sup>52</sup> 10 kap. 1 § 1 st. IL.

<sup>53</sup> Lodin s. 60.

<sup>54</sup> 10 kap. 1 § 2 st. IL.

<sup>55</sup> Ondrasek Olofsson, Lydia, *Inkomstskattelag (1999:1229)*, 10 kap. 1 §, Karnov lagkommentar, JUNO (7/11 2020).

<sup>56</sup> Lodin s. 60.

<sup>57</sup> Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén-Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar Del I 1-28 kap.*, 19 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2019 s. 442 och Linders, Ann, *Inkomstskattelag (1999:1229)*, 13 kap. 1 §, Karnov lagkommentar, JUNO (7/11 2020).

<sup>58</sup> Andersson m.fl. s. 443.

<sup>59</sup> 41 kap. 1 § IL.

<sup>60</sup> 41 kap. 1 § 2 st. IL.

<sup>61</sup> Pahlsson m.fl. s. 124.



En förutsättning för att en inkomst är skattepliktig är alltså att den går att hänföra till något av inkomstslagen. Inkomsten kan däremot uttryckligen ha undantagits från skatteplikten och utgör då en så kallad skattefri inkomst.

### 3.2 Gåvobegreppet

I 8 kap. IL framgår vilka inkomster som är skattefria och därmed sådana inkomster som inte behöver redovisas i inkomstdeklarationen. Enligt 8 kap. 2 § IL är förvärv genom arv, testamente, gåva eller bodelning skattefria. Det finns ingen beskrivning i lagtext på vad som är att beteckna som gåva. Emblad skriver att gåva i allmänhet verkar betraktas som ett civilrättsligt begrepp. Det är dock välkänt enligt Emblad att gåvobegreppet inte har någon enhetlig innebörd i civilrätten och att det därför ges olika innebörd i olika civilrättsliga sammanhang.<sup>62</sup> Det har dock framförts i den skatterättsliga litteraturen att det finns vissa gemensamma drag för vad som ska anses utgöra en gåva. Bengtsson menar att det finns tre drag som återkommer vid transaktioner som utgör gåvor: förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Gåvotagaren berikas ekonomiskt på bekostnad av gåvogivaren och överföringen sker frivilligt. Gåvoavsikt kan exempelvis handla om att parterna är överens om att ingen ersättning ska utgå eller att överföringen ska framstå som en akt av givmildhet. Han konstaterar att en frivillig förmögenhetsöverföring som är medveten från båda parter vanligtvis är en gåva i lagens mening, sedan får närmare gränsdragningar göras beroende på vilken typ av transaktion det är fråga om.<sup>63</sup>

Bergström anser att det är missledande att som Bengtsson prata om ett enhetligt gåvobegrepp med återkommande rekvisit när dessa rekvisit kan ha varierande innebörd beroende på situation. Bergström förordar istället ett synsätt där gåvobegreppets gemensamma drag är utgångspunkt. Enligt Bergström kan ett gemensamt drag för gåvobegrepp vara en frivillig förmögenhetsöverföring som båda parter är medvetna om. Gränsdragningsproblem löses genom att kräva att ytterligare förutsättningar ska vara uppfyllda för att det ska röra sig om en gåva.<sup>64</sup> Englund och Silfverberg tar avstamp i det civilrättsliga gåvobegreppet när de diskuterar vad som ska läggas in i begreppet gåva i skatterättslig mening. De menar att det har konstaterats i doktrin att det är omöjligt att bestämma ett enhetligt gåvobegrepp som passar i alla civilrättsliga sammanhang. Englund och Silfverberg instämmer dock i Bengtssons uttalande och menar att det

---

<sup>62</sup> Emblad, Patrik, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Diss. Göteborgs universitet, Göteborg, 2020 s. 217.

<sup>63</sup> Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, Svensk juristtidning 1962, s. 689-708 s. 694 f.

<sup>64</sup> Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber, Diss. Uppsala universitet, Stockholm, 1978 s. 78 f.

går att urskilja tre rekvisit som återkommer när det gäller att definiera en gåva: förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt.<sup>65</sup> HD har i NJA 2008 s. 1129 hänvisat till dessa tre rekvisit vid beskrivning av vilka gemensamma drag som krävs för att en gåva ska föreligga. I sina domskäl skriver HD att det krävs att en frivillig förmögenhetsöverföring skett och att det finns en benefik avsikt hos gåvogivaren.

### *3.2.1 Gåvor med koppling till anställningsförhållande*

Frivillighet och gåvoavsikt får särskild betydelse vid så kallade remuneratoriska gåvor. En remuneratorisk gåva är när givaren vill ersätta mottagaren för något arbete som hen har utfört. Eftersom syftet med gåvan är ersättning för en prestation brister det i gåvoavsikten.<sup>66</sup> En ersättning för en prestation eller tjänst är skattepliktigt enligt 10 kap. 1 § IL. Hur gränsen mellan en skattepliktig inkomst av tjänst och skattefri gåva ska dras har behandlats i flera avgöranden från HFD.

I både RÅ 80 1:61 och RÅ 1997 ref. 1 konstaterade HFD att gåvor som har sin grund i ett anställningsförhållande i regel är skattepliktiga som lön eftersom de presumeras utgöra ersättning för arbete. I RÅ 1989 ref. 21 framförde HFD att ersättning kan vara skattefri om syftet med ersättningen är annat än att belöna den anställde för dennes arbetsprestationer. Ett exempel på annat syfte är när det finns en nära familjegemenskap mellan givaren och mottagaren. I målet var gåvomottagaren anställd hos gåvogivaren, men han var också son till gåvogivaren och HFD bedömde därför att sonen inte skulle inkomstbeskattas. Trots att det inte förelåg ett släktskap mellan gåvogivaren och gåvomottagaren i RÅ 1998 not. 91 bedömde HFD att överlåtelsen var av benefik karaktär. Gåvogivaren, som var ägare till det bolag där gåvomottagaren arbetade, planerade att göra en överlåtelse av 10-15 % av aktierna som ett led i en plan för överlåtelse av samtliga aktier. HFD bedömde att överlåtelsen hade grund i den personliga relation som givaren och mottagaren hade och därför inkomstbeskattades inte mottagaren. Ytterligare syfte som är annat än att belöna den anställde för dennes arbetsprestationer är att underlätta ett generationsskifte. I HFD 2016 ref. 69 bedömde HFD att överföringen var en skattefri gåva mot bakgrund av att mottagaren av en stor aktiepost var son till överlåtaren och förfarandet var del i ett generationsskifte.

---

<sup>65</sup> Englund, Göran & Silfverberg, Christer, *Beskattning av arv och gåva*, 11 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 1997 s. 110 f.

<sup>66</sup> Englund & Silfverberg s. 113 f.

I HFD 2017 ref. 38 I-III lyfte HFD fram de viktigaste faktorerna i bedömningen om en remuneratorisk ersättning ska betraktas som en skattepliktig löneinkomst eller skattefri gåva. En nära relation mellan överlåtare och förvärvare talar för att överföringen är benefik och därmed en gåva. Om syftet med överlåtelsen är att belöna eller knyta an den anställde till företaget talar det däremot för att överföringen är ersättning för prestation och därmed lön. Till sist ska gåvans eller förmånens värde beaktas. Är värdet så stort att det inte rimligen kan vara fråga om ersättning för arbete talar det för att överföringen är benefik och därmed en gåva. I HFD 2020 ref. 65 kom HFD fram till att den långvariga och starka vänskapsrelationen mellan gåvogivaren och gåvomottagaren inte var tillräckligt speciell för att jämföras med en familjerelation. Att gåvomottagaren varit med och byggt upp bolaget, innehaft flera chefspositioner och antas vara fortsatt verksam i ledande position var omständigheter som talade starkt för att den planerade överlåtelsen av aktier skulle ses som ersättning för utfört och kommande arbete för bolaget. Vänskapen mellan personerna, att värdet av aktierna var relativt högt och att överlåtelsen skulle ske utan villkor gav inte tillräckligt stöd för att betrakta överlåtelsen som en skattefri gåva.

### 3.2.2 *Gåvor med koppling till internetinkomster*

Ett annat exempel på gränsdragning mellan gåva och ersättning för en utförd prestation, som även berör insättningar på privata bankkonton, är senare års diskussioner kring internetinkomster. Det finns inga särskilda regler kring internetinkomster utan de allmänna reglerna i inkomstskattelagen ska tillämpas. Internetinkomster kan bland annat bestå i att personer som följer digitala media ger frivilliga donationer till personer som producerar material.<sup>67</sup> Så kallad swishjournalistik är ett exempel på när personer tar del av vad som publiceras på ett digitalt medium och kan skicka frivilliga donationer till den som producerar materialet. Begreppet lades till i Språkrådets nyordslista år 2018 och beskrivs som ett fenomen där journalister uppmanar sina följare att finansiera deras arbete genom bidrag som samlas in via appen Swish.<sup>68</sup> När läsare donerar pengar till en person på grund av att hen skriver artiklar i sina digitala medier innebär det att personen mottar ersättning för sitt skrivande. Även om donationen ges frivilligt är den därmed ingen skattefri gåva utan blir istället en skattepliktig intäkt hos mottagaren.<sup>69</sup> Ett annat exempel på internetinkomster är när kända profiler får produkter av företag i syfte att göra reklam i sina sociala medier. Eftersom givaren egentligen

---

<sup>67</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning, *Internetinkomster m.m.*, årsutgåva 2020.10 (24/10 2020), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.10/364826.html>.

<sup>68</sup> Institutionen för språk och folkminnen, *Nyordslistan 2018*, 18/11 2018 (3/10 2020), <https://www.isof.se/sprak/nyord/nyordslistan-2018.html> och Sveriges radio, "Swishmedier" och relationen till sin publik, 15/10 2018 (3/10 2020), <https://sverigesradio.se/artikel/7067557>.

<sup>69</sup> 10 kap. 1 § IL.

inte har något gåvosyfte och mottagaren ska utföra en motprestation genom att använda produkten är värdet av gåvan normalt skattepliktigt.<sup>70</sup>

### 3.3 Sammanfattning

En förutsättning för att en inkomst är skattepliktig är att inkomsten kan hänföras till ett inkomstslag, såvida den inte uttryckligen har undantagits från skatteplikten och utgör skattefri inkomst. När Skatteverket påstår att en insättning utgör en skattepliktig inkomst behöver den därmed kunna hänföras till ett inkomstslag. I mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton är det främst inkomstslaget tjänst som blir aktuellt. Ersättning på grund av utförd prestation hänförs till inkomstslaget tjänst. Eftersom betalningar från arbetsgivare till arbetstagare eller från läsare till skribent ges som ersättning för utförda prestationer ska sådana ersättningar beskattas i inkomstslaget tjänst. Frågan om inkomstslag är också relevant i förhållande till den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och att det av inlämnad inkomstdeklaration ska framgå vilka inkomst- och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag.

---

<sup>70</sup> Andersson m.fl. s. 150.

## 4 Parternas skyldigheter och olika beslut under skatteförfarandet

I kapitlet beskrivs den enskildes uppgifts- och dokumentationsskyldighet samt Skatteverkets utredningsskyldighet under skatteförfarandet. Vilket ansvar vardera part åläggs är viktigt för att kunna förstå domstolens argumentation i mål om beskattning av insättningar. Kapitlet behandlar även olika typer av beslut som Skatteverket kan fatta, vilket har i avsikt att ge en bakgrund till de beslut som domstolen sedan överprövar. Särskilt fokus läggs på beslut om efterbeskattning och skönsmässiga beslut om skatt.

### 4.1 Den skattskyldiges uppgifts- och dokumentationsskyldighet

För att en riktig beskattning ska kunna ske måste Skatteverket få kännedom om alla omständigheter som är av betydelse. I Sverige infördes ett system 1902 som bygger på att alla skattskyldiga lämnar en obligatorisk inkomstdeklaration som ligger till grund för beslut om slutlig skatt.<sup>71</sup> Syftet med att lämna in sin inkomstdeklaration är att Skatteverket ska få de uppgifter som behövs för att kunna bestämma underlag för att ta ut skatt.<sup>72</sup> Skatteverkets beslut om slutlig skatt fattas vanligtvis med den inlämnade inkomstdeklarationen som underlag.<sup>73</sup>

Vilka uppgifter inkomstdeklarationen ska innehålla framgår i 31 kap. 2 § SFL.

