

Örebro universitet
Akademin för juridik, psykologi och socialt arbete
Rättsvetenskap D, uppsats 15 hp
Handledare: Anders Lagerstedt
HT 2009

Bevisbördans placering

i taxeringsprocessen

Författare: Gustav Granlund

Sammanfattning.

I uppsatsen berörs ämnet bevisbördans placering i taxeringsprocessen. Detta görs genom användning av en rättsdogmatisk metod. Av frågestelningen utgörs syftet att utreda vart bevisbördan är placerad på kostnadssidan när det gäller inkomstslaget näringsverksamhet. Som framgår av uppsatsen är bevisbördan generellt placerad på den skattskyldige när det gäller kostnadsavdrag. Att så är fallet framgår av den i doktrinen förda diskussion att placeringen har blivit vedertagen. Vissa undantag finns, ett är då lag stadgar att bevisbördan är placerad på annat vis. Andra fall är vid eftertaxering och påförande av skattetillägg, i båda dessa fall anses det så betungande för den enskilde att bära bevisbördan att den istället placerats på myndigheten. En bevisbördepunkt placeras även ut på sannolikhetsskalan, denna placering utgör det beviskrav som skall vara uppnått för att den beviskyldige skall få bifall för sitt yrkande. Beviskravet fastställs i de flesta fall av domstolarna då lagen oftast inte ger uttryck för vilket krav som ställs. Om bifall kan medges är beroende av den bevisning som läggs fram inför rätten samt vilket värde bevisningen ges. En fri bevisvärdering skall tillämpas där varje enskilt bevis skall bedömas utifrån sitt specifika värde.

1. Inledning.....	2
1.1. Frågeställning och syfte.	3
1.2. Avgränsningar.	3
1.3. Metod.	3
1.4. Disposition.	3
1.5. Begrepps användning.	4
2. Taxeringsförfarandet.	5
3. Taxeringsprocessen.	6
4. Uppgiftsskyldighet och utredningsansvar.	7
4.1 Deklaration och skattskyldiges uppgiftsskyldighet.....	7
4.2. Utredningsansvar.....	9
4.2.2. Skatteverkets utredningsansvar.	10
4.2.3. Domstolens utredningsansvar.	11
5. Skattesubjekt/ Skattskyldig.	11
5.1 Näringsverksamhet.....	12
5.2. Avdrag.....	13
6. Introduktion i bevisrätten.	14
6.1. "Något om bevisbördan i taxeringsprocess."	14
6.2. Bevis.....	17
6.2.1. Bevisfakta.....	18
6.2.2. Bevismedel.....	19
6.2.3. Bevisstema.	19
6.1.4. Beviskrav.....	20
6.3. Fri bevisprövning.	21
6.3.1. Bevisvärdering.	21
6.3.2. Den sammantagna bevisningens värde.	23
7. Bevisbörda.....	24
7.1. Subjektiv och objektiv bevisbörda.	25
7.2. Visa.....	26
7.3.1. Skattskyldig och bevisbörda.....	27
7.3.2. Skatteverket och bevisbördan.....	28
7.3.3. Domstolen och bevisbördan.	29
7.4. Vem bär bevisbördan?.....	30
7.5. Bevisbördan i relation till bevisvärdet.	30
8. Bevisbördans placering vid eftertaxering och påförande av skattetillägg.....	32
9. Sammanfattande analys och kommentarer.....	33
9.2. Slutsatser	36

1. Inledning.

Redan 1968 publicerades Walbergs artikel i skattenytt angående problematiken runt bevisbördans placering i taxeringsprocessen. I artikeln fanns det vissa oklarheter runt bevisbördans placering för yrkade av kostnadsavdrag. Ämnet har sedan diskuterats flitigt i doktrinen. Bevisbördan har senare ansetts ligga på den skattskyldige när det gäller kostnadsavdrag. En anledning som framhållits är att den skattskyldige har närmare koppling till bevismedlen. Att vara ålagd med bevisbördan innebär en nackdel eftersom om saken inte blir tillräckligt styrkt går denne förlorande ur målet. Bevisbördans placering handlar således inte enbart om vem som innehar bevisbördan utan även vilket beviskrav som skall vara uppnått. Det finns således många faktorer som spelar in på bevisbördans placering vilket gör ämnet extra intressant. I uppsatsen kommer jag att försöka redogöra för de faktorer som spelar in på bevisbördan och dra slutsatser utifrån det.

1.1. Frågeställning och syfte.

Vem åligger bevisbördan för ett visst bevistema i taxeringsprocessen?

Syftet är att utreda och klargöra vem av parterna som drar nackdel av att målet inte blir tillräckligt utrett. Samt att försöka utröna vad som gäller för bevisbördans placering på sannolikhetskalan. Ämnet är extra intressant då det är en fri bevisprövning som tillämpas samt att det finns en uppfattning om att det inte ställs särskilt höga krav på bevisningen för att lämpa över bördan.

1.2. Avgränsningar.

För att ämnet skall bli hanterligt i en uppsats av denna storlek har jag valt att avgränsa mig till att endast gå djupare i de delar som rör kostnadsavdrag i inkomstslaget näring. För att ändå få en förståelse för ämnet kommer reglerna på inkomstsidan presenteras men inte analyseras. Jag kommer helt att bortse från vad som gäller för skattebrott. Jag har heller inte för avsikt att göra någon kartläggning över vilka stadganden som speciellt anvisar vem bevisbördan ligger på. Sådana specialregler kommer endast att beröras till hjälp för att beskriva rättsläget i övrigt.

1.3. Metod.

Jag kommer att använda mig av en rättsdogmatisk metod. Där fokus främst kommer att ligga på vad som framgår av doktrinen då lagstiftningen, praxis och förarbeten ger begränsad vägledning.

1.4. Disposition.

Dispositionen för uppsatsen är uppbyggd genom ett inledande kapitel där en inledning ges för att väcka läsarens intresse samt att jag framställer min frågeställning, avgränsningar, metod samt ett avsnitt där vissa begreppsförklaringar ges. I det andra kapitlet redogörs för taxeringsförfarandet och i det tredje för taxeringsprocessen. Kapitel två och tre är till för att ge läsaren en totalbild för att senare kunna gå in på bevisfrågorna som är uppsatsens fokus. Deklarationen är oftast det bevismedel som ligger till grund för taxeringen således berörs deklARATIONEN och vilken uppgiftsskyldighet skattskyldige har i kapitel fyra. Under

samma kapitel berörs även myndighetens och domstolarnas utredningsskyldighet då denna är nära kopplad till vilka yrkanden som gjorts samt vilka bevismedel som framställts, följaktligen uppgifter som bör framgå av deklARATIONEN. Av intresse för uppsatsen innan bevisfrågorna behandlas är även en framställning av inkomstslaget näringsverksamhet, samt vad som gäller vid kostnadsavdrag i inkomstslaget. Att endast avdrag samt inkomstslaget näringsverksamhet behandlas följer av uppsatsens avgränsning. I kapitel sex och sju behandlas själva kärnpunkten för uppsatsen. Utgångspunkten är en sammanfattning av Sten Walbergs artikel något om bevisbördan i taxeringsprocessen. I kapitel sex behandlas vidare en allmän framställning av bevisrätten där viktiga delar tas upp så som begreppet bevis, bevisfakta, bevismedel, bevistema, beviskrav, bevisprövning samt bevisvärdering. Bevisprövningen berörs i och med att bevisvärderingen har en stark koppling till beviskravet genom bevisbördans placering. I sjunde kapitlet behandlas bevisbörda som begrepp samt hur olika faktorer påverkar dess placering samt hur skattskyldige, SKV och domstolarna påverkas och påverkar bevisbördan. I kapitel åtta redogörs kort för vad som gäller för bevisbördans placering vid eftertaxering och skattetillägg. Då sådana sanktioner anses mer betungande för den skattskyldige följer bevisbördans placering inte de generella reglerna. Slutligen i kapitel nio framställs en sammanfattande analys av arbetet där min uppgift är att sammanfatta, analysera, kommentera och komma fram till slutsatser utifrån vad som ovan presenterats.

1.5. Begrepps användning.

Begreppet **skatteprocessen** används i uppsatsen när jag valt att illustrera både taxeringsprocessen och skattebrottsprocessen. Dock kommer inte skattebrottsprocessen att beröras. **Taxeringsförfarandet** definieras som det förfarande som sker från att skattskyldig lämnat in sin deklARATIONEN till skatteverket och slutar där domstolsprocessen tar sin början. **Domstolsprocessen** sker i förvaltningsdomstol, instanser är länsrätten (LR), kammarrätten (KamR) och regeringsrätten (RR) då ett domstolsärende rör taxering kommer således benämningen **taxeringsprocess** att användas.

2. Taxeringsförfarandet.

I avsnittet nedan kommer en översiktlig beskrivning av taxeringsförfarandet. Avsnittet är till för att läsaren lättare skall få förståelse för den utredning som ligger till grund för taxeringsprocessen.

Enligt 2 kap 1 § taxeringslagen (1990:324) (TL) stadgas att skatteverket (SKV) är den myndighet som hanterar handläggningen av taxeringsärenden i Sverige. De lagar som styr förfarandet är framför allt förvaltningslagen (1986:223) (FL), Taxeringslagen (1990:324) (TL), Lag (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) samt skattebetalningslagen (1997:483) (SBL). FL är den lag som styr alla förvaltningsärenden enligt 3 § FL ges företräde till lex specialis. Således tillämpas TL (som är en speciallagstiftning) i hög grad vid taxeringsförfarandet.¹ Förfarandet är att räkna som myndighetsutövning mot den enskilde som resulterar i ett formbundet beslut.² Myndighetens beslut har sin grund i de uppgifter som skattskyldig lämnat i sin deklaration och de kontrolluppgifter som inkommit till SKV.³ För att vara skyldig att deklarerat måste i vissa fall skattskyldighet enligt IL eller SFL föreligga.⁴ Enligt 2 kap 7 § LSK framgår det att juridiska personer alltid har en deklareringskyldighet.

De beslut som tas utifrån deklARATIONEN kallas taxeringsbeslut. Det finns tre olika typer av taxeringsbeslut "grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärd"⁵ Dessa tre former av beslut finns stadgade i 4 kap 1 § TL. De mest förekommande beslutet är grundläggande beslut om årlig taxering (även kallade meddelanden).⁶ Meddelanden avser som tidigare nämnts myndighetsutövning mot den enskilde, detta utgör att förfarandet utfaller i ett enpartsförfarande.⁷ Under handläggningsperioden har skatteverket rätt att kräva in uppgifter av den skattskyldige till hjälp för utredningen.⁸ Ett av SKV utfärdat beslut kan vidare bli ärende för omprövning. Regler om omprövning finns i 4 kap 7-22 §§ Inkomstskattelagen (199:1229) (IL). Omprövningen kan ske både på begäran av den

¹Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet, sid. 15 och Forssén, Taxeringsprocess, sid. 15.