Inkomstdeklarationen ska bland annat innehålla de intäkts- och kostnadsposter som ska hänföras till respektive inkomstslag.<sup>74</sup> Det föreligger också en skyldighet att lämna övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om slutlig skatt.<sup>75</sup> Vilka uppgifter den deklarationsskyldige behöver lämna är beroende av de materiella skattereglerna i IL. Den deklarationsskyldige måste lämna uppgifter om inkomster som hen själv anser är skattefria men där det finns utrymme för olika bedömningar. Den deklarationsskyldige måste även kunna styrka de kostnader som hen vill göra avdrag för och därmed lämna uppgifter som fastställer att hen har rätt till avdrag.<sup>76</sup>

Många deklarationsskyldiga beskattas helt utifrån de kontrolluppgifter som finns förtryckta i den deklarationsblankett som skickas ut.<sup>77</sup> När det finns förtryckta poster i inkomstdeklarationen

---

<sup>71</sup> Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 3 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016 s. 15.

<sup>72</sup> 29 kap. 1 § SFL.

<sup>73</sup> Almgren & Leidhammar s. 50.

<sup>74</sup> 31 kap. 2 § SFL.

<sup>75</sup> 31 kap. 3 § SFL.

<sup>76</sup> Prop. 2001/02:25 *En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter* s. 163.

<sup>77</sup> Almgren & Leidhammar s. 42.

innebär det att Skatteverket har fått in kontrolluppgifter som utgör underlag för beslut om slutlig skatt. Skatteverket uppfyller sin underrättelseskyldighet avseende dessa kontrolluppgifter genom att skicka ut en inkomstdeklaration där uppgifterna finns förtryckta.<sup>78</sup> Den skattskyldige har dock ett ansvar att kontrollera de förtryckta uppgifterna och antingen godkänna eller ändra dem.<sup>79</sup>

Den som är uppgiftsskyldig har också en dokumentationsskyldighet, vilket innebär att den enskilde ska se till att det finns underlag för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet eller för att det ska gå att kontrollera uppgiftsskyldigheten samt beskattningen.<sup>80</sup> Underlaget ska sparas sju år efter beskattningsårets utgång.<sup>81</sup> Betydelsen av att fullgöra dokumentationsskyldigheten har tagits upp i förarbeten angående skönsbeskattning. Det har uttryckts att skönsbeskattning ska ses mot bakgrund av den enskildes skyldighet att lämna uppgifter och bevara underlag.<sup>82</sup> Vidare har framgått att den enskilde hamnar i ett "avgjort sämre läge" om hen inte kan visa upp dokumentation.<sup>83</sup> Vad som avses med att hamna i ett avgjort sämre läge definieras däremot inte. Enligt Leidhammar medför det en större risk för materiellt oriktiga beslut om den skattskyldige inte åberopar, informerar eller konkretiserar sina skäl mot skönsbeskattning. Skatteverket är dock skyldig att fatta beslut även om den skattskyldige inte medverkar. Leidhammar menar därför att uttalandet om att hamna i ett sämre läge inte ska ses som att bevisbördan hamnar på den skattskyldige om hen inte kan fullgöra sin dokumentationsskyldighet. Det ska inte heller innebära att ett lägre beviskrav ställs om den enskilde inte medverkar tillräckligt i utredningen.<sup>84</sup>

Skatteverket har enligt 37 kap. 2 § SFL befogenhet att kräva fullgörelse av uppgiftsskyldigheten genom ett föreläggande. Det kan handla om situationer när den deklarationsskyldige låtit bli att lämna in sin inkomstdeklaration eller utelämnat uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut. Skatteverket kan i sådana situationer förelägga den deklarationsskyldige att fullgöra sin uppgiftsskyldighet genom att lämna in sin deklaration eller komplettera redan lämnade uppgifter.<sup>85</sup> Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet är dock inte

---

<sup>78</sup> Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet* s. 819.

<sup>79</sup> 31 kap. 5 § SFL.

<sup>80</sup> 39 kap. 3 § SFL.

<sup>81</sup> 9 kap. 1 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261).

<sup>82</sup> Prop. 2002/03:106 s. 133. Se närmare om skönsbeskattning i avsnitt 4.5.

<sup>83</sup> Prop. 1955:160 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen m.m.* s. 101.

<sup>84</sup> Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Fritze, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 1995 s. 181 ff.

<sup>85</sup> Prop. 2010/11:165 s. 848.

obegränsad. Skatteverket har nämligen en utredningsskyldighet som särskilt aktualiseras när det framgår att de lämnade uppgifterna är bristfälliga.<sup>86</sup>

## 4.2 Skatteverkets utredningsskyldighet

Skatteverkets utredningsskyldighet framgår av två paragrafer. I 23 § FL stadgas att myndigheten ska se till att ärenden blir utredda i den omfattning som dess beskaffenhet kräver. Enligt 40 kap. 1 § SFL ska Skatteverket se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Att Skatteverket ska se till att ärenden blir tillräckligt utredda syftar till att förverkliga avsikten med de normer som ska tillämpas.<sup>87</sup>

Som beslutsmyndighet har Skatteverket det yttersta ansvaret för att en utredning leder till ett materiellt riktigt beslut. Omfattningen av Skatteverkets utredningsskyldighet och vilka utredningsinsatser myndigheten behöver vidta för att uppfylla denna skyldighet varierar beroende på omständigheterna i ärendet.<sup>88</sup> När Skatteverket vill höja beskattningen och därmed fatta ett beslut till nackdel för den skattskyldige är det angeläget att det tillämpliga beviskravet är underbyggt av en utredning som omfattar förekomsten av påstådda oredovisade inkomster.<sup>89</sup> I omprövningsärenden går det därför att ställa höga krav på att Skatteverket utrett ärendet tillräckligt innan ett beslut till nackdel för den enskilde fattas. Är det däremot den skattskyldige som yrkar ett avdrag ligger av förklarliga skäl mycket av utredningsansvaret på den enskilde.<sup>90</sup> Skatteverket behöver därmed inte vara lika aktiv med utredningsåtgärder om det är den enskilde som begär en förmån, i motsats till om ärendet avser Skatteverkets ingripande mot den enskilde.<sup>91</sup> Av 23 § 2 st. FL framgår att den skattskyldige ska se till att bidra till utredningen så långt som det är praktiskt möjligt om hen själv inleder ett ärende. Skatteverket har dock fortfarande ett utredningsansvar i sådana ärenden. Skatteverket ska genom frågor eller påpekanden se till att den enskilde förtydligar eller kompletterar den utredning som hen åberopat om Skatteverket bedömer att det föreligger oklarheter.<sup>92</sup> Skatteverket skriver själva i sin rättsliga vägledning att val av utredningsinsatser i praktiken styrs av vilken typ av ärende det handlar om, hur bevisbördan är placerad och vilket beviskrav som är tillämpligt.<sup>93</sup>

---

<sup>86</sup> Almgren & Leidhammar s. 111.

<sup>87</sup> Prop. 2016/17:180 s. 148.

<sup>88</sup> Prop. 2016/17:180 s. 149.

<sup>89</sup> Leidhammar s. 115.

<sup>90</sup> Prop. 1989/90:74 s. 284.

<sup>91</sup> Prop. 2016/17:180 s. 308.

<sup>92</sup> 23 § 2-3 st. FL och prop. 2016/17:180 s. 309.

<sup>93</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning, *Skatteverkets utredningsskyldighet*, årsutgåva 2020.13 (25/20 2020), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.13/327489.html>.

### 4.3 Beslut om skatt

Av 56 kap. 2 § SFL följer att Skatteverket för varje beskattningsår ska fatta ett beslut om slutlig skatt på grundval av de uppgifter som har lämnats i inkomstdeklarationen och vad som i övrigt har kommit fram i utredningen. Ett besked om den slutliga skatten, ett så kallat slutskattebesked, ska enligt 56 kap. 10 § SFL skickas ut till fysiska personer senast den 15 december efter beskattningsårets utgång.

Den skattskyldige kan skriftligen begära omprövning av Skatteverkets beslut senast sex år efter utgången av beskattningsåret.<sup>94</sup> Är det däremot Skatteverket som på eget initiativ omprövar ett beslut gäller andra tidsramar. Skatteverket kan på eget initiativ ompröva ett beslut till fördel för den beslutet gäller utan någon tidsbegränsning.<sup>95</sup> Den skattskyldige har ingen möjlighet att klaga på att Skatteverket inte tar initiativ till omprövning. Det går däremot att begära omprövning eller överklaga ett omprövningsbeslut som har fattats.<sup>96</sup> Ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige kan Skatteverket som huvudregel meddela inom två år från utgången av beskattningsåret, den så kallade tvåårsfristen.<sup>97</sup> Genom RÅ 1996 ref. 102 slog HFD fast att det inte finns något krav på att ytterligare omständigheter ska ha kommit till för att ett omprövningsbeslut ska få fattas, utan det kan ske på samma material som fanns vid tidpunkt för det första beslutet. Efter tvåårsfristen kan Skatteverket ompröva ett beslut till nackdel för den skattskyldige genom ett beslut om efterbeskattning och då gäller särskilda förutsättningar enligt bestämmelserna i 66 kap. 27-34 §§ SFL.

### 4.4 Särskilt om efterbeskattning

Ett beslut om efterbeskattning får meddelas inom sex år från utgången av beskattningsåret.<sup>98</sup> För att ett beslut om efterbeskattning ska kunna ske krävs att ett beslut har blivit felaktigt eller inte har fattats på grund av att den enskilde har lämnat en oriktig uppgift eller inte lämnat in någon inkomstdeklaration alls.<sup>99</sup>

Oriktig uppgift föreligger enligt 66 kap. 27 § SFL om den enskilde under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, lämnat oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning, inte lämnat in någon deklaration alls eller låtit bli att lämna en begärd uppgift.

---

<sup>94</sup> 66 kap. 6-7 §§ SFL.

<sup>95</sup> 66 kap. 19 § SFL och prop. 2010/11:165 s. 1096.

<sup>96</sup> Prop. 2010/11:165 s. 1096.

<sup>97</sup> 66 kap. 21 § SFL.

<sup>98</sup> 66 kap. 27 § SFL.

<sup>99</sup> 66 kap. 27 § 1 a-c SFL.



Begreppet oriktig uppgift har samma innebörd i bestämmelserna om efterbeskattning och skattetillägg.<sup>100</sup> Enligt 49 kap. 5 § SFL är en uppgift oriktig om det klart framgår att den lämnade uppgiften är oriktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses oriktig enligt samma paragraf om den tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Enligt Almgren och Leidhammar ska utgångspunkten för bedömningen huruvida en uppgift är oriktig eller inte bedömas mot bakgrund av uppgiftsskyldighetens omfattning.<sup>101</sup>

#### *4.4.1 Oriktig uppgift i förhållande till uppgifts- och utredningsskyldighet*

Frågan om oriktig uppgift i förhållande till den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och Skatteverkets utredningsskyldighet har aktualiserats i flera rättsfall. Eftersom Skatteverket har en utredningsskyldighet behöver det inte automatiskt innebära att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift och ska påföras skattetillägg när hen inte har lyckats fullgöra sin uppgiftsskyldighet.

I RÅ 2002 ref. 20 gjorde HFD bedömningen att det inte fanns grund för påförande av skattetillägg eftersom det framstod som närmast uteslutet att Skatteverket skulle godkänna ett avdrag utan närmare utredning. Bolaget yrkade avdrag för bokförda, men inte skattepliktiga, intäkter med ett belopp som väsentligen överskred lämnade uppgifter om bolagets totala bokförda intäkter. Eftersom bolaget lämnade klagande besked om det yrkade avdraget när Skatteverket begärde en förklaring vid fullgörandet av sin utredningsskyldighet förelåg inte förutsättningar för skattetillägg. Vidare prövade HFD i RÅ 2003 ref. 4 om det fanns grund för skattetillägg när ett aktiebolag hade yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar. Mot bakgrund av att det framstod som närmast uteslutet att Skatteverket skulle godta avdraget utan närmare utredning konstaterade HFD att det inte fanns förutsättningar att påföra skattetillägg. HFD bedömde även i RÅ 2006 ref. 18 att den skattskyldige hade redovisat de uppgifter som krävdes för en riktig beskattning och att hen därför inte hade lämnat en oriktig uppgift. RÅ 2008 ref. 51 handlade om att den skattskyldige gjort avdrag för resor till och från arbetet med ett belopp om 148 352 kr, när det rätteligen skulle varit 14 835 kr. Eftersom det framstod som närmast uteslutet att yrkandet, med hänsyn till beloppets storlek och dess relation till redovisad löneinkomst, skulle ha godtagits av Skatteverket utan närmare utredning gjorde HFD

---

<sup>100</sup> Prop. 2002/03:106 s. 116 och Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244), 66 kap. 27 §, Karnov lagkommentar, JUNO (25/10 2020).

<sup>101</sup> Almgren & Leidhammar s. 110.

bedömningen att någon oriktig uppgift inte förelåg. När Skatteverket väl hade fullgjort sin utredningsskyldighet kunde den enskilde lämna klargörande besked om avdraget.

Följaktligen behöver inte en direkt felaktig uppgift innebära att en oriktig uppgift föreligger i de fall den felaktiga uppgiften strider mot övriga uppgifter i inkomstdeklarationen på ett sådant sätt att Skatteverkets utredningsskyldighet aktualiseras.

#### *4.4.2 Krav på orsakssamband vid efterbeskattning*

Av 66 kap. 27 § framgår att efterbeskattning är möjligt i de fall ett beslut har blivit felaktigt eller inte har fattats på grund av att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller underlåtit att lämna in sin inkomstdeklaration. Det går därmed att tala om ett orsaksrekvisit, att den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten måste ha orsakat det felaktiga eller uteblivna beslutet.<sup>102</sup>

Två rättsfall där frågan om orsakssamband har lyfts är RÅ 2006 ref. 25 och HFD 2013 ref. 51. I det förstnämnda fallet hade den skattskyldige lämnat en uppgift i enlighet med rådande uppfattning om vad som var den rätta tillämpningen. Eftersom Skatteverket delade denna uppfattning gjorde HFD bedömningen att beslutet skulle ha blivit detsamma oavsett om den oriktiga uppgiften hade lämnats eller inte. Den oriktiga uppgiften hade därmed inte medfört att beslutet blivit felaktigt. I HFD 2013 ref. 51 ansåg HFD däremot att det förelåg en felaktig uppfattning om gällande rätt. Eftersom beslutet inte skulle ha blivit detsamma om den skattskyldige inte hade lämnat oriktig uppgift bedömde HFD att det förelåg grund för efterbeskattning.

#### 4.5 Särskilt om skönsbeskattning

Skatteverket har en möjlighet att bestämma skatten eller underlaget för skatten till vad som framstår som skäligt, det vill säga besluta om skönsbeskattning, i två situationer.

Skönsbeskattning kan ske i de fall när den skattskyldige inte har lämnat in sin inkomstdeklaration eller inte har undertecknat den.<sup>103</sup> I avsaknad av inkomstdeklaration krävs att Skatteverket har skickat ut ett föreläggande att lämna deklaration innan skönsbeskattning kan ske.<sup>104</sup> Skönsbeskattning kan även ske i de fall när deklaration har lämnats men skatten eller

---

<sup>102</sup> Wennergren, Bertil, *Eftertaxeringens huvudrekvisit*, Skattenytt 1996, s. 515-526 s. 515.

<sup>103</sup> 57 kap. 1 § SFL.

<sup>104</sup> 57 kap. 2 § SFL.

underlaget inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN, till exempel när det finns oredovisade inkomster.<sup>105</sup>

Syftet med skönsbeskattning är att försöka uppnå det ur materiell synpunkt riktigaste beskattningsresultatet. Skönsbeskattning ska ses som en utväg när inkomsten inte kan beräknas på annat sätt och får inte användas som en sanktion mot ett bristfälligt uppgiftslämnande.<sup>106</sup> Enligt förarbeten ska bestämmelsen ses mot bakgrund av att den skattskyldige har en uppgifts- och dokumentationsskyldighet. Försummelser från den enskilde ska dock inte leda till skönsbeskattning om inkomsterna kan beräknas tillförlitligt trots bristerna. Det räcker därmed inte att det föreligger brister i inlämnad deklARATION för att skönsbeskattning ska kunna ske, utan det måste röra sig om så väsentliga brister att deklARATIONEN bedöms vara otillförlitligt underlag för att besluta om slutlig skatt.<sup>107</sup> Av 49 kap. 6 § följer att skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning. Om förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda är det tillräckligt för att ta ut skattetillägg utan att någon fristående bedömning av själva skattetillägget görs.<sup>108</sup>

Skönsbeskattning kan ske både inom det ordinarie förfarandet och genom efterbeskattning. Ett rättsfall om skönsmässig efterbeskattning är HFD 2012 ref. 65. Där uttalade HFD att förutsättningarna för både efterbeskattning samt skönsbeskattning behöver vara uppfyllda för att Skatteverket ska kunna fatta ett efterbeskattningsbeslut på skönsmässiga grunder. Det är med andra ord inte tillräckligt att det finns brister i deklARATIONEN som gör att den inte kan anses tillförlitlig, ett beslut måste även ha blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att en oriktig uppgift har lämnats.

#### *4.5.1 Skönsbeskattning eller annan avvikelse*

Det finns en skillnad mellan att Skatteverket använder sig av skönsbeskattning och att Skatteverket avviker från inkomstdeklARATIONEN och uppskattar ett belopp genom en skälighetsbedömning. Att Skatteverket avviker från inlämnad deklARATION genom att göra en skälighetsbedömning av till exempel ett avdragsyrkande innebär inte att Skatteverket skönsbeskattar den enskilde.<sup>109</sup> Åtskillnaden är viktig av den anledning att om den skattskyldige

---

<sup>105</sup> 57 kap. 1 § SFL.

<sup>106</sup> Prop. 1955:160 s. 102, prop. 2002/03:106 s. 133 och RÅ 1995 ref. 31.

<sup>107</sup> Prop. 2002/03:106 s. 133.

<sup>108</sup> A.a. s. 134.

<sup>109</sup> Almgren & Leidhammar s. 69.

skönsbeskattas påförs hen automatiskt skattetillägg.<sup>110</sup> Vid ett avvikelsebeslut krävs det däremot att oriktig uppgift föreligger för att skattetillägg ska påföras.<sup>111</sup>

I RÅ 80 1:87 hade den skattskyldige inte kunnat styrka ett yrkat avdrag. Skatteverket medgav avdraget men avvek från deklARATIONEN genom att uppskatta avdraget till ett lägre belopp än vad som yrkats. HFD bedömde att Skatteverkets avvikelse inte hade gjorts med tillämpning av reglerna om skönsbeskattning. Skattetillägg skulle därför inte påföras. Även i RÅ 1979 Aa 105 avvek Skatteverket från yrkade avdragskostnader. HFD uttalade då att avvikelsen från inlämnad inkomstdeklaration hänförde sig till en värdering i bevishänseende. Att den skattskyldige inte hade styrkt varje avdragsyrkande och att Skatteverket därför satte ner de yrkade beloppen efter uppskattning innebar inte att den skattskyldige hade skönsbeskattats eller att oriktig uppgift hade lämnats. Skatteverkets avvikelse från deklARATIONEN bedömdes därmed inte föranleda skattetillägg.

För att skönsbeskattning ska kunna ske krävs som tidigare nämnt att inlämnad inkomstdeklaration har så väsentliga brister att den bedöms vara otillförlitlig. Endast försummelser från den enskilde ska inte leda till skönsbeskattning om inkomsten kan beräknas tillförlitligt trots bristerna.<sup>112</sup> Skatteverket anger i sin rättsliga vägledning att det “[...] normalt inte är fråga om skönsbeskattning när Skatteverket inkomstbeskattar någon enbart på den grunden att pengar har satts in på eller förts över till dennes privata konto”.<sup>113</sup> Rättsfallet Skatteverket hänvisar till vid uttalandet är Kammarrätten i Stockholms dom i mål nr. 137-17. Målet rörde just insättningar på ett privat bankkonto där kammarrätten bedömde att det fanns en brist i den enskildes deklARATIONEN och att det därför fanns grund för skönsbeskattning. Även om kammarrätten dömde i linje med Skatteverkets yrkande håller inte Skatteverket i sin rättsfallskommentar med om att det var fråga om skönsbeskattning. I rättsfallskommentaren framhåller Skatteverket att en beräkning av inkomstens storlek lätt kunnat göras utifrån insättningarna.<sup>114</sup> Skatteverket menar att det finns en brist, men att den inte leder till att

---

<sup>110</sup> 49 kap. 6 § SFL.

<sup>111</sup> 49 kap. 4 § SFL.

<sup>112</sup> Prop. 2002/03:106 s. 133.

<sup>113</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning, Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter, årsutgåva 2020.6 (28/10), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.6/331193.html>.

<sup>114</sup> Skatteverkets rättsfallskommentar, *KRNS, mål nr 137-17, Beskattning av insättningar på privat bankkonto*, 22/1 2018 (25/10 2020), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/367625.html?date=2018-01-22>.

inkomsten inte kan beräknas tillförlitligt och att det därför brister i orsakssambandet. I sådana fall ska istället ett vanligt avvikelsebeslut fattas.<sup>115</sup>

#### 4.5.2 Kontantberäkning som bevismetod

Ett instrument för att bedöma tillförlitligheten i en inkomstdeklaration är kontantberäkningar. En kontantberäkning innefattar kända inkomster och utgifter som den skattskyldige har haft under beskattningsåret.<sup>116</sup> Leder beräkningen till ett kontantunderskott eller om kontantöverskottet är för litet för att kunna täcka den enskildes levnadskostnader kan det tala för att inkomstdeklarationen är otillförlitlig.<sup>117</sup>

Ett mål där kontantberäkning inte räckte för skönsbeskattning är RÅ 1982 Aa 87. Enligt kontantberäkningen förelåg ett kontantunderskott. Kontantberäkningen kunde dock inte läggas till grund för skönsbeskattning eftersom den enskilde kunde visa att hen hade haft andra inkomster och därmed ett kontantöverskott. RÅ 1987 not. 635 avsåg skönsbeskattning på grundval av en kontantberäkning, både i det ordinarie förfarandet och genom efterbeskattning. HFD bedömde att kontantberäkningen räckte för att skönsbeskatta den enskilde inom ramen för det ordinarie förfarandet men ansåg inte att det var tillräckligt för att nå upp till beviskravet för oriktig uppgift.

I RÅ 2009 ref. 27 konstaterade HFD att kontantberäkning som bevismetod normalt är behäftad med betydande osäkerhetsmoment, både i själva beräkningen och i möjligheten att hitta en rättvisande jämförelsenorm på vad den enskilde behöver för att leva. Ett lågt kontantöverskott i en kontantberäkning kan dock enligt HFD tyda på oredovisade inkomster och då får den enskildes förklaringar om sina levnadsförhållanden och ekonomiska situation tillmätas betydelse.

## 4.6 Sammanfattning

Den skattskyldige har både en uppgiftsskyldighet och en dokumentationsskyldighet, vilket innebär skyldighet att lämna de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om skatt och se till att det finns underlag för att kunna fullgöra denna skyldighet. Skatteverket har å sin sida en utredningsskyldighet. Vill Skatteverket ompröva ett beslut om

---

<sup>115</sup> Skatteverkets rättsliga vägledning, Skönsmässiga beslut om skatter och avgifter, årsutgåva 2020.6 (28/10), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.6/331193.html>.

<sup>116</sup> Almgren & Leidhammar s. 69 f.

<sup>117</sup> Lodin s. 684.

slutlig skatt till nackdel för den skattskyldige ska det ske inom två år från beskattningsåret. Efter tvåårsfristen kan Skatteverket ompröva ett beslut till nackdel för den skattskyldige genom efterbeskattning. Efterbeskattning kan ske inom sex år från utgången av beskattningsåret och förutsätter att en oriktig uppgift har lämnats. Om det finns sådana brister i inlämnad deklARATION att skatten inte kan beräknas tillförlitligt kan skönsbeskattning ske, både inom det ordinarie förfarandet och genom efterbeskattning. Vid skönsbeskattning påförs automatiskt skattetillägg. När Skatteverket avviker från inkomstdeklARATIONEN genom ett vanligt avvikelsebeslut krävs det däremot att oriktig uppgift föreligger för att skattetillägg ska tas ut.