² Almgren och Leidhammar, Skatteprocessen, sid. 16.

³ Ibid. sid. 15.

⁴ Lodin, Lindencrona, Melz och Silfverberg, Inkomstskatt sid. 644.

⁵ Inkomstskatt, sid. 653 .

⁶ Ibid. sid. 653.

⁷ Skatteprocessen, sid. 16 och Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål sid. 20.

⁸ Skatteprocessen, sid. 16.

skattskyldige eller SKV. Ärendet hänskjuts då för omprövning till skattenämnden eller att SKV behandlar ärendet ännu en gång.⁹ Så här långt skall förfarandet från SKV:s sida ”präglas av objektivitet, opartiskhet, förutsägbarhet och legalitet.”¹⁰ I de fall beslut vid omprövning inte skulle vara till belåtenhet för endera av parterna kan yrkandena föras vidare till domstol. Detta gör att förfarandet övergår i ett tvåpartsförfarande. I domstol intar skatteverket följaktligen rollen som part.¹¹

3. Taxeringsprocessen.

Domstolsförfarandet sker i förvaltningsdomstol och följer huvudsakligen förvaltningsprocesslagen (1971:291) (FPL), TL och SBL. I de fall FPL inte ger tillräckliga besked kan även den mer detaljerade Rättegångsbalken (1942:740) (RB) tillämpas genom analogitolkningar.¹² Till exempel tillämpas 35 kap 1 § RB angående fri bevisprövning. Enligt 2 § FPL är lagen subsidiär i förhållande till lag eller författningsbestämmelse som beslutats från regering. Enligt 6 kap 1 § TL får ett beslut överklagas till domstol av den skattskyldige eller av SKV:s allmänna ombud. Myndighetens allmänna ombud är främst till för att ta upp fall till domstolen som kan ha en prejudicerande verkan i framtiden.¹³ Den enskilde får även överklaga beslut från myndigheten som inte gått denne emot.¹⁴ En tidsfrist på fem år från taxeringsåret samt att överklagan skall vara skriftlig stadgas i 6 Kap 5 § TL. Dock enligt 6 kap 3 § TL om beslutet har meddelats senare än den 30 juni det femte året efter taxeringsåret och den skattskyldige fått ta del av beslutet först efter utgången av detta år, så har den skattskyldige en frist på att inkomma med överklagan på två månader.¹⁵ Innan målet tas upp i domstolen skall SKV först ompröva beslutet. Omprövningen skall ske snarast. Först då SKV inte heller vid omprövning bifaller skattskyldiges yrkande så tas fallet upp hos länsrätten. Vidare instanser för överklagan är kammarrätten och regeringsrätten.¹⁶ Huvudregeln är att förfarandet är skriftligt detta framgår av 9 § FPL, dock kan muntliga inslag förekomma. De uppgifter

⁹ Inkomstskatt, sid 654-655.

¹⁰ Skatteprocessen, sid. 17.

¹¹ Ibid. sid. 17.

¹² Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 20.

¹³ Inkomstskatt, sid. 659-660.

¹⁴ Skatteprocessen, sid. 146.

¹⁵ Ibid. sid. 145-146.

¹⁶ Inkomstskatt, sid. 660.

domstolarna grundar sina avgöranden på kan således bestå av både skriftliga och muntliga fakta.¹⁷

4. Uppgiftsskyldighet och utredningsansvar.

4.1 Deklaration och skattskyldiges uppgiftsskyldighet.

Deklarationen ligger oftast till grund för taxeringen, i detta avsnitt behandlas vilka förpliktelser deklarationsskyldigheten och uppgiftsskyldigheten medför samt deklARATIONEN som bevismedel.

Enligt 2 kap lagen (2001:1227) om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK) är det obligatoriskt att lämna deklaration för skattskyldiga. Enligt 2 kap 7 § LSK har juridiska personer alltid en skyldighet att lämna självdeklaration oavsett om skattskyldighet föreligger. Deklarationen lämnas under sanningsplikt.¹⁸ Dock har stadgandet om att deklaration lämnas på heder och samvete i den gamla taxeringslagen inte flyttats över till den nya TL eller in i LSK. Borttagandet av begreppet anses dock inte utgöra någon förändring av skattskyldigs förpliktelse att uppge sanningsenliga uppgifter.¹⁹ Den skattskyldige har även en skyldighet att medverka till att uppgifter som ligger till grund för beskattningen inkommer till SKV. I de fall uppgifter inte inkommer, är ofullständiga eller att uppgifterna inte är trovärdiga finns en risk att beskattningsbeslutet utfaller felaktigt. Den som bryter mot uppgiftsskyldigheten kan åläggas med sanktioner. Sanktionerna består till exempel av skattetillägg eller straff enligt skattebrottslagen.²⁰ I de fall SKV uppmärksammat att oriktiga uppgifter är angivna i deklARATIONEN kan även uppgiften bli föremål för omprövning genom eftertaxering.²¹ Mer om eftertaxering och skattetillägg behandlas i kapitel åtta. Att bryta mot uppgiftsskyldigheten måste även sägas kunna påverka negativt i bevishänseende, trovärdigheten för den skattskyldige kan mycket väl försämrats.²²

¹⁷ Skatteprocessen, sid. 20 och Skatteförvaltningen, Handledning för taxeringsprocessen, sid. 73.

¹⁸ Skatteprocessen sid. 15.

¹⁹ Prop. 1996/97:100 bil. 1. Lagkommentaren. sid. 574.

²⁰ Wennergren, Taxering, sid. 33.

²¹ Skatteprocessen, sid. 54.

²² Ibid. sid. 15.

Deklarationen skall innehålla sådana uppgifter som framgår av 3 kap. 1 § LSK stadgandet är gemensamt för både särskild och allmän självdeklaration. För näringsidkare gäller även 3 kap. 5 § LSK. Kompletteringar av lagen görs även i Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (FSK). Således skall deklARATIONEN innehålla en rad uppgifter för att deklarationsplikten skall anses uppfylld. Sammanfattat rör det sig om uppgifter för identifikation av den skattskyldige, vad den haft för inkomster och kostnader samt vilka inkomstslag dessa hänför sig till, vilka allmänna avdrag som finns rätt till, uppgifter för beräkning av t.ex. egenavgifter och fastighetsskatt samt att det skall finnas ett sånt underlag att SKV kan fatta ett riktigt taxeringsbeslut.²³ Av förarbetena till lagen framgår att uppgiftsskyldigheten i det sist nämnda är starkt beroende av vad som framgår av den materiella skattelagstiftningen. Det är främst utelämnande av dessa uppgifter som kan leda till eftertaxering samt påförande av skattetillägg.²⁴

Deklarationen går att dela in i två varianter, en allmän och en särskild självdeklaration. Allmän självdeklaration lämnas enligt 2 kap 1 § LSK av fysiska personer och dödsbon. Särskild självdeklaration lämnas istället av juridiska personer med undantag från dödsbon.²⁵ För juridiska personer föreligger deklARATIONSSKYLDIGHET oavsett om skattepliktig inkomst funnits.²⁶

Ett mål som belyser myndighetens utredningsansvar och skattskyldiges uppgiftsskyldighet är RÅ 2003 ref. 4. Målet rörde påförande av skattetillägg på grund av angivande av oriktig uppgift. Bolaget yrkade på nedskrivning av anläggningstillgångar. Yrkandet hade framställts i deklARATIONEN utan att ange vad yrkandet avsåg. Domstolen hade att avgöra om bolaget på så vis hade angett oriktig uppgift. I målet ställdes den skattskyldiges skyldighet att lämna uppgift mot SKV:s utredningsskyldighet. På grund av att nedskrivning av anläggningstillgång endast medges i speciella fall ansågs det föreligga en utredningsskyldighet från SKV:s sida. Myndighetens utredningsskyldighet ansågs uppfylld då de begärt förklaring till yrkandet av bolaget. Bolaget lämnade kompletterande uppgifter på myndighetens

²³ Taxeringsprocess sid. 28-29.

²⁴ Prop. 2001/02:25 sid. 162-163.

²⁵ Taxeringsprocess, sid. 39.

²⁶ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 147 och Karnov plus, lagkommentar till 2 kap. 7 § LSK.

begäran således ansågs bolaget ha uppfyllt sin uppgiftsskyldighet. Resultatet vart följaktligen att bolaget inte ansågs skyldiga till att ha angivit oriktig uppgift.

Deklarationen lämnas som ovan nämnts under sanningsförsäkran samt att felaktiga uppgifter kan leda till straffansvar. Det bevisvärde som deklARATIONEN ges på grund av att det ställs så hårda krav på dess riktighet bör vara förhållandevis starkt. I fallet ovan har SKV inte kunnat styrka den oriktiga uppgiften således har inte skattetillägg kunnat påföras. Detta visar på att det finns ett förhållandevis starkt bevisvärde i deklARATIONEN som gör att myndigheten har en beviskyldighet då de vill frånga deklARATIONEN på grund av oriktig uppgift.²⁷

4.2. Utredningsansvar.

Genom tillämpning av en fri bevisprövning och officialprincipen finns en möjlighet att beviskyldig får sin sak klargjord utan att behöva frambringa bevisningen på egen hand. Genom att domstolarna har det primära ansvaret för utredningen kan det finnas en stor risk att processledningen utgör en allt för stor del av processen. Syftet med utredningsskyldigheten är att få en så materiellt riktig dom som möjligt.²⁸ Således utgör ämnet som behandlas i avsnittet nedan stor relevans för bevisbördans relation till beviskravet.

Domstolarna har det yttersta ansvaret för utredningen. Deras ansvar ligger i att de beslut som fattas blir så korrekta utifrån verkligheten som möjligt. Ett av skälen till att det primära utredningsansvaret ligger på domstolarna är att lagstiftningen är av så tvingande art att det är helt omöjligt för SKV och skattskyldig att träffa annan överenskommelse i saken. Ytterligare skäl till att domstolarna bär ansvaret är att regelverket i skatterätten är svårt och snårigt. Den enskilde har således svårt att tillgodogöra sig regelverket. Då processen ofta sker utan biträde bör det ställas ett högre krav på rätten. Hur långtgående är då utredningsskyldigheten? Utav förarbetena till lagen bör domstolens aktiva processledning ligga i att upplysa parterna om uppenbara brister samt att ge den skattskyldige hänvisningar om kompletteringar. Domstolens uppgift bör följaktligen vara att ta det yttersta ansvaret

²⁷ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 150-152 och RÅ 2003 ref. 4.