## 5. Bevisregler vid inkomstbeskattning

När ett mål om beskattning av insättning på konto kommer upp till domstol ska rättsens avgörande grundas på vad handlingarna innehåller och vad som övrigt förekommit i målet.<sup>118</sup> Efter att domstolen har beaktat allt material i ett mål kan det fortfarande vara osäkert hur en fråga ska bedömas. Rätten behöver därför bilda sig en uppfattning om vad som har skett utifrån processmaterialet, vilket ofta innebär att domstolen behöver laborera med en större eller mindre grad av osäkerhet.<sup>119</sup> Leidhammar uttrycker betydelsen av bevisregler enligt följande: "Fanns inte regler om betydelsen av att ett faktum blir fastställt, respektive inte fastställt i processen, skulle rättsskipningen i själva verket vara otänkbar." I kapitlet ska därför redogöras för vilka bevisregler som gäller i mål om insättning på privata bankkonton.

### 5.1 Bevisbörda

Bevisbörderegler får en avgörande betydelse i processen genom att avgöra vad som behöver vara fastställt för att ett yrkande ska bifallas och vem som bär ansvaret för att så blir fallet.<sup>120</sup> Bevisbörda tar sikte på vem som bär ansvaret för att ett visst påstående eller en omständighet bevisas.<sup>121</sup> Att en part bär bevisbördan innebär att hen måste lägga fram tillräckligt stark bevisning för att ett rättsfaktum ska läggas till grund för domen. Den som har bevisbördan bär därmed risken att förlora målet om ett visst faktum inte blir fastställt i processen.<sup>122</sup>

Enligt Lindkvist är huvudregeln i förvaltningsprocessen att den enskilde har bevisbördan vid ansökan om förmån och myndigheten har bevisbördan vid betungande beslut. Påförandet av skatt ska då ses som exempel på ett betungande beslut, medan ett kostnadsavdrag är exempel på en förmån.<sup>123</sup> Huvudregeln har bekräftats i praxis genom att bevisbördan placeras på den skattskyldige när hen yrkar kostnadsavdrag och på Skatteverket vid påförande av inkomst.<sup>124</sup> Vid inkomstbeskattning inom ramen för det ordinarie förfarandet har HFD i rättsfallen RÅ 2001 ref. 22, HFD 2012 ref. 69 och HFD 2013 ref. 3 uttryckligen angett att det är en huvudprincip att bevisbördan placeras på Skatteverket när det gäller inkomster och på den enskilde när det gäller kostnader. Att bevisbördan placeras hos Skatteverket när det gäller inkomster och den

---

<sup>118</sup> 30 § FPL.

<sup>119</sup> Ekelöf m.fl. s. 77.

<sup>120</sup> Leidhammar s. 61.

<sup>121</sup> Leidhammar s. 63.

<sup>122</sup> Ekelöf m.fl. s. 79.

<sup>123</sup> Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019 s. 66.

<sup>124</sup> Lindkvist, Gustav, *Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen*, Norstedts Juridik, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 2018 s. 253.

skattskyldige när det gäller kostnader är ett utlopp av bevissäkringsteorin. Bevissäkringsteorin innebär att den part som har lättast att säkra bevisning är den som bär bevisbördan.<sup>125</sup> Förutom att den skattskyldige själv är den som har enklast att bevisa kostnader framför Leidhammar att tredje man sällan lämnar kontrolluppgifter avseende kostnader som den skattskyldige har haft, vilket innebär att den skattskyldige själv har att se till att presentera nödvändig bevisning.<sup>126</sup>

Bevisbördan vid efterbeskattning och påförande av skattetillägg åvilar Skatteverket både vad gäller inkomstsidan och kostnadssidan eftersom efterbeskattning tar sikte på oriktig uppgift och det är Skatteverket som bär bevisbördan för att en oriktig uppgift har lämnats, vilket omfattar både inkomster samt kostnader.<sup>127</sup> I rättsfallen RÅ 2002 ref. 31, HFD 2012 ref. 65 och HFD 2012 ref. 69 framgår att Skatteverket har bevisbördan för förekomst av oriktig uppgift.

## 5.2 Beviskrav

Begreppet bevisbörda är nära kopplat till begreppet beviskrav, det vill säga vad som utgör tillräcklig bevisning. Beviskravet tar sikte på vilket mått av bevisning som krävs för att den som bär bevisbördan ska vinna målet.<sup>128</sup> En bevisbörderegler anger vem av parterna som är bevisskyldig. En beviskravsregel anger istället hur stark bevisning den bevisskyldige behöver lägga fram för att anses ha fullgjort sin bevisbörda.<sup>129</sup>

HFD har i rättsfallen RÅ 2001 ref. 22 och HFD 2013 ref. 3 uttryckt att beviskravet inom det ordinarie förfarandet är "sannolikt", vilket även har bekräftats i förarbeten.<sup>130</sup> Sannolikt är därmed det beviskrav som Skatteverket ska uppfylla vid påförande av inkomst respektive som den skattskyldige ska uppfylla vid yrkande av avdrag.<sup>131</sup> Vid efterbeskattning är det istället ett strängare beviskrav som tillämpas än i det ordinarie beskattningsförfarandet.<sup>132</sup> Det strängare beviskravet och att bevisbördan placeras på Skatteverket avser både inkomst- och kostnadssidan.<sup>133</sup> Vid efterbeskattning och påförande av skattetillägg är det en förutsättning att det föreligger en oriktig uppgift.<sup>134</sup> Enligt 49 kap. 5 § SFL ska en uppgift anses oriktig om det klart framgår att uppgiften är felaktig eller har utelämnats. Termen "klart framgår" bör enligt

---

<sup>125</sup> Ekelöf m.fl. s. 105.

<sup>126</sup> Leidhammar s. 72.

<sup>127</sup> A.a. s. 336 f.

<sup>128</sup> A.a. s. 66.

<sup>129</sup> Ekelöf m.fl. s. 81.

<sup>130</sup> Prop. 2002/03:106 s. 118 f.

<sup>131</sup> Lindkvist s. 351.

<sup>132</sup> Prop. 2002/03:106 s. 233.

<sup>133</sup> Leidhammar s. 338.

<sup>134</sup> 49 kap. 4 § och 66 kap. 27 § SFL.



Lindkvist förstås som ett beviskrav.<sup>135</sup> Av förarbeten framgår att det ska vara samma krav på bevisningens styrka för skattetillägg vid oriktig uppgift som för efterbeskattning.<sup>136</sup> I HFD 2012 ref. 65 hänvisar HFD till ovan nämnda förarbetsuttalande och anger att det ska vara “[...] samma stränga krav på bevisningens styrka för skattetillägg vid oriktig uppgift och för eftertaxering”. Uttalandet, tillsammans med att beviskravet klart framgår används vid efterbeskattning och påförande av skattetillägg, tyder på att det är ett högt ställt beviskrav.<sup>137</sup>

### 5.3 Bevisbördan och beviskrav vid skönsbeskattning

Skönsbeskattning kan ske både inom det ordinarie förfarandet och genom efterbeskattning. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda, det vill säga att det föreligger brister i deklarationen eller underlaget till deklarationen, att skatten inte går att beräkna tillförlitligt på grund av bristerna och att det uppskattade beloppet är skäligt.<sup>138</sup> Enligt Lindkvist och Lyhagen utgör skönsbeskattning ett avsteg från huvudregeln att bevisbördan åvilar Skatteverket vid inkomster och den enskilde vid avdrag. Vid skönsbeskattning ligger bevisbördan på Skatteverket både när det gäller inkomster och kostnader.<sup>139</sup> Beviskravet inom det ordinarie förfarandet innebär att Skatteverket ska göra sannolikt att förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda och att det uppskattade beloppet är skäligt.<sup>140</sup> Om Skatteverket har gjort sannolikt att förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda påförs även skattetillägg.<sup>141</sup> Skattetillägg kan därmed påföras med beviskravet sannolikt.<sup>142</sup> Skattetillägg ska vid skönsbeskattning fungera som ett påtryckningsmedel för att den skattskyldige ska uppfylla sin deklara-tions- och uppgiftsskyldighet och underlaget för skattetillägg sänks när begärda uppgifter lämnas in. Mot bakgrund av detta anser regeringen i ett förarbetsuttalande att den nuvarande ordningen är ändamålsenlig och tillgodoser de rättssäkerhetskrav som ställs för att ta ut skattetillägg.<sup>143</sup>

Det är Skatteverket som har bevisbördan vid skönsbeskattning och vid skönsmässig efterbeskattning krävs att förutsättningarna för både skönsbeskattning och efterbeskattning är

---

<sup>135</sup> Lindkvist s. 353.

<sup>136</sup> Prop. 2002/03:106 s. 233.

<sup>137</sup> Lindkvist s. 456.

<sup>138</sup> Prop. 2002/03:106 s. 133 f.

<sup>139</sup> Lindkvist, Gustav & Lyhagen, Carsten, *Skatte- och brottmål i kontantbranschen: prövning och bevisprövning i mål om oredovisade löner och intäkter*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014 s. 62.

<sup>140</sup> Prop. 2002/03:106 s. 134 och HFD 2012 ref. 69.

<sup>141</sup> Prop. 2002/03:106 s. 134.

<sup>142</sup> Lindkvist & Lyhagen s. 67.

<sup>143</sup> Prop. 2002/03:106 s. 134.

uppfyllda.<sup>144</sup> Beviskravet vid efterbeskattning är att förekomsten av en oriktig uppgift klart framgår, ett beviskrav som är högre än i det ordinarie förfarandet.<sup>145</sup> Vid skönsmässig efterbeskattning ska det strängare beviskravet även tillämpas på förutsättningarna för skönsbeskattning. Eftersom efterbeskattning rör ett påstående om oriktig uppgift ska beviskravet inte påverkas av att vissa rekvisit för skönsbeskattning hämtas från det ordinarie beskattningsförfarandet.<sup>146</sup>

## 5.4 Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan följande sägas angående bevisbörda och beviskrav. Bevisbördan ligger på Skatteverket i fråga om inkomster och på den skattskyldige i fråga om avdrag. Det är även Skatteverket som har bevisbördan för att det finns förutsättningar för skönsbeskattning. Beviskravet inom det ordinarie förfarandet är sannolikt. Vid skönsbeskattning innebär det att Skatteverket ska göra sannolikt att det finns förutsättningar för skönsbeskattning och att det uppskattade beloppet är skäligt. Efter tvåårsfristen och inom ramen för efterbeskattning är det en förutsättning att den enskilde har lämnat en oriktig uppgift. Det är Skatteverket som har bevisbördan och beviskravet är att det ska klart framgå att en uppgift är felaktig eller att den har utelämnats. I fråga om skönsbeskattning genom efterbeskattning behöver förutsättningarna för både skönsbeskattning och efterbeskattning vara uppfyllda.

---

<sup>144</sup> HFD 2012 ref. 65 och Lindkvist & Lyhagen s. 67.

<sup>145</sup> Prop. 2002/03:106 s. 233 och 49 kap. 5 § SFL.

<sup>146</sup> Leidhammar s. 352 ff.

## 6 Kammarrättspraxis angående insättningar på privata bankkonton

Kapitlet består av en undersökning huruvida kammarrätter behandlar jämförbara mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton likformigt. I kapitlet analyseras likheter och skillnader i bedömningen av inkomstslag, vilken vikt som läggs vid den enskildes förklaringar och om skönsbeskattning tillämpas. Rättsfallen som ska behandlas är följande:

<i>Kammarrätt</i>	<i>Målnummer</i>	<i>Avgörandedatum</i>
Jönköping	1420–1425-18	4 april 2019
	2976–2977-18	27 september 2019
	3290–3291-18	4 oktober 2019
Göteborg	5299–5300-18	12 juni 2019
	646-19	26 augusti 2019
	1018–1019-19	29 augusti 2019

### 6.1 Bedömning av inkomstslag

#### 6.1.1 Inledning

I avsnitt 3 framgår att en inkomst är skattepliktig när den kan hänföras till ett av inkomstlagen och inte uttryckligen har undantagits från skatteplikt genom att utgöra en skattefri inkomst. Nedan ska därför undersökas hur kammarrätterna har argumenterat kring inkomstslag och vilken betydelse bevisning av inkomstslag har haft för utfallen i målen.