²⁸ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 111-114.

för att ge vägledning i målet så saken blir tillräckligt utredd.²⁹ I Prop. 1971:30 diskuteras frågan om officialprincipen eller förhandlingsprincipen som metod i förvaltningsprocessen. Officialprincipen innebär att myndigheter samt domstolar har det yttersta ansvaret för att ärendet blir tillräckligt utrett. Principen innebär att myndigheter och domstolar har skyldighet samt rättighet att skaffa fram det material som krävs för att besluta i saken. Departementschefen anförde i promemorian att tillämpa förhandlingsprincipen var helt uteslutet. Främst är principen utesluten då många av målen i förvaltningsdomstol är enpartsmål. I de fall målen istället har två parter är förfarandena ofta av den beskaffenhet att det anses olämpligt att överlåta utredningsansvaret på parterna. Officialprincipen är följaktligen metoden att föredra. Ett starkt argument för metoden är att det finns ett allmänintresse att målet blir så riktigt materiellt klargjort i sak. De förslag som lämnas på hur processen kan ledas är att rätten leder parterna i skriftväxlingen, inhämtande av remissyttranden samt att ge anvisningar och ställa frågor till parterna. Det ges även förslag på att domstolen kan inhämta upplysningar från tredje man samt att de anordnar för syn.³⁰

4.2.2. Skatteverkets utredningsansvar.

I 3 kap 1 § TL stadgas utredningsskyldigheten för SKV. I ett uttalande i förarbetet till lagen framgår att tanken är att ärendet skall i princip vara färdigutrett då det når domstol. Genom vad som sagts i förarbetena anses stadgandet i 3 kap 1 § TL innefatta den skyldighet officialprincipen utgör. Att ärendet utreds så grundligt som möjligt utgör att beslutet blir materiellt riktigt. Att utreda varje ärende helt grundligt kan leda till ett väldigt tidsödande arbete för myndigheten som i sin tur leder till långa handläggningstider. Detta gör att den skattskyldige kan bli lidande av de långa handläggningstiderna. Vidare framgår att utredningsskyldigheten är långtgående men att det måste avgöras från fall till fall. Vad som görs gällande vid avdrag är att den skattskyldige har ett mer långtgående utredningsansvar, då denna står för yrkandet av avdrag. SKV bör ändå ha en upplysningsplikt.³¹

²⁹ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 109.

³⁰ Prop. 1971:30, sid. 526.

³¹ Prop. 1989/90:74, sid. 283-284 och Bevisning 3, sid. 113.

4.2.3. Domstolens utredningsansvar.

När det gäller domstolarnas utredningsskyldighet stadgas det i 8 § FPL. Domstolarna står för det primära ansvaret att avgörandet blir materiellt riktig och överensstämmer med vad som i verkligheten föreligger. Viktigt är att parterna ges tillfälle och vägledning till att yttra sig och inkomma med material som styrker deras yrkanden. Det yttersta ansvaret ligger dock på parterna att inkomma med handling som styrker deras påstående.³²

5. Skattesubjekt/ Skattskyldig.

Skattskyldighet är som ovan nämnts inte kopplad till juridiska personers skyldighet att deklarerera. Det är ändå intressant att behandla skattskyldigheten samt vilka som utgör skattesubjekt då även fysiska personer beskattas för inkomster av näringsverksamhet.

Skattskyldigheten är den subjektiva sidan av beskattningen. Fysiska personer anses alltid vara skattesubjekt, de är således skattskyldiga för alla sina skattepliktiga inkomster. När det gäller juridiska personer är i princip alla skattesubjekt förutom handelsbolag och kommanditbolag. För handelsbolag anses istället skattskyldigheten bäst falla på delägarna i handelsbolaget.³³ Både fysiska och juridiska personer indelas i begränsat och obegränsat skattskyldiga. Indelningen bestämmer vilket land som har rätt att beskatta den skattskyldige. Obegränsad skattskyldighet enligt IL innebär att skattskyldigheten föreligger i Sverige. För juridiska personer stadgas det i 6 kap 3 § IL att registreringslandet är vad som avgör var skattskyldigheten föreligger. Om registrering inte skett är det platsen för styrelsens säte som är avgörande.³⁴

Skattskyldigheten sammanfaller med att inkomsten är skattepliktig. För att en inkomst skall vara skattepliktig skall den hänföras till något av inkomstslagen. Detta följer av legalitetsprincipen. Enligt 8 kap. IL framgår vilka inkomster som är skattefria oavsett inkomstslag de härrör sig från. Det finns även andra inkomster som är undantagna

³² Skatteprocessen, sid. 18-19.

³³ Inkomstskatt, sid. 44-46. (Kommanditbolag är också en typ av handelsbolag.)

³⁴ Inkomstskatt, sid. 45-47.

från beskattning för vissa inkomstslag eller för angivna skattesubjekt. Då inkomsterna är befriade från skatt följer likaså ingen skattskyldighet.³⁵

5.1 Näringsverksamhet.

Avsnittet kommer att beröra huvuddragen för att fastställa att en inkomst skall beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Samt en redogörelse för huvuddragen i avdragsrätten. Redogörelsen för kostnadsavdrag sker endast i inkomstslaget näringsverksamhet, då detta följer av uppsatsens avgränsningar. Avsnittet avser att läsaren skall få en helhets bild av vad som ligger till grund för förfaringssätten hos myndighet samt i domstol. Den korta redogörelsen beror på att fokus för uppsatsen egentligen ligger på bevisbörderegler.

Näringsverksamhet är först och främst att förknippa med en juridisk person, dock definieras begreppet olika beroende på sammanhang. Näringsverksamhet är i grunden ett begrepp som härrör sig från bokförings-, associations- och marknadsrätten. Innebörden inom dessa rättsområden är en ”yrkesmässigt bedriven verksamhet av ekonomisk natur”³⁶ Enligt 13 kap 2 § IL beskattas alla juridiska personer sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. För fysiska personer gäller däremot att inkomsterna kan beskattas i alla tre inkomstlagen kapital, tjänst och näring. Följaktligen är det viktigt att avgränsa inkomster av näringsverksamhet mot inkomstlagen kapital och tjänst. För att kunna göra avgränsningen måste det ses till begreppets innehåll. Skatterättsligt har begreppet näringsverksamhet en något annorlunda betydelse än civilrättsligt, enligt 13 kap 1 § st 1 IL avser näringsverksamhet sådana inkomster och utgifter som hänför sig till förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.³⁷

Med förvärvsverksamhet menas att verksamheten har ett ekonomiskt syfte att gå med vinst. Att verksamheten bedrivs yrkesmässigt innebär att en viss omfattning uppnås samt att verksamheten är av varaktig karaktär.³⁸ Att verksamheten är självständig innebär att den är avskild från uppdragsgivarens verksamhet. Om dessa

³⁵ Inkomstskatt, sid. 47.

³⁶ Ibid. sid. 240.

³⁷ Ibid. sid. 240.

³⁸ Ibid. sid. 242.

tre rekvisit inte är uppfyllda uppstår istället ett anställningsförhållande för ett uppdragsförhållande. Inkomsten beskattas således i inkomstslaget tjänst istället för näring.³⁹ För att urskilja och avgränsa begreppet från inkomstslaget kapital är det utförd prestation som avgör gränsdragningen.⁴⁰ Här måste framhållas att detta är endast huvuddragen, vissa undantag finns se inkomstskatt för ytterligare förkovring.

5.2. Avdrag.

Avsnittet nedan kommer endast att behandla kostnadsavdrag i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta för att följa uppsatsens avgränsningar.

Enligt 16 kap 1 § IL stadgas att i en näringsverksamhet skall kostnadsavdrag göras på utgifter som är till för att förvärva och bibehålla inkomster. Utgifter för ränta och kapitalförluster skall dras av oavsett om de är sådana utgifter som enligt första meningen. I 9 kap IL stadgas de utgifter som inte får dras av. Vad som gäller angående avdragsrätten på en vara är att det handlar mycket om att matcha kostnaderna mot intäkterna. Det finns tre metoder för kostnadsredovisning. Huvudprincipen är matchningsprincipen som innebär att då en vara säljs så matchas intäkten mot utgifterna samtidigt i redovisningen. Det finns dock undantag då säljaren befarar förlust, i dessa fall redovisas kostnaden innan varan säljs. Planmässig fördelning benämns den metod som används då det är svårt att hänföra en kostnad till en specifik intäkt. Istället hänförs kostnaden till visst verksamhetsår. På detta sätt kan en kostnad för en anskaffningsutgift fördelas på de år en vara används. Detta innebär att värdeminskningssavdrag görs på den livslängd som uppskattas. Vad båda dessa metoder har gemensamt är att bokföringsmässigt kostnadsförs inte utgiften samtidigt som den uppstår. Den tredje metoden tillämpas på kostnader som inte går att hänföra till en intäkt som uppstått visst verksamhetsår. Kostnaden bokförs istället när den uppstår. Metoden används för varor som genast förbrukas eller av försiktighetsskäl i fall där varan är svårt att hänföra till en kommande intäkt. Denna metod kallas utgifter utan periodanknytning.⁴¹ I de fall kostnaden redovisats fel aktualiseras tolkningsfrågor över om de materiella reglerna i lagstiftningen varit

³⁹ Inkomstskatt, sid. 242.

⁴⁰ Ibid. sid. 240.