#### 6.1.2 Likheter och skillnader i motivering av inkomstslag

I 1420–1425-18 konstaterade Kammarrätten i Jönköping att Skatteverkets utredning visar att insättningarna har ägt rum på det sätt och i den omfattning som Skatteverket påstår. Kammarrätten menade dock att det inte är ett tillräckligt stöd för slutsatsen att det föreligger oredovisade skattepliktiga näringsinkomster. Kammarrätten bedömde att Skatteverket inte har gjort sannolikt att insättningarna är hänförliga till något inkomstslag eftersom Skatteverket varken har presenterat något material som förklarar vad det ska ha varit fråga om för näringsverksamhet eller gjort sannolikt att insättningarna är hänförliga till inkomstslaget tjänst. Mot bakgrund av detta biföll kammarrätten den enskildes överklagande. Skatteverkets bevisning av inkomstslag blev därmed avgörande för utfallet i målet.

Ett stort fokus på bevisning av inkomstslag går att urskönja även i 2976–2977-18. I målet hade Skatteverket gjort gällande att insättningar som den enskilde hade fått på sitt bankkonto var betalningar från personer som den enskilde hade övningskört med. Kammarrätten konstaterade att det inte är tillräckligt att Skatteverket har visat att den skattskyldige har varit registrerad som handledare för övningskörning och att det har gjorts insättningar på hans konto. Enligt kammarrätten hade Skatteverket även behövt visa att insättningarna var hänförliga till inkomstslaget tjänst: “Skatteverket har t.ex. inte visat att insättningarna skett från de personer som [den skattskyldige] varit handledare för eller att det föreligger någon annan grund för att insättningarna skulle utgöra inkomst för utförda prestationer.” Eftersom Skatteverket inte hade visat att det förelåg grund för att insättningarna utgjorde ersättning för utförda prestationer bedömde kammarrätten att Skatteverket inte hade uppfyllt sin bevisbörda.

Även i det tredje avgörandet från Kammarrätten i Jönköping, 3290–3291-18, lade domstolen stor vikt vid argumentationen av inkomstslag. Skatteverket hade beslutat att beskatta den enskilde för inkomst av näringsverksamhet eftersom det framgick att den skattskyldige hade bedrivit enskild näringsverksamhet i form av reparation av bilar och uthyrning av lokal för husbilar. Kammarrätten konstaterade inledningsvis att det är ostridigt att den enskilde har fått insättningar på sitt bankkonto under beskattningsåret. Frågan var istället om Skatteverket hade gjort sannolikt att den skattskyldige har bedrivit näringsverksamhet i den omfattning som Skatteverket påstod. Skatteverket hade visat att flera av insättningarna hade referenstexter med anknytning till reparation av bilar och därför var hänförliga till den enskildes näringsverksamhet. Vissa av insättningarna hade däremot inte någon referenstext och mot bakgrund av detta ansåg kammarrätten att Skatteverket inte hade lyckats visa varför även dessa insättningar skulle betraktas som skattepliktiga inkomster. Den enskildes inkomst av näringsverksamhet sattes därför ner av kammarrätten med samma belopp som insättningarna utan referenstext utgjorde.

Till skillnad från föregående avgöranden behandlades inte inkomstslag i samma utsträckning av Kammarrätten i Göteborg i mål nr. 5299–5300-18, 1018–1019-19 och 646-19. I samtliga mål gjorde Kammarrätten i Göteborg inledningsvis en konkret prövning av den skattskyldiges invändningar till Skatteverkets påstående om att insättningar utgjorde skattepliktiga inkomster. När kammarrätten väl kom fram till att insättningarna ansågs utgöra skattepliktiga inkomster berördes inkomstslag kortfattat eller inte alls. I 1018–1019-19 framfördes följande: “Eftersom

det saknas uppgifter som tyder på att det skulle röra sig om inkomster i näringsverksamhet eller kapital ska inkomsterna beskattas i inkomstslaget tjänst.” Liknande bedömning gjordes i 5299–5300-18 där domstolen uttalade följande: “Även dessa inkomster ska beskattas i inkomstslaget tjänst eftersom det saknas uppgifter som tyder på att det skulle röra sig om inkomster i näringsverksamhet eller kapital.” I 646-19 konstaterade kammarrätten att Skatteverket hade gjort sannolikt att insättningarna utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst och berörde inte frågan om inkomstslag närmare.

### 6.1.3 Slutsats

Vid en jämförelse av målen går det att urskönja ett mönster. Kammarrätten i Jönköping tenderade att fästa större vikt vid Skatteverkets bevisning av inkomstslag än vad Kammarrätten i Göteborg gjorde. I samtliga avgöranden från Jönköping krävde kammarrätten att Skatteverket skulle presentera en utredning på att insättningarna utgjorde ersättning för specifika prestationer eller härstammade från en specifik näringsverksamhet. Bevisningen av inkomstslag blev avgörande för utfallen i målen genom att Skatteverket inte ansågs ha uppfyllt sin bevisbörda om inte tillräcklig bevisning presenterades. Kammarrätten i Göteborg verkade däremot inte fästa lika stor vikt vid inkomstslag i sina avgöranden, utan konstaterade istället i slutet av domskälen vilket inkomstslag inkomsten skulle hänföras till.

### 6.1.4 Sammanställning i tabellform

<i>Kammarrätt</i>	<i>Målnummer</i>	<i>Inkomstslag</i>
Jönköping	1420–1425-18	Avgörande för utfallet
	2976–2977-18	Avgörande för utfallet
	3290–3291-18	Avgörande för utfallet
Göteborg	5299–5300-18	Berörs kortfattat
	646-19	Berörs inte
	1018–1019-19	Berörs kortfattat

## 6.2 Förklaringar från den enskilde

### 6.2.1 Inledning

Det har tidigare konstaterats att Skatteverket har bevisbördan för att insättningar utgör skattepliktiga inkomster. Samtidigt har den enskilde uppgifts- och dokumentationskyldighet under skatteförfarandet. Det går även av förklarliga skäl att anta att den enskilde vet vad insättningar på hans eget konto utgör. I det följande ska därför undersökas vilken betydelse den enskildes förklaringar får i kammarrätternas prövning.

### 6.2.2 Likheter och skillnader i vilket ansvar som läggs på den enskilde

I Kammarrätten i Göteborgs mål nr. 646-19 hade Skatteverket granskat den skattskyldiges konton och sett att hen hade fått 31 insättningar av höga belopp under beskattningsåret. Skatteverket beslutade att beskatta den enskilde för insättningarna eftersom de ansågs utgöra skattepliktiga inkomster av tjänst. Kammarrätten i Göteborg konstaterade inledningsvis följande: "Som förvaltningsrätten angett kan det finnas skäl att betrakta insättningarna som skattepliktiga inkomster om någon godtagbar förklaring till insättningarna inte kan lämnas av den skattskyldige."

I målet hade en övervägande del av det totala beloppet som satts in på den skattskyldiges konto kommit från tre namngivna personer. Den enskildes förklaring var att hen och hans bekanta ofta ställer upp för varandra genom att hjälpa till med betalningar och lån. Kammarrätten konstaterade först att den enskilde har ändrat sina uppgifter under processens gång och lämnat olika uppgifter om var pengarna kommer från. Kammarrätten ansåg att det inte var trovärdigt att insättningarna utgjorde lån eftersom insättningarna var av så höga belopp i förhållande till utlårnarnas inkomster. Vidare saknades underlag till stöd för att insättningarna skulle utgöra lön. Mot bakgrund av att den enskilde inte hade kommit med godtagbara invändningar eller underlag till stöd för sina förklaringar bedömde kammarrätten att Skatteverket hade gjort sannolikt att insättningarna utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst.

Medan Kammarrätten i Göteborg i mål nr. 646-19 gick direkt in på att bedöma den skattskyldiges förklaringar gjorde Kammarrätten i Jönköping det motsatta i mål nr. 2976–2977-18. I sistnämnda mål uttalade kammarrätten följande: "Först om Skatteverket har uppfyllt sin bevisbördan ankommer det på [den skattskyldige] att motbevisa Skatteverkets påståenden." Eftersom kammarrätten kom fram till att Skatteverket inte hade gjort sannolikt att insättningarna var hänförliga till ett visst inkomstslag hanterades aldrig den skattskyldiges

förklaringar. Den skattskyldiges förklaringar bedömdes inte heller av Kammarrätten i Jönköping i mål nr. 1420–1425-18. Kammarrätten biföll den enskildes överklagande mot bakgrund av att Skatteverket inte hade visat vilket inkomstslag insättningarna var hänförliga och kom därför aldrig in på att bedöma den skattskyldiges förklaringar.

I det tredje avgörandet från Jönköping, mål nr. 3290–3291-18, var frågan om Skatteverket hade gjort sannolikt att den skattskyldige bedrivit näringsverksamhet och i så fall i vilken omfattning. Eftersom det var ostridigt att den enskilde hade köpt och sålt bildelar bedömde kammarrätten att Skatteverket hade gjort sannolikt att den enskilde bedrivit näringsverksamhet. I fråga om näringsverksamhetens omfattning ansåg kammarrätten att Skatteverket inte hade visat att alla insättningar kunde härledas till näringsverksamheten. Kammarrätten beaktade inte den enskildes förklaringar utan fokus i bedömningen lades återigen på huruvida Skatteverket hade uppfyllt beviskravet.

Kammarrätten i Göteborgs dom i mål nr. 5299–5300-18 är ett annat exempel på när den skattskyldiges förklaringar får stor betydelse för utgången i målet. Kammarrätten konstaterade inledningsvis att det är rimligt att anta att den skattskyldige själv kan redogöra för vad insättningarna avser när hen får stora eller regelbundna insättningar på sitt bankkonto. Vidare konstaterade domstolen, i likhet med 646-19, följande: “Om någon godtagbar förklaring till insättningarna inte kan lämnas kan det enligt kammarrätten finnas skäl att anse att insättningarna är skattepliktiga inkomster.” Mot bakgrund av att den enskilde inte hade lämnat någon trovärdig förklaring bedömde kammarrätten att insättningar från ett företag som den enskilde tidigare varit verksam i och insättningar från en släkting utgjorde skattepliktiga inkomster. Det enda underlag som hade lämnats in till stöd för den enskildes förklaring var ett intyg från en av släktingarna, vilket ansågs ha ett lågt bevisvärde.

Avslutningsvis behandlade kammarrätten de insättningar som den skattskyldige menade kom från familjemedlemmar utomlands i syfte att täcka kostnader för andra familjemedlemmar här i Sverige. Den enskilde hade presenterat uttagskvitton till stöd för sin förklaring. Kammarrätten ansåg dock att den skattskyldiges förklaring inte var trovärdig. Datumen för insättningarna på det utländska kontot, datumen för uttagen som framgick av kvittona samt datumen för insättningarna på det svenska kontot korresponderade inte. Den skattskyldige hade inte heller lämnat in något underlag på att det var samma pengar som hade flyttats mellan kontona.

Kammarrätten bedömde därför att det klart framgick att insättningarna utgjorde skattepliktiga inkomster.

I det tredje avgörandet från Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 1018–1019-19, går det att urskönja samma mönster som i de andra avgörandena från samma domstol. Målet skiljer sig åt från de två föregående genom att Skatteverket hade använt kontantberäkningar som visade att den skattskyldige hade haft stora kontantunderskott. Skatteverket kunde se att det hade gjorts många och stora insättningar på den enskildes bankkonto under beskattningsåren och Skatteverket beslutade därför att genom efterbeskattning skönsmässigt höja den skattskyldiges inkomst av tjänst. I likhet med de övriga domarna från Kammarrätten i Göteborg konstaterade kammarrätten inledningsvis att den enskildes förklaringar får betydelse i bedömningen. Med hänvisning till RÅ 2009 ref. 27 anförde kammarrätten att ett lågt kontantöverskott kan tyda på att skattepliktiga inkomster inte har redovisats i deklARATIONEN och att det då får betydelse vilka förklaringar den skattskyldige kan lämna.

Den skattskyldige hade som förklaring till kontantunderskotten uppgett att hen hade levt på pengar från tidigare bostadsrätts- och bilförsäljningar samt lån och återbetalningar av lån från bekanta. Vidare angav den skattskyldige att hen hade haft låga levnadskostnader. Till stöd för sina förklaringar hade hen lämnat in skuldebrev, kvittenser och kvitton samt åberopat ett vittne. Kammarrätten bedömde att det inte framstod som sannolikt att den skattskyldige har haft disponibla medel från tidigare försäljningar av bostadsrätt och bilar. För de påstådda lånetransaktionerna saknades lånehandlingar och kammarrätten ansåg att det var osannolikt att inte mer detaljerade lånevillkor hade avtalats när det rörde sig om så stora lånebelopp. Det framgick inte heller av den skattskyldiges kontoutdrag att hen skulle ha betalat tillbaka lånen. Att samma personer återkommande skulle låna ut så stora belopp utan att någon återbetalning hade skett framstod som osannolikt enligt kammarrätten. Vidare hade de påstådda långivarna begränsade ekonomiska möjligheter att låna ut så stora belopp. Mot bakgrund av detta gjorde kammarrätten bedömningen att det klart framgick att den enskilde hade haft oredovisade inkomster. Eftersom underlagen för den skattskyldiges deklARATIONER var så bristfälliga att skatten inte kunde beräknas tillförlitligt bedömde kammarrätten att det fanns grund för att genom efterbeskattning skönsmässigt höja den skattskyldiges inkomst.



### 6.2.3 Slutsats

Vid en jämförelse av de sex kammarrättsavgörandena går det att urskönja ett mönster även när det kommer till beaktande av den enskildes förklaringar. I Kammarrätten i Göteborgs avgöranden lade domstolen stor vikt vid den enskildes förklaringar till insättningar. I 646-19 och 5299–5300-18 angav kammarrätten uttryckligen att det finns skäl att betrakta insättningar som skattepliktiga om inte den skattskyldige lämnar godtagbara förklaringar. Kammarrätten i Jönköping fokuserade däremot mer på huruvida Skatteverket hade uppfyllt beviskravet i sina bedömningar och att det först därefter blir aktuellt att beakta den enskildes förklaringar, vilket innebar att den enskildes förklaringar inte berördes i 2976–2977-18, 1420–1425-18 och 3290–3291-18.

### 6.2.4 Sammanställning i tabellform

<i>Kammarrätt</i>	<i>Målnummer</i>	<i>Förklaringar från den enskilde</i>
Jönköping	1420–1425-18	Berörs inte
	2976–2977-18	Berörs inte
	3290–3291-18	Berörs inte
Göteborg	5299–5300-18	Avgörande för utfallet
	646-19	Avgörande för utfallet
	1018–1019-19	Avgörande för utfallet

## 6.3 Skönsbeskattning eller annan avvikelser

### 6.3.1 Inledning

I avsnitt 4.5 framgår att i de fall den enskilde har lämnat in sin inkomstdeklaration ska skönsbeskattning ske när skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen. I avsnitt 5.3 framgår att Skatteverket har bevisbördan för att det föreligger en brist och att skatten därför inte kan beräknas tillförlitligt. När inkomster kan beräknas tillförlitligt är det däremot inte fråga om skönsbeskattning utan Skatteverket kan avvika från inlämnad inkomstdeklaration och uppskatta en inkomst genom ett vanligt avvikelserbeslut. Åtskillnaden mellan skönsbeskattning och annan avvikelser från deklarationen är viktig av den anledning att om den skattskyldige skönsbeskattas påförs hen automatiskt skattetillägg och annars krävs det att oriktig uppgift föreligger för att

skattetillägg ska påföras. Nedan ska därför undersökas i vilka mål skönsbeskattning har använts och i så fall hur det har motiverats.

### *6.3.2 Likheter och skillnader i fråga om tillämpning av skönsbeskattning*

I mål nr. 1420–1425-18 och 2976–2977-18 kom kammarrätten fram till att någon beskattning inte skulle ske. Någon bedömning huruvida det är fråga om ett skönsbeskattningsbeslut eller ett avvikelsebeslut gjordes därför inte i de målen. Av de övriga fyra målen avser 646-19 och 3290–3291-18 ordinarie beskattning, 1018–1019-19 efterbeskattning och 5299–5300-18 avser både ordinarie- samt efterbeskattning. I samtliga mål har kammarrätterna gjort samma bedömning som Skatteverket i frågan om det rör sig om skönsbeskattning eller inte.

Skönsbeskattning tillämpades i ett av de sex undersökta målen, närmare bestämt Kammarrätten i Göteborgs avgörande i mål nr. 1018–1019-19. Kammarrätten inledde sin bedömning med att konstatera att det av Skatteverkets utredning och kontantberäkningen framgick att den skattskyldige hade haft många och stora insättningar på sitt konto. Vidare konstaterade kammarrätten att det av RÅ 2009 ref. 27 framgår att ett lågt kontantöverskott kan tyda på att inkomster inte har redovisats och att den enskildes förklaringar angående levnadsförhållanden och ekonomiska situation då får betydelse. Kammarrätten gjorde bedömningen att den enskildes förklaringar framstod som osannolika och att det saknades tillräckligt underlag som stödjer förklaringarna. Kammarrätten bedömde att det klart framgick att den enskilde hade haft oredovisade inkomster och att underlaget för deklarationen var så bristfälligt att skatten inte kunde beräknas tillförlitligt. Förutsättningarna för skönsbeskattning var därmed uppfyllda och det fanns grund för att ta ut skattetillägg.

En anmärkning är att det inte framgår uttryckligen i domen att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda. Kammarrätten tillämpade visserligen beviskravet som gäller vid efterbeskattning genom att bedöma att det klart framgår att den enskilde har oredovisade inkomster. Någon motivering till varför kammarrätten ansåg att det förelåg en oriktig uppgift framgår däremot inte. HFD har i HFD 2012 ref. 65 ställt krav på att förutsättningarna för både skönsbeskattning och efterbeskattning ska vara uppfyllda: "Det är således 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."

I övriga mål, 5299–5300-18, 646-19 och 3290–3291-18, tillämpades inte skönsbeskattning utan där bedömde kammarrätterna att den enskilde hade lämnat oriktig uppgift och att det därför fanns grund för Skatteverket att avvika från inkomstdeklarationen samt påföra skattetillägg. I 5299–5300-18 menade Skatteverket att den enskilde hade lämnat en oriktig uppgift genom att inte deklarerat de insättningar som Skatteverket påstod utgjorde skattepliktiga inkomster. Kammarrätten gjorde samma bedömning som Skatteverket och konstaterade att det klart framgick att den enskilde hade oredovisade inkomster, att hen hade lämnat en oriktig uppgift och att det därför fanns grund för både efterbeskattning och skattetillägg. I 646-19 menade Skatteverket att insättningar som hade gjorts på den enskildes bankkonto sannolikt var skattepliktiga inkomster som inte hade redovisats. Kammarrätten bedömde att Skatteverket hade gjort sannolikt att insättningarna utgjorde skattepliktiga inkomster och att skattetillägg skulle påföras eftersom den enskilde hade lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa inkomsterna. I 3290–3291-18 bedömde kammarrätten att Skatteverket hade gjort sannolikt att den enskilde hade haft skattepliktiga inkomster som inte redovisats i inkomstdeklarationen. Mot den bakgrunden gjorde kammarrätten bedömningen att det fanns grund för att ta ut skattetillägg.

### 6.3.3 *Slutsats*

I de fyra mål där kammarrätterna kom fram till att beskattning skulle ske bedömde Kammarrätten i Göteborg att det förelåg grund för skönsbeskattning i 1018–1019-19 och att oriktig uppgift hade lämnats i 5299–5300-18 och 646-19. Kammarrätten i Jönköping bedömde att oriktig uppgift hade lämnats i 3290–3291-18. Någon säker slutsats varför kammarrätten argumenterade för skönsbeskattning i det ena fallet och oriktig uppgift i de andra kan enligt min bedömning inte dras endast med ledning av motiveringarna i de här målen. En skillnad mellan målen är att en kontantberäkning låg till grund för skönsbeskattningen i 1018–1019-19. Det går därmed att tolka kammarrätternas bedömningar i enlighet med Skatteverkets rättsfallskommentar efter Kammarrätten i Stockholms avgörande i mål nr. 137-17.<sup>147</sup> Skatteverket kommenterar där att det vanligtvis inte är fråga om skönsbeskattning vid insättningar på privata bankkonton eftersom det brister i orsakssambandet. Beskattning får då ske genom ett avvikelsebeslut och kan Skatteverket bevisa att oriktig uppgift föreligger ska skattetillägg påföras. Skönsbeskattning blir däremot aktuellt i de fall Skatteverket har stödbevisning som påvisar att den inlämnade inkomstdeklarationen inte är tillförlitlig, exempelvis i form av en kontantberäkning.

---

<sup>147</sup> Skatteverkets rättsfallskommentar, *KRNS, mål nr 137-17, Beskattning av insättningar på privat bankkonto*, 22/1 2018 (25/10 2020), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/367625.html?date=2018-01-22>.

### 6.3.4 Sammanställning i tabellform

<i>Mål</i>	<i>Ordinarie förfarande eller efterbeskattning</i>	<i>Skönsbeskattning</i>	<i>Oriktig uppgift</i>	<i>Berörs inte</i>
Jönköping 1420–1425-18	Ordinarie förfarande (2014, 2015) och efterbeskattning (2013)			X
Jönköping 2976–2977-18	Ordinarie förfarande			X
Jönköping 3290–3291-18	Ordinarie förfarande		X	
Göteborg 1018–1019-19	Efterbeskattning	X		
Göteborg 646-19	Ordinarie förfarande		X	
Göteborg 5299–5300-18	Ordinarie förfarande (2015) och efterbeskattning (2014)		X	

## 7 HFD 2020 ref. 52 i jämförelse med kammarrättspraxis

Mitt under det här arbetet kom HFD med ett avgörande i fråga om förutsättningar för beskattning i det ordinarie förfarandet och efterbeskattning på grundval av insättningar på den skattskyldiges bankkonto, HFD 2020 ref. 52.<sup>148</sup> Målet grundar sig på Kammarrätten i Jönköpings dom i mål nr. 1420–1425-18 som Skatteverket överklagade och där HFD meddelade prövningstillstånd. Kammarrätten i Jönköpings avgörande behandlas utförligare i föregående kapitel. Kammarrätten biföll den enskildes överklagande med motiveringen att Skatteverket inte hade gjort sannolikt att insättningarna var hänförliga till ett specifikt inkomstslag. HFD kom dock fram till en annan slutsats och bedömde att det klart framgick av Skatteverkets utredning att den skattskyldige hade haft skattepliktiga inkomster av tjänst och att det förelåg förutsättningar för såväl skönsbeskattning som efterbeskattning. I kapitlet ska HFD 2020 ref. 52 analyseras i förhållande till de kammarrättsavgöranden som har redogjorts.

### 7.1 Bedömning av inkomstslag

Vad gäller inkomstslag konstaterar HFD att den enskildes inkomster måste hänföras till ett inkomstslag om det finns förutsättningar för att skönsmässigt uppskatta dem. Vidare konstaterar HFD att i de fall Skatteverket inte har tillräckliga uppgifter om vad den skattskyldiges inkomster hänför sig till kan uppgifterna i deklarationen vara till vägledning. Därefter skiljer sig dock HFD mot Kammarrätten i Jönköping i fråga om vilket ansvar domstolen lägger på Skatteverket i form av bevisning av inkomstslag.

HFD menar att även om Skatteverket inte har några uppgifter om att insättningen avser en specifik verksamhet kan det falla sig naturligt att inkomsten hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet om den skattskyldige redan har redovisat inkomst av näringsverksamhet i sin deklaration. Vad gäller inkomstslaget tjänst betonar HFD att inkomstslaget har karaktär av en uppsamlingspost. För att skönsbeskattning ska ske i inkomstslaget tjänst är det enligt HFD inte nödvändigt att Skatteverket identifierar ett anställnings- eller uppdragsförhållande. Skatteverket behöver inte heller specificera en prestation som inkomsten utgör ersättning för.

HFD:s konstaterande står i kontrast till Kammarrätten i Jönköpings formuleringar i både 1420–1425-18 och 2976–2977-18. I det första fallet biföll kammarrätten den enskildes överklagande med motiveringen att Skatteverket inte hade presenterat något material som

---

<sup>148</sup> Högsta förvaltningsdomstolens dom den 26 oktober 2020 i mål nr. 3316–3318-19.

förklarar vad det ska ha varit fråga om för verksamhet och inte heller gjort sannolikt att insättningarna är att hänföra till inkomstslaget tjänst. I det senare fallet avslog kammarrätten Skatteverkets överklagande eftersom Skatteverket inte hade visat att insättningarna utgjorde ersättning för utförda prestationer.