⁴¹ Ibid. sid. 263-264 och 277-278.

tillämpliga i det specifika fallet. Rent bevisrättsligt handlar frågan mer om att visa på kostnadens verkliga existens.⁴²

6. Introduktion i bevisrätten.

Innan talan skall föras i domstol eller att domstolsbeslut är tänkt att överklagas gäller det att den skattskyldige först ställer sig frågan om varför beslut har avkunnats på sådant sätt. Frågan som skall identifieras rör oftast en rättsregels tillämpning eller tolkning. För att identifiera den rättsliga problematiken ställs ofta ett högt krav på juridisk kompetens.⁴³ Det som måste klargöras är vilken problematik som finns samt vad beslutsfattarna gjort felaktigt vid tillämpning eller tolkning. Några frågor som ofta uppstår är angående bevisbördans placering och vilka beviskrav som ställs. När frågeställningen rör en sakfråga handlar det oftast om bevisvärderingen anses vara korrekt. På så sätt bör den skattskyldige försöka fastställa vilka bevis som den anser felaktigt värderade. Vidare så måste den skattskyldige bedöma om värderingen i beslutet varit felaktig. Att bedöma om värderingen varit felaktig är mycket svårt. Möjligheten att bedöma värderingar som gjorts beror på formuleringen av beslutet.⁴⁴ Om formuleringarna är vaga är det extra svårt att göra bedömningen. I doktrinen ges några exempel på vaga formuleringar, "Det av omständigheterna får anses framgå att... eller med beaktande av vad parterna åberopat och anfört i målet..."⁴⁵. Det som skall beaktas när beslutets värdering bedöms är om tolkningen varit extensiv eller restriktiv.⁴⁶ Det bör även bedömas om det gjorts distinktioner mellan bevisningen och fakta som stödjer bevisningen samt mellan oriktig och obevisade fakta. Vidare bör även bedömas om all bevisning har observerats och om det finns samband mellan bevisningen, rättsfakta och den rättsföljd som yrkats.⁴⁷

6.1. "Något om bevisbördan i taxeringsprocess."

Ur artikeln som nedan sammanfattats framgår att runt bevisbördans placering på kostnadssidan fanns vissa oklarheter. Med utgångspunkt därav blir ämnet i sig extra

⁴²Handledning för taxeringsprocessen, sid. 103-104.

⁴³Skatteprocessen sid. 161-162.

⁴⁴Ibid. sid. 162-163.

⁴⁵Ibid. sid. 163.

⁴⁶Ibid. sid. 163.

⁴⁷Ibid. sid. 163.

intressant. Med artikeln som initialläge så kommer utvecklingen inom bevisrätten att beskrivas.

Redan år 1968 publicerades Sten Walbergs artikel "Något om bevisbördan i taxeringsprocess."⁴⁸ Walbergs åsikt var att det fanns en allmän uppfattning att taxeringsprocessen och straffprocessen var att jämställa. Även att den allmänna uppfattningen var att beskattning var något betungande som staten ålägger medborgarna. Innebörden om dessa processer skulle jämföras ansåg Walberg vara, att reglerna om att hellre fria än fälla skulle tillämpas även i skatteprocessen. Detta gav anledning till att Walberg jämförde dessa processer. Slutsatsen var dock sådan att han själv inte kunde ställa sig bakom åsikten, att processerna skall jämföras. Han anförde att staten har utgifter som måste överföras på medborgarna genom skatt. Om en person således slutar att bidra vältras ansvaret över på övriga medborgare genom införandet av nya skatter. Således utfaller det sig inte lämpligt att hellre fria än fälla i tveksamma fall. Detta särskilt då full bevisning oftast var svårt att uppnå. Istället måste frågan ställas, vem av myndigheten och skattskyldige skall dra nackdel av att bevisningens styrka inte uppnår beviskravet. Walberg sammanfattar resonemanget med att det är självklart att bevisbördan inte bara skall ligga på myndigheten som det allmännas representant. Lika självklart ansågs han det vara tvärt om. Walberg skildrade även då lydande lagstadganden som visar på vem av parterna som innehar bevisbördan. Ingen närmar redogörelse kommer att göras i denna uppsats då lagstiftningen ändrats väsentligt. Av särskilt intresse för uppsatsen är de delar där Walberg berör placeringen av bevisbördan när det inte gäller specialregleringar. Här utav framkom att reglerna har främst utarbetats genom praxis och att de stadganden som framställts inte gett någon allmän regel. En skiljelinje för de allmänna principerna var mellan den vanliga och den extraordinära taxeringsprocessen. Med extraordinär menas bland annat eftertaxering. Den princip som tillämpades i båda processerna för framställning och bedömning av bevis var principen om den fria bevisprövningen. Walberg menade att det är i de situationer där saken inte klargjorts, utan endast finns olika grad av sannolik, som frågan om vem som bär bevisbördan blir avgörande. Det framhålls även att dessa regler är av högsta praktiska betydelse. Walberg redovisade för hur terminologin använts i domstolarna.

⁴⁸ Walberg, Något om bevisbördan i taxeringsprocess, Skattenytt 1968, sid.303-315.

Det framgick ur en rad fall som gått igenom att, då myndigheten yrkat på avvikelser i deklARATIONEN och fått bära bevisbördan har det kunnat uttryckas så, "att tillräcklig anledning icke förekommit att avvika från den skattskyldiges deklARATION". Walberg framhävde även kritik mot vad Halvar Sundber tidigare framställt. Walberg motsatte sig Sundbergs mening om att fullständig motbevisning skall påvisas när frånträdelser av deklARATIONEN görs. Att ett så starkt beviskrav skulle vara uppställt ansåg Walberg inte framgå av den praxis som behandlats. Således ansågs Sundbergs uppfattning oförenlige med gällande rätt. Istället ansågs att ett krav på sannolikhet räcka för att motbevisa deklARATIONENS riktighet. Antaganden och påstående kan dock inte ligga till grund för beslutet. En objektiv bedömning som visar på att sannolikhet föreligger måste göras. Walberg menar på att den praxis som ligger till grund för hans antaganden tyder på att endast ett krav på sannolikhet för bevisbördan över på den skattskyldige. Walberg menar på att de allmänna principerna är tillämpningsbara på fall rörande intäktssidan. På kostnadssidan finns en viss osäkerhet över vad som gäller. Det har tidigare framkommit åsikter om att bevisbördan bör ligga på den skattskyldige när det gäller avdrag. Walberg är dock av åsikten att deklARATIONEN som grund har ett visst värde i bevishänseende. Myndigheten bör på så sätt inte kunna plocka ut vilken avdragspost som helst och begära bevismedel om dess existens som också uppfyller sannolikhetskravet. Dock vid rutinmässiga kontroller och den skattskyldige ger bristfälliga svar på förfrågan så kan avvikelser från deklARATIONEN vara befogade. Frågan om kostnadens existens anses dock inte vara så vanlig. En vanligare fråga är om kostnaden som redovisats är avdragsgill. I dessa fall menade Walberg att det handlar om att uppskatta och bedöma kostnader som ligger i gränslandet till den rättsföljd som yrkats. I dessa fall har den skattskyldige gjort en uppskattning att kostnaden faller inom regelns ramar. Således bör den skattskyldige beläggas med bevisskyldighet och på så sätt vara skyldig att frambringa utredning i saken. Dock så måste myndigheten motivera varför avvikelser från deklARATIONEN gjorts. Walbergs åsikt är på sätt att båda parter borde bära bevisbördan. Följaktligen blir frågan om vem av parterna som kan göra saken genom sin framställning mest sannolik. Walberg framhöll även att vid tillämning av bevisbördereglerna bör det beaktas vem av parterna som har lättast och står närmast att frambringa bevisning. Vidare så menade han att den enskilde har bäst inblick i sina egna förhållanden och på så sätt bör den skattskyldige frambringa en större del av utredningen. Dock bör en viss försiktighet vidtas angående att lägga allt för stort

ansvar på den skattskyldige. Omständigheter som att denne inte använder sig av ett juridiskt kunnigt biträde talar för en försiktighet. Det är på så sätt viktigt att den skattskyldige får klart för sig vilka uppgifter som krävs. Under förfarandet ligger detta ansvar först på myndigheten. Senare under processen bör rätten överta ansvaret och begära sådana uppgifter att målet blir tillräckligt utrett. Om den skattskyldige trots uppmaning inte inkommer med bevismedel som styrker dennes yrkanden så ansågs det vara till stor nackdel. Att inkomma med uppgifter i efterhand kan inte alls ges samma värde som om uppgifterna varit med i deklarationen från början.

Walberg berör även hur bevisbördan skall placeras i mål som rör eftertaxering. Han menade att av praxis framgår det att bevisbördan ligger på myndigheten. Myndigheten skall på så sätt visa att det finns grund för eftertaxering. Vad som görs gällande i artikeln är att eftertaxering rör beslut som redan vunnit laga kraft. På så sätt är det befogat att ålägga myndigheten med bevisbördan samt att ett högre beviskrav bör ställas.

6.2. Bevis.

Mot bakgrund av kapitlets inledande avsnitt där Walbergs artikel sammanfattats blir en fortsatt utredning angående bevisfrågorna mycket intressanta. Inledningsvis kommer en framställning om bevis samt bevisning göras allmänt. Längre in i uppsatsen sker en fördjupning i bevisbördan, bevisvärderingen samt hur olika faktorer påverkar och samverkar i processen.

Enligt 30 § FPL framgår det att domstolens beslut skall grunda sig på de handlingar innehåller och vad som i övrigt framkommit i målet. I FPL används begreppen bevis bevisning till exempel i 20 § till 27 § som rör vissa bevismedel. I TL används inte begreppen bevis och bevisning. Istället används begreppet utredning som inbegriper att material samlas in och förs fram som grund för ett avgörande.⁴⁹

Hedvig Cassne ansåg i sin uppsats som är publicerad i den tredje boken i serien BEVIS att det inte fanns någon längre bevisrättslig tradition inom förvaltningsrätten och beskattningsrätten. Anledningen till detta var att förvaltningsdomstolen är nära

⁴⁹Handledning för taxeringsprocessen, sid. 103.

kopplade till staten och dess sätt att fatta beslut. Metoderna som har använts för att fatta beslut har varit skönsmässiga. En konsekvens av de skönsmässiga bedömningarna har varit att domstolarna inte kunnat ge någon mer ingående vägledning för hur bevisfrågorna skall behandlas i sina domar. Detta gör att det kan vara svårt för den skattskyldige att förutse hur prövningen kommer att utveckla sig.⁵⁰

När fakta föreligger men att det gäller att få klarhet om vad som i verkligheten existerar eller hänt blir bevisfrågorna i förfarandet aktuella. Bevisrätten handlar inte om att bedöma det rättsliga. Bevisningen kommer in i processen först då det gäller att vinna klarhet i sak, om ett förhållande föreligger.⁵¹ Således går att säga att om fakta redan från början är ostridigt blir det istället föremål för en rättslig bedömning.⁵² Vad kan då vara föremål för bevisningen? Det som skall bevisas är att rättsfakta föreligger så att det utgör förutsättning för en rättsföljd. Det som skall bevisas kallas för bevisemat.⁵³ Exempel här på är att kvitton på en kostnad stödjer ett yrkande om avdrag. Förutsättningen för att avdrag skall få göras är således att den skattskyldige har haft en kostnad, genom kvittot kan rättsfakta styrkas och rättsföljden blir att avdrag bifalls. Rättsatsen är vad som styr bevisningen. Med en rättsats menas vad som beskriver rättsfakta som utgör att en rättsföljd tillämpas. För att rättsatsen verkligen skall bli tillämplig förutsätts att rättsfakta verkligen existerar. Det som skall bevisas är följaktligen det som rättsatsen framhåller som rättsfakta.⁵⁴ I vissa fall är en presumtionssats kopplad till rättsatsen. En sådan sats inskränker bevisningens betydelse då ett sådant stadgande förutsätter vissa förhållanden.⁵⁵

6.2.1. Bevisfakta.

Bevisfakta är all den fakta som anförs i ett mål. I svensk rätt är det principen om den fria bevisprövningen som är gällande. Detta innebär att all möjlig fakta kan läggas fram som bevisning. Några exempel på vanligt förekommande bevisfakta är uppgifter ur den skattskyldiges deklaration, uppgifter som lämnats efter myndighetens

⁵⁰ Cassne, Bevisning 3, Prövning av skattemål sid. 107.