En slutsats att dra utifrån HFD:s avgörande är att Skatteverket måste hänföra inkomsterna till ett inkomstslag, men Skatteverket behöver inte ha uppgifter på att inkomsterna kommer från en specifik näringsverksamhet eller identifiera att de utgör ersättning för en specifik prestation. I den här delen stämmer HFD:s bedömning mer överens med hur Kammarrätten i Göteborg hanterar frågan eftersom HFD endast berör bedömningen av inkomstslag i en mening. Först konstaterar HFD att Skatteverket numera anser att beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst och därefter anger HFD kortfattat: "Högsta förvaltningsdomstolen delar den bedömningen."

## 7.2 Förklaringar från den enskilde

Om Skatteverkets utredning visar att det har skett stora eller återkommande insättningar på den enskildes bankkonto kan det enligt HFD utgöra tillräckligt stöd för skönsbeskattning. HFD anger följande i HFD 2020 ref. 52:

"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."

Uttalandet kan närmast betraktas som en presumtion för att insättningar utgör skattepliktiga inkomster när det rör sig om insättningar av ett stort belopp eller återkommande insättningar till ett sammantaget stort belopp.

Vidare konstaterar HFD att den skattskyldiges förklaringar måste beaktas vid bedömningen om Skatteverket uppfyllt beviskravet. Även om Skatteverket lägger fram tillräcklig bevisning för att det är fråga om skattepliktiga inkomster, kan den skattskyldige presentera sådant stöd för sina förklaringar att Skatteverkets utredning inte längre kan anses som tillräcklig. HFD menar dock att enbart ett påstående från den skattskyldige om att insättningarna avser lån eller gåva normalt inte räcker, utan transaktionen bör kunna kontrolleras genom underlag så att pengarna kan

följas. Utgångspunkten är att den skattskyldige själv vet vad insättningarna avser och kan förklara dem.

HFD konstaterar inledningsvis att bestämmelsen om skönsbeskattning ska ses mot bakgrund av den enskildes dokumentationsskyldighet. HFD uttalar att den skattskyldige har en omfattande dokumentationsskyldighet och att det därmed ingår en skyldighet att “[...] bevara underlag så att det även kan kontrolleras om uppgiftsskyldighet överhuvudtaget har funnits”. HFD menar att avsaknad av dokumentation påverkar tillförlitligheten i den enskildes förklaringar och uppfylls inte dokumentationsskyldigheten kan det tala för att insättningarna utgör skattepliktiga inkomster.

HFD:s betoning på den skattskyldiges omfattande dokumentationsskyldighet, tillsammans med uttalandet att insättningar som uppgår till ett stort belopp tyder på skattepliktiga inkomster, lägger ett stort ansvar på den enskilde i form av att bevara underlag för att visa att insättningarna inte är skattepliktiga. HFD var betydligt försiktigare i framhållningen av dokumentationsskyldigheten i HFD 2012 ref. 69. Där uttalades att det generellt sätt ställs relativt höga krav på den uppgiftsskyldige att se till att ha underlag för uppgiftsskyldigheten och för kontroll av den, men att det finns ett utrymme för hänsynstagande till vad saken gäller. HFD hänvisade i samband med det uttalandet till vad Lagrådet har yttrat i förarbeten om dokumentationsskyldighet. Lagrådet menar att det är motiverat att ge utrymme för att hänsyn ska tas till vilka krav som är rimligt att ställa på den berörda personen, mot bakgrund av att skyldigheten gäller även personer utan insikt i redovisning.<sup>149</sup> I jämförelse med HFD 2012 ref. 69 lägger HFD ett större ansvar på den enskilde i HFD 2020 ref. 52 genom att konstatera att den skattskyldige har en omfattande dokumentationsskyldighet och om den skattskyldige inte uppfyller denna skyldighet kan det tala för att insättningarna utgör skattepliktiga inkomster.

HFD:s uttalanden i HFD 2020 ref. 52 går i linje med de resonemang Kammarrätten i Göteborg framför i sina avgöranden 646-19 och 5299–5300-18. Kammarrätten bedömde i de målen att det fanns grund för att inkomstbeskatta den skattskyldige för insättningar på dennes konto mot bakgrund av att den skattskyldiges förklaringar inte framstod som trovärdiga och att det saknades underlag till stöd för invändningarna. HFD gör samma bedömning i sitt avgörande. HFD menar att förklaringarna från den skattskyldige inte framstår som trovärdiga och konstaterar att det saknas underlag som stödjer uppgifterna. HFD bedömer därmed att det klart

---

<sup>149</sup> Prop. 2001/02:25 s. 351.

framgår av Skatteverkets utredning att den skattskyldige har haft skattepliktiga inkomster som inte har redovisats.

### 7.3 Skönsbeskattning eller annan avvikelse

Eftersom den skattskyldige inte har redovisat de skattepliktiga inkomsterna i sin inkomstdeklaration behöver Skatteverket avvika från deklARATIONEN vid beräkningen av den slutliga skatten, vilket kan ske antingen genom skönsbeskattning eller ett vanligt avvikelsebeslut. HFD anser att det klart framgår att den enskilde har haft skattepliktiga inkomster och att det därmed finns sådana brister i inlämnad deklARATION och att förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda.

Någon bedömning av orsakssambandet görs inte av HFD. I avsnitt 4.5 framgår att det krävs att det föreligger en brist i inlämnad deklARATION, som leder till att skatten inte kan beräknas tillförlitligt, för att skönsbeskattning ska kunna ske. Det ska med andra ord finnas ett orsakssamband mellan bristen och att skatten inte kan beräknas tillförlitligt. En möjlig förklaring till att HFD inte bedömer orsakssambandet mellan bristerna i deklARATIONEN och att skatten inte kan beräknas tillförlitligt är att det helt enkelt inte var en fråga som lyftes i målet. Skatteverket yrkade på skönsbeskattning och den enskilde gjorde ingen invändning om att beloppen skulle kunna beräknas tillförlitligt. Vidare kommer HFD fram till att den enskilde lämnat oriktig uppgift och att förutsättningarna för efterbeskattning är uppfyllda, vilket innebär att den skattskyldige skulle påförts skattetillägg även om skönsbeskattning inte skulle tillämpas. En annan möjlig tolkning är att HFD anser att när den enskilde själv satt in pengar på sitt konto, som i det här fallet, kan hans inkomster inte beräknas tillförlitligt och det innebär att inte heller skatten kan beräknas tillförlitligt.



## 7.4 Sammanställning i tabellform

<i>Mål</i>	<i>Inkomstslag</i>	<i>Förklaringar från den enskilde</i>	<i>Skönsbeskattning eller oriktig uppgift</i>
<b>HFD 2020 ref. 52</b>	<b>Inte avgörande</b>	<b>Avgörande för utfallet</b>	<b>Skönsbeskattning</b>
Jönköping 1420–1425-18	Avgörande för utfallet	Berörs inte	Berörs inte
Jönköping 2976–2977-18	Avgörande för utfallet	Berörs inte	Berörs inte
Jönköping 3290–3291-18	Avgörande för utfallet	Berörs inte	Oriktig uppgift
Göteborg 1018–1019-19	Berörs kortfattat	Avgörande för utfallet	Skönsbeskattning
Göteborg 646-19	Berörs inte	Avgörande för utfallet	Oriktig uppgift
Göteborg 5299–5300-18	Berörs kortfattat	Avgörande för utfallet	Oriktig uppgift

## 8 Avslutande reflektioner

Utifrån undersökningen av de sex kammarrättsavgöranden som har behandlats går det att dra slutsatsen att jämförbara mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton inte har behandlats likformigt av Kammarrätten i Göteborg och Kammarrätten i Jönköping.

Kammarrätten i Jönköping tenderar att fästa större vikt än Kammarrätten i Göteborg vid att Skatteverket ska kunna bevisa att insättningarna är hänförliga till ett visst inkomstslag. Skatteverkets utredning av inkomstslag är av avgörande betydelse för utfallen i Kammarrätten i Jönköpings mål. Kammarrätten i Göteborg tenderar i sin tur att fästa större vikt vid den skattskyldiges förklaringar och inleder sina avgöranden med att bedöma trovärdigheten i den enskildes invändningar. Huruvida den skattskyldige lyckats lämna godtagbara förklaringar är av avgörande betydelse för utfallen i Kammarrätten i Göteborgs mål. Båda domstolarnas hantering av frågan är motiverad, dels mot bakgrund av att en inkomst behöver kunna hänföras till ett inkomstslag för att vara skattepliktig, dels mot bakgrund av att den enskilde har en lagstadgad skyldighet att lämna alla uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt beslut om skatt. Problemet är snarare att domstolarna hanterar målen på olika sätt och därmed inte uppfyller likhetsprincipens krav på att jämförbara fall ska behandlas lika samt att det ska föreligga koherens i rättstillämpningen.

HFD 2020 ref. 52 går i linje med de resonemang Kammarrätten i Göteborg framförde i sina avgöranden. HFD konstaterade att Skatteverket måste hänföra inkomsterna till ett inkomstslag, men Skatteverket behöver inte ha uppgifter på att inkomsterna kommer från en specifik näringsverksamhet eller identifiera att de utgör ersättning för en specifik prestation. HFD lägger ett stort ansvar på den enskilde, likt Kammarrätten i Göteborg, när det kommer till att den skattskyldige ska kunna presentera tillförlitliga förklaringar till insättningarna. HFD betonar att den skattskyldige har en omfattande dokumentationsskyldighet, vilket innebär att den enskilde ska bevara underlag för att visa att insättningarna inte är skattepliktiga. När det kommer till skönsbeskattning bedömer HFD att förutsättningarna för skönsbeskattning är uppfyllda. Frågan om orsakssamband mellan bristerna i inlämnad deklARATION och att inkomsterna därmed inte kan beräknas tillförlitligt tas däremot inte upp. Det står i motsats till Skatteverkets rättsfallskommentar till Kammarrätten i Stockholms mål nr. 137-17 och Skatteverkets uttalande att inkomsten vanligtvis kan beräknas tillförlitlig i mål om insättning på konto och att det därför brister i orsakssambandet. Skatteverkets rättsfallskommentar till en kammarrättsdom kan inte

anses ha samma tyngd i form av rättskälla som HFD:s avgörande. Eftersom HFD 2020 ref. 52 ger Skatteverket möjlighet att besluta om skönsbeskattning i större utsträckning än vad som har uttalats tidigare, så är en tänkbar effekt på framtida rättstillämpning att skönsbeskattning kommer att tillämpas i fler mål om beskattning av insättningar på privata bankkonton.

Lite extra uppmärksamhet ska fästas vid frågan om vilket ansvar som ska läggas på den enskilde i form av att komma med godtagbara förklaringar. Även om HFD inte uttryckligen kastar om bevisbördan till den enskilde medför betoningen på dokumentationsskyldigheten, tillsammans med uttalandet att insättningar som uppgår till ett stort belopp tyder på skattepliktiga inkomster, att den enskilde genom dokumentation behöver visa att insättningarna inte utgör skattepliktiga inkomster. Den skattskyldige har av förklarliga skäl lättare att bevisa vad insättningar på hans konto utgör. Enligt huvudregeln är det dock Skatteverket som bär bevisbördan och Skatteverkets egen bevisning ska därmed nå upp till tillämpligt beviskrav. Om bristen på godtagbara förklaringar från den enskilde leder till att domstolen bedömer att Skatteverket uppfyllt beviskravet åläggs den enskilde en börda i att bevisa att insättningarna inte utgör skattepliktiga inkomster för att inte förlora målet. Att den skattskyldige åläggs ett stort ansvar att komma med godtagbara förklaringar kan innebära svårigheter för den enskilde att förutse vilken bevisning som krävs för att hen ska anses ha uppfyllt sin dokumentationsskyldighet och kunna nå framgång i målet. Om den skattskyldige inte är medveten om vilka krav på dokumentation som ställs när hen har mottagit Swish-betalningar, banköverföringar eller satt in kontanter på sitt eget konto finns en risk att rättstillämpningen inte blir förutsebar för den enskilde.

Å andra sidan går det inte att bortse från bevissvårigheterna i mål om insättning på privata bankkonton. Den skattskyldige har enklare än Skatteverket att bevisa vad insättningarna utgör och har samtidigt en lagstadgad uppgifts- och dokumentationsskyldighet. Om den enskilde inte medverkar i utredningen genom att lämna uppgifter och dokumentation om sina förklaringar riskerar det att medföra materiellt oriktiga beslut. Ju mer information Skatteverket har, desto större chans att det blir en fullständig utredning som leder till en korrekt beskattning. För att skatt ska kunna användas till att finansiera samhällets kollektiva nyttigheter behöver de som enligt lag är skyldiga att betala skatt också göra det. Skatten ska drivas in på ett legitimt sätt och det krävs att den enskilde medverkar för att nå materiellt riktiga beslut. Det finns därmed skäl att lägga ett visst ansvar på den enskilde.

En lösning på bristande koherens i rättstillämpningen hos kammarrätterna är att HFD kommer med ett vägledande avgörande och av den anledningen var HFD 2020 ref. 52 välkommen. HFD:s avgöranden uppfattas och används i praktiken av underinstanserna som en bindande rättskälla. Ett åberopande av praxis innebär i praktiken ett krav på att bli behandlad på samma sätt som någon annan i en likartad situation. När underinstanserna följer HFD:s praxis bidrar det därmed till att likhetsprincipens krav på allas likhet inför lagen och att det ska föreligga konsekvens i rättstillämpningen följs. HFD sätter upp riktlinjer som underinstanserna följer. HFD 2020 ref. 52 kan därför innebära att jämförbara fall om beskattning av insättningar på konto i framtiden kommer att behandlas på ett mer likformigt sätt än vad uppsatsen har visat.

## Källförteckning

### Offentligt tryck

#### *Propositioner*

Prop. 1955:160 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till förordning om ändring i taxeringsförordningen m.m.*

Prop. 1973:90 *Kungl. Maj:ts proposition med förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning m.m.*

Prop. 1989/90:74 *om ny taxeringslag m.m.*

Prop. 1993/94:117 *Inkopporering av Europakonventionen och andra fri- och rättighetsfrågor*

Prop. 1996/97:100 *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*

Prop. 2001/02:25 *En ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter*

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

Prop. 2010/11:165 *Skatteförfarandet*

Prop. 2016/17:180 *En modern och rättssäker förvaltning – ny förvaltningslag*

#### *Statens offentliga utredningar*

SOU 2010:29 *En ny förvaltningslag*

### Rättsfallsregister

#### *EU-domstolen*

Mål C-313/04, Egenberger m.fl.

#### *Högsta domstolen*

NJA 2008 s. 1129

#### *Högsta förvaltningsdomstolen*

RÅ 1979 Aa 105

RÅ 80 1:24

RÅ 80 1:61

RÅ 80 1:87

RÅ 1983 Aa 39

RÅ 1989 ref. 21  
RÅ 1995 ref. 31  
RÅ 1996 ref. 102  
RÅ 1997 ref. 1  
RÅ 1998 not. 91  
RÅ 2001 ref. 22  
RÅ 2002 ref. 20  
RÅ 2002 ref. 31  
RÅ 2003 ref. 4  
RÅ 2006 ref. 18  
RÅ 2006 ref. 25  
RÅ 2008 ref. 51  
HFD 2012 ref. 65  
HFD 2012 ref. 69  
HFD 2013 ref. 3  
HFD 2013 ref. 51  
HFD 2016 ref. 69  
HFD 2017 ref. 38 I-III  
HFD 2020 ref. 52  
HFD 2020 ref. 65

### *Kammarrätt*

Kammarrätten i Jönköpings avgörande den 4 april 2019 i mål nr. 1420–1425-18  
Kammarrätten i Göteborgs avgörande den 12 juni i mål nr. 5299–5300-18  
Kammarrätten i Göteborgs avgörande den 26 augusti 2019 i mål nr. 646-19  
Kammarrätten i Göteborgs avgörande den 29 augusti 2019 i mål nr. 1018–1019-19  
Kammarrätten i Stockholms avgörande den 13 september 2017 i mål nr. 137-17  
Kammarrätten i Jönköpings avgörande den 27 september 2019 i mål nr. 2976–2977-18  
Kammarrätten i Jönköpings avgörande den 4 oktober 2019 i mål nr. 3290–3291-18

## Litteratur

### *Böcker*

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 3 uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016 [cit. Almgren & Leidhammar]

Andersson, Mari, Dahlberg, Mattias, Saldén-Enérus, Anita & Tivéus, Ulf, *Inkomstskattelagen: en kommentar Del 1 1-28 kap.*, 19 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2019 [cit. Andersson m.fl.]

Bergström, Sture, *Skatter och civilrätt: en studie över användningen av civilrättsliga termer i skatterättsliga sammanhang*, Liber, Diss. Uppsala universitet, Stockholm, 1978

Ekelöf, Per Olof, Edelstam, Henrik & Heuman, Lars, *Rättegång H. 4*, 7 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2009 [cit. Ekelöf m.fl.]

Emblad, Patrik, *Det civilrättsliga i svensk inkomstskatterätt*, Juridiska institutionen, Handelshögskolan vid Göteborgs universitet, Diss. Göteborgs universitet, Göteborg, 2020

Englund, Göran & Silfverberg, Christer, *Beskattning av arv och gåva*, 11 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 1997 [cit. Englund & Silfverberg]

Gunnarsson, Åsa, *Skatterättvisa*, Iustus Förlag, Diss. Umeå universitet, Uppsala, 1995 [cit. Gunnarsson]

Gunnarsson, Åsa & Svensson, Eva-Maria, *Genusrättsvetenskap*, Studentlitteratur, Lund, 2009 [cit. Gunnarsson & Svensson]

Hettne, Jörgen, *Rättsprinciper som styrmedel: allmänna rättsprinciper i EU:s domstol*, Norstedts Juridik, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 2008 [cit. Hettne]

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförlaget, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 1995

Kleineman, Jan, *Rättsdogmatisk metod* i Nääv, Maria & Zamboni, Mauro (red.), *Juridisk metodlära*, 2 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2018 s. 21-46 [cit. Kleineman]

Leidhammar, Börje, *Bevisprövning i taxeringsmål*, Fritze, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 1995 [cit. Leidhammar]

Lindkvist, Gustav, *Bevisfrågor i förvaltningsprocessen: en översikt*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2019

Lindkvist, Gustav, *Utredningsskyldighet, bevisbörda och beviskrav i förvaltningsprocessen*, Norstedts Juridik, Diss. Stockholms universitet, Stockholm, 2018 [cit. Lindkvist]

Lindkvist, Gustav & Lyhagen, Carsten, *Skatte- och brottmål i kontantbranschen: prövning och bevisprövning i mål om oredovisade löner och intäkter*, Norstedts Juridik, Stockholm, 2014 [cit. Lindkvist & Lyhagen].

Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer, Simon-Almendal, Teresa & Persson Österman, Roger, *Inkomstskatt: en lärobok i skatterätt, Del 1 och Del 2*, 17 uppl., Studentlitteratur, Lund, 2019 [cit. Lodin]

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt? Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, Fritze, Stockholm, 1995 [cit. Peczenik]

Petrén, Gustaf & Ragnemalm, Hans, *Sveriges grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, 12 uppl., Institutionen för offentlig och internationell rätt, Stockholm, 1980

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

Påhlsson, Robert, *Likhet inför skattelag: likhetsprincipen och konstruktionen av jämförbarhet i skatterätten*, Iustus Förlag, Uppsala, 2007

Påhlsson, Robert, Kleist, David, Rendahl, Pernilla & Svensson, Bo, *Grundläggande inkomstskatterätt*, Iustus Förlag, Uppsala, 2019 [cit. Påhlsson m.fl.]



Sandgren, Claes, *Rättsvetenskap för uppsatsförfattare: ämne, material, metod och argumentation*, 3 uppl., Norstedts Juridik, Stockholm, 2015 [cit. Sandgren]

Welinder, Carsten, *Beskattning av inkomst och förmögenhet. D. 2*, Studentlitteratur, Lund, 1981 [cit. Welinder]

### *Artiklar*

Bengtsson, Bertil, *Om gåvobegreppet i civilrätten*, Svensk juristtidning 1962, s. 689-708

Hjertstedt, Mattias, *Beskrivningar av rättsdogmatisk metod: om innehållet i metodavsnitt vid användning av ett rättsdogmatiskt tillvägagångssätt* i Mannelqvist, Ingmansson, Ulander-Wänman (ed.), *Festskrift till Örjan Edström*, Juridiska institutionen vid Umeå universitet, Umeå, 2019 s. 165-173

Jareborg, Nils, *Rättsdogmatik som vetenskap*, Svensk Juristtidning 2004, s. 1-10

Olsen, Lena, *Rättsvetenskapliga perspektiv*, Svensk Juristtidning 2004, s. 111-145 [cit. Olsen]

Påhlsson, Robert, *Intuition och rättfärdigande i skatterätten*, Skattenytt 1998, s. 541-549

Wennergren, Bertil, *Eftertaxeringens huvudrekvisit*, Skattenytt 1996, s. 515-526

### *Internetkällor*

Dahlberg, Joel, *Skatteverket jagar fusk med swishbetalningar*, Svenska Dagbladet 8/9 2015 (18/11 2020), <https://www.svd.se/skatteverket-jagar-fusk-med-swishbetalningar>

Forsberg, Åsa, *Småföretagare jobbade svart och tog betalt via swish - Skatteverket hittade bevis på Facebook*, Bäragslagsbladet/ Arboga tidning 18/6 2018 (18/11 2020), <https://www.bblat.se/artikel/smaforetagare-jobbade-svart-och-tog-betalt-via-swish-skatteverket-hittade-bevis-pa-facebook>

Högsta förvaltningsdomstolen, *Prövningstillstånd meddelat i mål om inkomstskatt samt skattetillägg*, 11/9 2019 (9/10 2020), <https://www.domstol.se/hogsta-forvaltningsdomstolen/avgoranden/2019/28782/>

Institutionen för språk och folkminnen, *Nyordslistan 2018*, 18/11 2018 (3/10 2020),  
<https://www.isof.se/sprak/nyord/nyordslistan-2018.html>

Linders, Ann, Inkomstskattelag (1999:1229), 13 kap. 1 §, Karnov lagkommentar, JUNO (7/11 2020), <https://www.nj.se/juno>

Ondrasek Olofsson, Lydia, Inkomstskattelag (1999:1229), 10 kap. 1 §, Karnov lagkommentar, JUNO (7/11 2020), <https://www.nj.se/juno>

Regeringskansliet, *Prisbasbelopp för 2020 fastställt*, 10/9 2019 (19/10 2020),  
<https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/>

Riksbanken, *Så betalar svenskarna*, 7/11 2019 (18/11 2020),  
<https://www.riksbank.se/globalassets/media/rapporter/sa-betalar-svenskarna/2019/svenska/sa-betalar-svenskarna-2019.pdf>

Skatteverkets rättsfallskommentar, *KRNS, mål nr 137-17, Beskattning av insättningar på privat bankkonto*, 22/1 2018 (25/10 2020),  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/367625.html?date=2018-01-22>

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Internetinkomster m.m.*, årsutgåva 2020.10 (24/10 2020),  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.10/364826.html>

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Rättsprinciper*, årsutgåva 2020.12 (4/10 2020),  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.12/324633.html?q=1+kap.+9+§+R>  
F

Skatteverkets rättsliga vägledning, *Skatteverkets utredningsskyldighet*, årsutgåva 2020.13 (25/20 2020), <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2020.13/327489.html>

Sveriges radio, *“Swishmedier” och relationen till sin publik*, 15/10 2018 (3/10 2020),  
<https://sverigesradio.se/artikel/7067557>

Swish, *Vår historia* (18/11 2020), <https://www.swish.nu/om-swish>

Swish, *Månadsrapport oktober 2020* (18/11 2020), hämtad från <https://www.swish.nu/om-swish>

Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244), 57 kap. 1 §, Karnov lagkommentar JUNO (25/10 2020), <https://www.nj.se/juno>

Walterson, Frank, Skatteförfarandelag (2011:1244), 66 kap. 27 §, Karnov lagkommentar, JUNO (25/10 2020), <https://www.nj.se/juno>