⁵¹Handledning för taxeringsprocessen, sid. 103-104.

⁵²Handledning för taxeringsförfarandet, sid. 135.

⁵³Ibid. sid. 136.

⁵⁴Ibid. sid. 136.

⁵⁵Handledning för taxeringsprocessen, sid. 105-106.

förfrågan och uppgifter i skriftliga handlingar till exempel att visa på en uppgift i ett avtal eller uppgifter från ett sakkunnigyttrande.⁵⁶

6.2.2. Bevismedel.

Bevismedel är det sätt som ett bevisfakta framställs. Det finns tre olika former av bevismedel. Dessa tre former består av skriftlig handling, muntliga uppgifter eller syn. Huvudregeln enligt 9 § FPL är att processen sker skriftligen. Detta gör att det vanligaste bevismedlet består av skriftliga handlingar. Under rubriken vissa bevismedel 20-27 §§ FPL finns regler för framställande av bevis inför rätten. Exempel här på är att skriftlig handling som åberopas skall enligt 20 § FPL inkomma till rätten utan dröjsmål. Stadgandet utgör editionsplikten.⁵⁷ Även vissa regler i RB tillämpas när det gäller framställandet av bevismedel. Till exempel tillämpas stadgat i 38 kap 1 § st 1 RB om att den handling som frambringas skall vara original eller tillräckligt styrkt avskrift.⁵⁸ Deklarationen tillsammans med de uppgifter som taxeringen har grundats på anses vara de huvudsakliga bevismedlen i taxeringsprocessen. Andra handlingar som kan förekomma som bevismedel är exempelvis revisionspromemorior, kvitton osv.⁵⁹ Leidhammar ifrågasatte det skriftliga förfarandet i taxeringsprocessen dock förespråkade han det skriftliga förfarandet då bevismedlen består av siffermaterial.⁶⁰

6.2.3. Bevistema.

Med bevistema menas det som skall bevisas. Begreppet påstås dock i handledning för taxeringsprocess inte utgöra något vedertagen term. Begreppet används av Leidhammar i hans avhandling och kommer därför i vissa fall att användas även i denna uppsats.⁶¹

⁵⁶ Handledning för taxeringsprocessen, sid. 107 och Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 41.

⁵⁷ Handledning för taxeringsprocessen, sid. 108-109.

⁵⁸ Ibid. sid. 109.

⁵⁹ Ibid. sid. 108.

⁶⁰ Bevisprövning i taxeringsprocessen, sid. 125.

⁶¹ Handledning för taxeringsprocessen, sid 105 och Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 121.

6.1.4. Beviskrav.

En intressant aspekt är beviskravets förhållande till bevisbördan. Med beviskrav menas vad som krävs för att kunna ge bifall för ett yrkande. För att bedöma om beviskravet är uppnått används i doktrinen framställda bevisvärdemetoder.

Bevisvärdet är alltså relaterat till beviskravet. För att den part som bär bevisbördan skall få bifall för sitt yrkande måste detta krav vara uppnått genom att det frambringats bevisning av den styrka som lagen eller rätten kräver. Beviskravet framgår oftast inte utav vad som stadgas i lag. Istället har det lagts på domstolarna att avgöra beviskravet. Således får domstolarna uppställa beviskravet i enskilda fall. Att så föreligger utgör en risk för den enskilde som får svårt att på förhand bedöma chansen att gå vinnande ur målet.⁶² Den syn som finns i doktrinen angående domstolarnas bedömning av beviskraven, är att terminologin används inkonsekvent. Leidhammar framhöll att begreppen antagligen, sannolikt, visat och uppenbar saknat en konsekvent användning i domstolarna.⁶³

I rättsfallen nedan ges två exempel på när olika beviskrav använts. Utav RÅ 2004 ref. 112, som rörde avdrag för ingående mervärdesskatt, framgick det att den skattskyldige skulle visa på att varorna var till för att användas i verksamheten. Således har rätten uppställt ett beviskrav där bevisvärdet skall uppnå en styrka av visat för att ge bifall. Om vi ser till sannolikhetskalen ligger visa strax över mitten, således ett relativt högt krav, dock inget krav på full bevisning. Men det bör markeras att kravet är högre ställt än att endast göra saken sannolik.⁶⁴ I ett rättsfall som gällde en tvist om användandet av en bil skulle uttagsbeskattas eller ej. I fallet förelåg en presumtion om att uttagsbeskattning sker ifall annat inte motbevisas. I målet ställdes krav på den skattskyldige att göra det sannolikt att bilen inte använts för privat bruk för att bryta presumtionen.⁶⁵ Fallen visar på hur två helt olika beviskrav använts. Dock går det inte att dra allt för stora paralleller då fallen rör helt skilda förhållanden.

⁶² Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 66.

⁶³ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 66, 396-399 och Prövning av skattemål, sid. 119.

⁶⁴ RÅ 2004 ref. 112 samt slutsatser av Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 65-66.

⁶⁵ RÅ 2001 ref. 22.

6.3. Fri bevisprövning.

I 35:1 § RB stadgas principen om fri bevisprövning. Denna regel är en grundprincip i bevisningsrätten.⁶⁶ Regeln om fri bevisprövning innebär att inga begränsningar finns för vad för bevismedel som får läggas fram som grund för sitt påstående (fri bevisföring). Principen om fri bevisprövning fastslår även att rätten fritt skall bedöma varje enskilt bevismedels värde (fri bevisvärdering). Det finns dock undantag i de fall lagtexten ger utrymme för vissa schablonmässiga värden.⁶⁷ Det finns en viss skepsis mot metoden när det gäller den skriftliga processen i förvaltningsdomstolarna. Detta bland annat för att rätten inte kan bedöma personerna bakom handlingarna visuellt hur de beter sig.⁶⁸ Stadgandet i 35:1 § RB har ingen motsvarighet i förvaltningsprocesslagen. Fri bevisprövning är likväl tillämpligt genom analogitolkning av regeln i RB. Det råder således inga tvivel om att principen är gällande rätt även i förvaltningsprocessen.⁶⁹

Det finns delade meningar om hur självklar principen är. En rådande uppfattning är att inskränkningar av principen endast kan åstadkommas genom lag. Detta även i det fall det gäller analogitillämpningen i taxeringsprocessen. Detta gör att inskränkningar inte är tillåtna varken genom förarbeten, dom eller myndighets föreskrift. Således måste inskränkningen vara lagstadgad.⁷⁰ Inskränkningar av den fria bevisprövningen finns stadgade i 35 kap 7 § RB och 8 § FPL. Stadganden rör undantag i fall då bevisning anses överflödig, utan betydelse, inte erfordras eller är uppenbart utan verkan för målet.⁷¹ Ytterligare en inskränkning är då bevis framkommer först i RR. Inskränkningen framgår av 37 § FPL. Sådan bevisning som åberopas först i den högsta instansen får endast beaktas av särskilda skäl.⁷²

6.3.1. Bevisvärdering.

Bevisvärderingen utgår som ovan nämnts från principen om den fria bevisprövningen. Värderingen sker utifrån ett underlag av kunskap från verkligheten

⁶⁶ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 40-41.

⁶⁷ Inkomstskatt, sid. 19.

⁶⁸ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 40-41.

⁶⁹ Ibid. Sid. 42.

⁷⁰ Ibid. sid. 43-44.

⁷¹ Ibid. sid. 42-43.

⁷² Inkomstskatt, sid. 19.

och den bevisning som framställs under processen. Av stadgandet i 35 kap. 1 § RB framgår att prövningen av bevisfakta skall vara samvetsgrann. På vilket sätt prövningen skall gå till ger lagen ingen vägledning om. Rätten får försöka hålla sig till "allmänna erfarenhetssatser och slutledningsregler".⁷³ Det måste även framhållas att det är omöjligt att fränkomma en viss subjektivitet. Kombinationen av olika bevisfakta är många, således är det i princip omöjligt att det i ett fall skulle förekomma en likadan samansättning av bevisfakta som i ett annat. Värde skall således utredas på varje bevis enskilt, för vad som utgör bevis temat i varje fall.⁷⁴ Frågan som måste ställas är: vad finns för kunskap om riktigheten av framställda bevisfakta? Frågan är svår att besvara, oftast är det endast graden av sannolikhet för att bevisfakta är korrekt som går att bedöma. I doktrinen förespråkas främst två värderingsmetoder till hjälp för bedömningen. De förespråkade metoderna är bevisvärdemetoden samt temametoden.⁷⁵ Temametoden utgår ifrån en bedömning av sannolikheten att ett visst tema föreligger. Först och främst skall frågan om temat är vanligt förekommande besvaras. Stadiet innan bevis förts in i målet kallas ursprungssannolikhet detta ger uttryck för den osäkerhet som finns över att ett förhållande verkligen föreligger. Metoden bygger på överviktsprincipen således uppstår aldrig någon fråga om bevisbördans placering och vilket beviskrav som skall tillämpas. Bevisbördepunkten är följaktligen fast placerad på mitten av sannolikhetsskalan och övervikt åt ena eller andra hållet bestämmer utgången i målet.⁷⁶ Det har även framhållits att metoden inte är den som lämpar sig bäst i taxeringsprocessen.⁷⁷ Metoden blir således ointressant att behandla närmare i uppsatsen. Bevisvärdemetoden innebär att frågan som måste besvaras är om det föreligger sannolikt att bevisfaktum bevisar bevis temat. Det intressanta i metoden är orsakssambandet som håller samman bevisfaktum med temat. Det fanns skilda meningar om det skall finnas ett krav på orsakssamband. Det kan dock sägas att meningarna gick samman om att det är positivt om det finns ett orsakssamband.⁷⁸ Leidhammar framhöll att en analys steg för steg av orsakssambandet ger

⁷³ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 41 och Handledning för taxeringsprocessen, sid. 123.

⁷⁴ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 120-121, Handledning för taxeringsförfarandet, sid. 123 och Meyer Skattedomstolarnas bevisprövning, Skattenytt 2001.

⁷⁵ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 121.

⁷⁶ Ibid. sid. 128-129.

⁷⁷ Ibid. sid. 130-132.

⁷⁸ Ibid. sid. 130-131.

domstolarna en möjlighet att redogöra för parterna hur bevisningen behandlats.⁷⁹ Syftet med metoden anses vara att genom bevisbördans placering få genomslagskraft för de materiella reglerna i samhället. Metoden anses vara den som är mest lämplig att tillämpa i taxeringsprocessen.⁸⁰

Frågan är hur domstolarna bedömt bevisvärdet? I Andréa Myrers artikel publicerad i skattenytt framförs att bevisvärderingen i taxeringsprocessen är beroende av vilken domstol som gör värderingen. Hon menar även att i vissa fall beaktas bevisningen inte alls. För att vara säker på att få rätta värderingen av ett bevis måste värdet för bevisningen påkallas inför rätten. Detta trots att rätten har en skyldighet att utreda frågan.⁸¹ Hon menar trots att en fri bevisprövning tillämpas i taxeringsprocessen och varje bevis skall värderas för sig i varje fall så uppskattar domstolarna ofta bevisets värde till det normala bevisvärdet i stället för att se till det specifika värdet i bevisningen.⁸²

6.3.2. Den sammantagna bevisningens värde.

För att kunna göra en riktig bedömning av verkligheten så kan domstolarna inte enbart se till det enskilda bevisets värde, utan bör även se till dess sammantagna värde. Eftersom bevisen först värderas enskilt innebär det att bevisvärderingen kommer att ske i flera led. Rätten kommer att bilda sig en uppfattning om vad som är bra eller dåligt samt rätt eller fel. Varje bevisfaktum analyseras och placeras ut på sannolikhetsskalan. Under arbetet anses det ofrånkomligt att inte bilda sig en viss uppfattning om det samlade värdet av bevisningen. Således utgör det att en sammantagen bedömning kommer att ske. Leidhammar behandlade tre metoder för att bedöma det sammantagna värdet. Dessa består av kedjebevis, samverkan och motverkan.⁸³ Kedjebeviset bygger på att bevisningen ställs upp i flera led som i relation till varandra skall bevisa temat. Det första ledet med bevis skall således bevisa att det är sannolikt att det andra ledet föreligger och så fortsätter det så tills kedjan tar slut. En längre beviskedja anses svagare än en kort om varje bevismedel

⁷⁹ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 128-132.

⁸⁰ Ibid. sid. 77, 129.

⁸¹ Se avsnittet om domstolens utredningsskyldighet.

⁸² Skattedomstolarnas bevisprövning, sid. 428.

⁸³ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 135.

inte uppfyller full bevisning. Det finns en viss risk med metoden att bevisningen överskattas då koncentrationen ofta hamnar på det sista ledet istället för hela kedjan.⁸⁴ Samverkan går ut på att bevisen var för sig utgör en viss sannolikhet för att temat föreligger. Således samverkar de till att visa på temats existens. Samverkan gör att bevisvärdet av den sammantagna bevisningen kan ha ett högre värde än det enskilda beviset. När det gäller motverkan så ligger fokus på de bevisfakta som pekar på temats icke existens. Motbevisningen blir aktuell då ett bevisfakta föreligger osäker. Således bör motbevisningen inriktas på osäkerheten. För att ett förhållande skall anses föreligga måste det således både finnas stöd för temat samt att motbevisning inte stödjer sitt tema. Följden av motbevisningen är att det sänker värdet för den sammanlagda bevisningen.⁸⁵

7. Bevisbörda.

Bevisbördereglerna är till för att fylla det behov som finns utöver de materiella reglerna för att kunna avgöra ett mål.⁸⁶ Några allmänna bevisbörderegler går inte att finna i lagtexten. Visserligen finns regler att finna i viss speciallagstiftning dock utgörs dessa oftast av en presumptionsregel eller att det visar på ett högre eller lägre beviskrav. Att utforma bevisbörderegler har i stället överlåtits på domstolarna. Det är dock sällan domstolarna gett någon vägledning om vem som skall bära bevisbördan eller om vilka krav som skall uppnås med bevisningen.⁸⁷ Utav förarbetena till IL framgår dock att en allmän princip om bevisbördans placering är vedertagen. Således slopades begreppet visa/visat i en rad paragrafer.⁸⁸ Se närmare nedan i avsnittet som berör begreppet visa/visat.

Att åläggas med bevisbördan skall sägas vara till nackdel. Detta på grund av att om part inte kan lägga fram bevismedel eller att bevisningen inte har ett tillräckligt värde för att stödja visst faktum så går parten förlorande ur målet.⁸⁹ Det värde som bevisningen skall uppgå till för att vara tillräcklig kallas beviskrav. Med bevisbörda menas alltså en bestämning av vem av parterna som skall stå för viss bevisning samt

⁸⁴ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 136.

⁸⁵ Ibid. sid. 139-141.

⁸⁶ Ibid. sid. 63.

⁸⁷ Prövning av skattemål sid. 117-118.

⁸⁸ Prop. 1999/2000:2, sid. 490.

⁸⁹ Bevisprövning i taxeringsmål sid. 63 och Prövning av skattemål sid. 117.

att denne skall se till att bevisningen har tillräcklig styrka för att nå beviskravet. Säg att dessa regler inte skulle finnas och ingen av parterna var ålagd att stödja sina yrkanden så att saken vart tydliggjord. I sådana fall skulle det i princip vara omöjligt för domstolen att avgöra målet.⁹⁰ Det finns dock ingen skyldighet för parten att framlägga bevisning, men att undanhålla och inte stödja sin ståndpunkt med bevisning talar inte för ett vinnande resultat.⁹¹ Det ligger följaktligen ett visst intresse att frambringa bevisning för den part som bär bevisbördan. Dock kan tillräcklig bevisning komma rätten tillhanda på annat sätt än att den som innehar bevisbördan frambringar den. Rätten har ett visst ansvar för att målet blir tillräckligt utrett. Detta följer av att det finns ett allmänintresse för att domen avkunnas på materiellt riktiga grunder.⁹² Även SKV har en utredningsskyldighet under myndighetsförfarandet. Utav förarbetena till TL framgår det att ärendet skall i princip vara färdigutrett när det når rätten.⁹³ Detta gör att trots ena parten ålagts bevisbördan så finns det en relativt stor chans att målet blir tillräckligt utrett även om denne inte står för bevisningen.⁹⁴

Bevisbördan kan delas in i två delar en subjektiv och en objektiv bevisbörda även kallad äkta och falsk eller materiell och processuell bevisbörda.⁹⁵ Den subjektiva bevisbördan behandlar frågan om vem som blir lidande om saken inte blir tillräckligt utredd och således bör stå för framställning av bevis. I den objektiva delen hanteras frågor om vad som skall vara fastställt för att ett yrkande skall få bifall.⁹⁶

7.1. Subjektiv och objektiv bevisbörda.

Med den subjektiva bevisbördan menas den materiella delen av bevisbördan. Den part som innehar den subjektiva delen av bevisbördan är den som drar nackdel av att målet inte görs tillräckligt sannolikt. Den subjektiva bevisbördan åligger samma part under hela processen. Den subjektiva delen av bevisbördan åligger oftast den som framfört ett yrkande. Då gäller det att visa för rätten med rättsfakta att så som yrkats

⁹⁰ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 63.

⁹¹ Ibid. sid.68-69.

⁹² Ibid. sid. 109.

⁹³ Prop. 1989/90:74 sid. 383-384.

⁹⁴ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 63.

⁹⁵ Handledning för taxeringsförfarandet, sid. 139 och Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 62-63.

⁹⁶ Handledning för taxeringsförfarandet, sid. 139-140 och Bevisprövning i taxeringsmål, sid.62-63.

verkligen föreligger så att rätten kan ge bifall för yrkandet.⁹⁷ Vad som görs gällande angående kostnadsavdrag, är att oftast åläggs den skattskyldige med den subjektiva bevisbördan. Att vara ålagd med den subjektiva bevisbördan innebär dock inte att nya bevismedel måste framställas inför rätten för att yrkande skall få bifall. Yrkandet kan även gälla att bestrida den värdering som SKV har gjort.⁹⁸ Den objektiva bevisbördan bygger på värderingen av bevisningen. Således ligger fokus på själva argumentationen i processen. Då ena parten för in bevisning i processen så måste alltså den andra parten bemöta denna och så vidare. Den flyttar sig alltså mellan parterna genom att de bemöter varandras argumentation.⁹⁹ Leidhammar ifrågasätter uppdelningen mellan äkta och falsk bevisbörda. Han menar att uppdelningen skapar oreda. Han menar att den falska bevisbördan egentligen inte handlar om en egentlig bevisbörda utan att denna del i processen är en argumentation från icke bevisskyldig för att underminera motpartens bevisning.¹⁰⁰ Då taxeringsprocessen följer officialprincipen är det inte alltid så att en bristfällig bevisning leder till förlust i målet. Ett officialförfarande innebär nämligen att rätten skall se till att material i fallet kommer in och att det blir tillräckligt utrett. Detta innebär dock inte att rätten alltid kan skaffa fram materialet. Till exempel så kan det finnas vissa handlingar som endast den skattskyldige har tillgång till.¹⁰¹

7.2. Visa.

Begreppet visa har tidigare används i lagtexten för att utmärka vem av parterna som bär bevisbördan. I förarbetena till inkomstskattelagen Prop. 1999/2000:2 föreslogs ett slopande av begreppet i ett flertal stadganden. Regeringen gav svar på remissvar från lagrådet angående användningen av begreppet. Tidigare har visats använts på tre olika sätt i lagtexten. Först och främst har användningen varit att visa på vem som bär bevisbördan. Visa har även använts i den meningen att SKV inte haft någon skyldighet att undersöka specifika situationen. Ytterligare användning av begreppet är då det ställts ett strängare beviskrav. Förslaget från lagrådet var att begreppet endast används i de två först uppräknade situationerna och därför stryks i ett antal lagrum. Vad som föreslogs i propositionen var en annan modell. Här föreslås att

⁹⁷ Handledning för taxeringsprocess, sid. 113.

⁹⁸ Ibid. sid. 113.

⁹⁹ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 68-69 och 369-397.

¹⁰⁰ Ibid. sid. 396.

¹⁰¹ Handledning för taxeringsprocess, sid. 114.

begreppets användning begränsas till att endast användas då det visar på vem som bär bevisbördan. Då också endast när användningen representerar ett krav av normalgrad på bevisning. För ett strängare beviskrav har begreppet klart framgår ersatt ordet visar.¹⁰²

Några exempel på begrepp som visar på att den skattskyldige har bevisbördan är stadgandet i 17 kap 32 § IL som rör justering av belopp vid pågående arbete. I detta fall stadgas att den skattskyldige skall göra saken sannolik. Vidare så används begreppet klart framgår i 16 kap 20 § IL som visar på att den skattskyldige även har ett högre beviskrav.¹⁰³

I RÅ 2004 ref 112 hade ett data konsultföretag begärt avdrag för ingående mervärdesskatt för datautrustning som vidare tillhandahölls för personalen. Utrustningen erbjöds mot att ett belopp drogs från personalens bruttolön för arbetad övertid. I målet används begreppet visat i den mening att peka på vem av parterna som drar nackdel av att saken inte klargjorts. Begreppet användes då domstolen ville visa att bolaget inte kunnat styrka sina avdrag. Genom att bolaget inte kunde uppnå styrkan visa genom sina påståenden gick bolaget förlorande ur målet.¹⁰⁴

7.3.1. Skattskyldig och bevisbörda.

I detta avsnitt skall några aspekter beaktas angående skattskyldiges förhållande till att samla bevisning. Deklarationen ligger till grund för beskattningen och till grund för deklarationen skall det finnas ett underlag. På så sätt finns det ett stort intresse för att säkra bevisning angående de yrkanden som görs i den händelse att deklarationen utsätts för granskning.¹⁰⁵ För de flesta utgör detta inga större problem. När det gäller löntagare och pensionärer räcker oftast att avstämman sina inkomster genom att verifiera utbetalningsbesked mot kontrolluppgifter som finns förtryckta i deklarationen. Dock görs det gällande att vid avdrag bör den skattskyldige ha ett större intresse för att samla bevisning.¹⁰⁶ Detta då den skattskyldige oftast är ålagd med bevisbördan i

¹⁰² Prop. 1999/2000:2, sid. 490-491.

¹⁰³ Detta framgår av en genomgång av 13-21 kap IL samt av Prop.1999/2000:2 sid. 490-491.

¹⁰⁴ RÅ 2004 Ref 112.

¹⁰⁵ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 71.

¹⁰⁶ Ibid. sid. 71.

dessa fall.¹⁰⁷ Leidhammar visar på tre förklaringar till att ett starkare intresse bör finnas. Den första anledningen är att det bör finnas ett intresse hos den enskilde att inte behöva betala mer skatt än nödvändigt. Leidhammar menar på den skattskyldige nog ser det positivt att betala så låg skatt som möjligt. Detta dels då svenska skattesatser ligger högt och det på så sätt finns sen gammalt en uppfattning om att "det är lättare att dra ifrån än att lägga till."¹⁰⁸ Den andra anledningen är att tredjeman sällan bidrar till att lämna kontrolluppgifter för kostnader som den skattskyldige yrkat avdrag för. För det tredje är det lättare för den skattskyldige att bevisa kostnaders verkliga existens.¹⁰⁹ Som tidigare nämnts så är det viktigt med att den skattskyldige skall kunna förutse om det finns en rimlighet att gå vinnande ur målet. Dock behöver den skattskyldige inte oroa sig för att behöva stå för SKV:s rättegångskostnader. I processen står parterna var för sig för rättegångskostnaderna. Vissa möjligheter finns dock enligt 3 § ersättningslagen att erhålla ersättning för kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annan kostnad för att kunna ta till vara sin rätt. För att erhålla ersättning måste vissa förutsättningar vara uppfyllda. Förutsättningarna som måste föreligga är först att den skattskyldige helt eller delvis går vinnande ur målet. För det andra att ärendet rör fråga som är av vikt för rättstillämpningen eller för det tredje att det finns synnerliga skäl att ersättning utgår. Ersättning kan heller inte utgå om inte ett behov av kompetens på området är befogad i enlighet med sakens karaktär av svårare ärende. Vidare skall även skattskyldigs subjektiva förhållanden vägas in så som bristande kunskaper, ålderdom och sjukdom. Här ställs ett högre krav på näringsidkare då de anses ha större insikt i sin ekonomi.¹¹⁰ Ersättning kan även utgå vid muntlig förhandling gällande resa samt kost och logi. Denna ersättningen är inte beroende av om parten är vinnande eller förlorande i målet. Detta utgör att den skattskyldige inte är så starkt ekonomiskt beroende av i vilket skede av processen som stark respektive svag bevisning läggs fram.¹¹¹

7.3.2. Skatteverket och bevisbördan.

Avsnittet berör vad som bör beaktas i SKV:s relation till bevisbördan. För skatteverket gäller bevisbördereglerna under flera stadier, reglerna måste beaktas i både

¹⁰⁷ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 101.

¹⁰⁸ Ibid. sid. 71.

¹⁰⁹ Ibid. sid. 71-72.

¹¹⁰ Skatteprocessen, sid. 198-199.

¹¹¹ Bevisprövning i taxeringsmål. sid. 71-72.

handläggnings- och beslutsfasen av ärendet samt i rättegångsprocessen. Leidhammar menar på att SKV:s motiveringsskyldighet är av betydelse i bevishänseende på så sätt att den skattskyldige skall få klarhet i vilka grunder beslut tagits på. På så sätt är beslutsfattaren i ärendet tvungen att redogöra för vem som bär bevisbördan, vilket beviskrav som skall uppnås samt hur bevisen värderats. Enligt förarbetena till TL framgår det att hög prioritet har den del av förfarandet som rör motivering av omprövningsbeslut som gått den skattskyldige emot. Det framgår även att det klart skall framgå vilken grund för yrkandena som leder till avslag. Det skall således finnas en klarhet hos den skattskyldige över varför och vad som ligger till grund för ett avvikande beslutet. I de fall SKV är den part som är bevisskyldig måste de även formulera bevistemat i processen.¹¹²

7.3.3. Domstolen och bevisbördan.

I avsnittet berörs några intressanta aspekter angående domstolens relation till bevisbördan. Vid domstolsförfarandet går oftast utrednings- och beslutsfasen samman med varandra. Rätten har en rad skyldigheter när de fattar sina beslut. Stadgandet i 4 § FPL anger att i ansökan eller överklagan till rätten skall anges vilka yrkanden samt omständigheter för yrkandena samt i andra stycket vilka bevis och vad som skall styrkas med bevisningen.¹¹³ Utifrån 30 § st 1 FPL skall rätten avgöra målet utifrån de handlingar som framlagt och vad i övrigt som framkommit i målet. I 30 § st 2 FPL framgår det att rätten skall i sitt beslut visa på vilka skäl som legat till grund för avgörandet. Utav förarbetena framgår att om bevisningen varit en kärnfråga för avgörandet så bör beslutet innehålla vad som funnits bevisat. Utöver detta bör domen även innehålla parternas yrkanden samt bestridanden. Domstolen har på så sätt en rad ställningstaganden som skall motiveras i beslutet. Beslutet bör således innehålla en redogörelse för hur bevisen värderats. Således måste bevisfakta tydliggöras för bevis som utgjort faktum. Rätten bör även förklara varför ett bevis ansetts ha ett högre värde än ett annat då det existerat flera bevis som visar på olika omständigheter. Det bör även redogöras varför ett bevisfaktum uppnåtts eller inte.¹¹⁴ Slutligen så ligger domstolens uppgift i att upplysa, om vem som drar nackdel av att

¹¹² Prop. 1989/90:74 sid. 301 och Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 73-74.

¹¹³ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 75.

¹¹⁴ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 75-76 och Prop. 1971:30 sid. 584.

saken inte blir tillräckligt styrkt, vilket krav som ställs på bevisningen samt hur den värderats. Leidhammar menar på att det är viktigt att domstolarna använder sig av en konsekvent terminologi angående beviskravet. Leidhammar framhåller även att en problematik finns för domstolarna i de fall en redogörelse görs av en skönsmässig bedömning.¹¹⁵

7.4. Vem bär bevisbördan?

Det är av stor vikt för den skattskyldige att veta vem som bär bevisbördan långt innan man för talan till domstol. Att kunna förutse den rättsliga bedömningen är av största vikt redan då inkomster och utgifter skall redovisas. Förutsägbarhet är viktig för att den skattskyldige skall kunna göra en bedömning av hur stor chans det är att gå vinnande ur målet. För SKV är det lika viktigt att kunna göra en bedömning innan ett nekande beslut tas.¹¹⁶ I de fall inget speciellt stadgande föreskriver bevisbördans placering måste det avgöras vem som är ålagd med bevisbördan. Leidhammar framför i sin avhandling att myndigheten bör bära ansvaret för bevisningen i de fall det rör inkomstsidan. Frågan är dock om det är lättare för myndigheten att frambringa sådan bevisning som klargör att en inkomst verkligen funnits än för skattskyldige att bevisa att den inte existerat. Leidhammar menar att saken talar för sig själv, att det är lättare att bevisa att något existerar än att visa på att så inte är fallet. Även de långtgående krav som ställs på att lämna kontrolluppgifter gör att bevisbördan bör landa på myndigheten. När det gäller bevisbördan på kostnadssidan ligger den rent generellt på den skattskyldige.¹¹⁷ Anledning till att den placerats så var att det är enklare för den skattskyldige att visa kostnadens existens. Detta för att den skattskyldige oftast förfogar över bevismaterialet. Ytterligare en anledning var att tredje mans kontrolluppgiftsskyldighet är mer begränsad på kostnadssidan.¹¹⁸

7.5. Bevisbördan i relation till bevisvärdet.

Den fråga som aktualiseras i relationen mellan bevisbördan och bevisvärdet är om bevisningen är tillräcklig för att uppnå beviskravet. Enligt bevisvärdemetoden finns

¹¹⁵ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 76.

¹¹⁶ Ibid. sid. 70.

¹¹⁷ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 101 och Carlstedt, Inkomstskatt, RättsNytt nr 7 bilaga nr 3 sid.1.

¹¹⁸ Bevisprövning i taxeringsmål, sid. 101 och Leidhammars artikel i Advokaten 8/95 sid. 22.

det en nollpunkt i mitten på en skala där 1 innebär att saken föreligger eller 1 åt andra hållet på skalan att saken inte föreligger.¹¹⁹ Skalan är uppbyggd åt vardera håll med antagligt, sannolikt, visat/styrkt samt uppenbart.¹²⁰ På skalan sätts en bevisbördepunkt ut som är statisk, denna utgör beviskravet. Det måste också placeras ut en bevisvärdepunkt som är rörlig. För att få bifall på sitt yrkande måste bevisvärdet uppnå den styrkan som beviskravet anger eller över på skalan. Säg att bevisbördepunkten är placerad vid visat/styrkt så måste bevisvärdet uppnå visat/styrkt eller uppenbart för att parten som bär bevisbördan skall gå vinnande ur målet.¹²¹ Detta gör att två frågor måste besvaras för att kunna avgöra i målet. Dels så måste det fastställas vem av parterna som drar nackdel av att frågan inte blir klargjord, dels vilket beviskrav som parten måste uppnå för att frågan skall bli fastställd för att denne skall gå segrande ur processen.¹²² Finns inget beviskrav angivet i lagstiftningen anstår det domstolarna att fastställa det i varje enskilt fall. Att beviskravet utformas av domstolarna från fall till fall anses vara osäkert i rättsäkerhetssynpunkt då detta gör det svårt att förutse vilket krav som skall uppnås.¹²³ Å andra sidan har det ansetts utgöra en risk att bedöma bevisfakta utifrån hur det värderas i normalfallet.¹²⁴ Leidhammar ansåg att då ett förhållande är vanligt förekommande finns ett rättsäkerhetsintresse att på förhand veta vilket värde ett visst bevis kommer att ges. På så sätt ansågs en inskränkning av den fria bevisvärderingen till viss del motiverad.¹²⁵ Meyer var av en annan uppfattning, att kvalitén på värderingen försämras om varje bevis inte värderas för sina specifika egenskaper. Vidare ansåg Meyer, trots att domstolarna skall tillämpa fria bevisvärderingen så tillämpas den inte. Istället fastställer domstolarna ofta på förhand värdet av bevisningen utifrån en normalgrad. Detta speciellt då det handlar om ofta förekommande bevisning.¹²⁶

¹¹⁹ Metoden förespråkas av Leidhammar i *Bevisprövning i taxeringsprocessen*, sid. 168.

¹²⁰ *Bevisprövning i taxeringsmål*, sid. 133.

¹²¹ *Ibid.* sid. 65, 132-134.

¹²² *Ibid.* sid. 65-66.

¹²³ *Ibid.* sid. 66.

¹²⁴ *Skattedomstolarnas bevisprövning*, sid. 427-428.

¹²⁵ *Bevisprövning i taxeringsmål*, sid. 60.

¹²⁶ *Skattedomstolarnas bevisprövning*, sid. 427-428.

8. Bevisbördans placering vid eftertaxering och påförande av skattetillägg.

Av intresse för uppsatsen är bevisbördan vid eftertaxering och skattetillägg. Detta då uppfattningen är att bevisbördan i sådana fall endast åläggs på myndigheten samt att ett högre beviskrav ställs. I avsnittet kommer vissa grundläggande omständigheter att framställas men själva kärnpunkten kommer att vara bevisbördans placering.

För att ett ärende skall kunna eftertaxeras eller att skattetillägg skall kunna påföras är en förutsättning att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i deklarationen. I dessa fall är det vedertaget att bevisbördan ligger på SKV.¹²⁷ Att den oriktiga uppgiften är grund för eftertaxering framgår av 4 kap 16 § TL. Eftertaxering innebär att SKV efter den ordinarie besvärstiden har möjlighet att få rättelse i taxeringen. Detta sker genom ett omprövningsbeslut. Enligt 5 kap 1 § TL kan även skattetillägg påföras om oriktig uppgift angetts i deklarationen.

I skattenytt 2000 publicerades en artikel av Lars Möller som berörde frågorna runt oriktig uppgift, upplysningsskyldighet samt bevisbördan vid eftertaxering och skattetillägg. I Möllers artikel belyses uppgiftsskyldigheten genom en rad rättsfall.¹²⁸ Det som framgick av sammanställningen var att uppgiftsskyldigheten även omfattande ett lämnande av kompletterande uppgifter. Det räcker således inte med att endast uppge vilka inkomster och kostnader som funnits i deklarationen. En kompletterande del om de faktiska förhållandena måste anges så att SKV har möjlighet att avgöra om skattskyldigs bedömning varit riktig. Om uppgiften är felaktig eller tillräckliga kompletteringar för en uppgift inte lämnats föreligger således en oriktig uppgift. Konsekvensen är följaktligen att eftertaxering kan ske och skattetillägg kan debiteras.¹²⁹

Den rådande uppfattningen gällande bevisbördans placering, är att det ligger på myndigheten att påvisa att en oriktig uppgift lämnats. Möller belyste detta genom en framställning av då gällande praxis. Slutsatsen var således att myndigheten måste

¹²⁷ Handledning för taxeringsförfarandet, sid. 367.

¹²⁸ Möller, Oriktiga uppgift- upplysningsskyldighet och bevisbörda, Skattenytt 2000, sid. 53-55. Se fallen som berörs i artikeln, RÅ 1995 not. 83, RÅ 1996 ref. 1 och RÅ 1998 ref. 58 II.

¹²⁹ Möller, sid. 54-55.

visa på att en oredovisad intäkt verkligen finns eller att kostnadsavdrag gjorts för utgifter som inte existerat.¹³⁰

9. Sammanfattande analys och kommentarer.

Taxeringsprocessen förs i förvaltningsdomstol. Förfarandet i förvaltningsprocessen är som huvudregel skriftligt. Liedhammar resonerar över muntligt och skriftligt förfarande, han ansåg att i taxeringsprocessen förekommer mycket siffermaterial som passar för det skriftliga förfarandet. Således består de flesta bevismedlen av skriftliga handlingar.

Som framgår av framställningen ovan kan både fysiska och juridiska personer ha en skattskyldighet för sina inkomster i inkomstslaget näringsverksamhet. I de fall en fysisk person är skattesubjekt och det finns skattepliktiga inkomster föreligger således även deklaraionsplikt. För juridiska personer föreligger alltid en deklaraionsplikt. För att fullgöra deklaraionsplikten måste den skattskyldige lämna uppgifter i de blanketter som SKV tillhandahåller samt kompletterande uppgifter för de yrkanden som framgår av deklaraionen. I de fall uppgiftsskyldigheten inte anses uppfyllt inträder SKV:s utredningsskyldighet som anmodar till att frambringa de uppgifter som behövs för att utredningen skall anses fullgjord.

Utredningsskyldigheten uppfylls ofta genom att SKV begär in uppgifter från den skattskyldige, på så sätt uppfylls även dennes uppgiftsskyldighet då denne inkommer med kompletteringar. I de fall uppgiftsskyldigheten inte uppfylls kan deklaraionen ifrågasättas. De uppgifter som inkommer till SKV genom deklaraionen ligger således till grund för det beslut som sedan tas av myndigheten. Myndigheten skall i detta stadiet vara objektiv och opartisk samt att bedömningen grundar sig på förutsägbarhet och legalitet. Så långt består förfarandet av myndighetsutövning mot den enskilde. I de fall det uppstår en tvist får den skattskyldige eller SKV:s allmänna ombud överklaga beslutet. Beslutet överklagas till länsrätten men skall först bli föremål för en omprövning av SKV. När förfarandet övergår i en domstolsprocess inträder SKV i stället som part i målet. Processen övergår således till ett tvåpartsförfarande. Av överklagan skall det framgå vilka yrkanden som gjorts samt

¹³⁰ Möller, sid. 56-57. Se fallen som berörs i artikeln, RÅ 1981 1:84, RÅ 1996 not. 54 och RÅ 1996 not. 241.

vad yrkandena stödjer sig på. Deklarationen ligger således till grund för den skattskyldiges påståenden så som bevis.

Redan innan den skattskyldige skall redovisa sina kostnader bör en tanke gå till vart bevisbördan placeras. Att kunna förutsäga att man åläggs med bevisbördan vid en granskning är enligt min och många andras åsikt mycket viktigt. Först och främst bör det anmärkas att det saknas generella bevisbörderegler för taxeringsprocessen i lag och förarbeten. Att bevisbördan generellt är placerad på den skattskyldige anses istället vedertaget när det gäller kostnadssidan. Anledningen till att bevisbördan har placerats på den skattskyldige är att denne står för yrkandet, står närmre bevismedlen på kostnadssidan samt att kontrolluppgiftsskyldigheten inte är lika långtgående som på intäktssidan. Enligt min mening bör det inte vara så svårt att spara kvitton och annan dokumentation på utgifter som är tänkta att göra kostnadsavdrag för. Särskilt när det gäller i en näringsverksamhet där det ofta ställs krav på en ordnad redovisning. Särskilt i de fall det rör en större kostnad bör det vara vedertaget att spara dokumentation. I de fall dokumentation saknas bör det ändå ligga närmare tillhands att den skattskyldige tar kontakt med den som man har köpt en vara ifrån och på så sätt skaffar fram nödvändig bevisning.

I fall då den skattskyldige haft svårigheter att skaffa fram bevisning är det inte säkert att avgörandet för det går denne emot. Både myndigheten samt domstolarna har en utredningsskyldighet som är relativt långtgående. Utredningsskyldigheten grundar sig dock mycket i att ge vägledning angående vilka uppgifter som krävs. Men skulle bevisning framkomma från annat håll än från den bevisskyldige skall även den bevisningen beaktas.

Undantag från denna generella reglering finns då lag stadgar annat. Undantag görs även i de fall det handlar om eftertaxering eller skattetillägg. Det anses så betungande för den skattskyldige att bli ålagd med dessa åtgärder att myndigheten fått bära bevisbördan att visa på att i deklARATIONEN förekommit oriktig uppgift.

Bevisbördan är indelad i två delar en subjektiv och en objektiv del. Den subjektiva delen är den som behandlats här ovan om vem som drar nackdel av att målet inte blir tillräckligt utrett. Den objektiva delen handlar om argumentationen i förfarandet. Om

den ena parten för in ett bevis i målet så kan motparten undergräva detta med motbevisning. Enligt min mening är metoden motbevisning av intresse i denna bedömning då ett motbevis sänker huvudbevisets värde. Det är dock svårt att säga att bevisbördan flyttar sig mellan parterna på detta sätt när den subjektiva bevisbördan är fast. Jag vill gå på Leidhammars linje, nämligen att den objektiva bevisbördan endast utgör en möjlighet för icke bevisskyldig part att undergräva bevisskyldiges bevisning. Således går det inte att lämpa över bevisbördan på motparten endast undergräva dennes argumentation.

Domstolarna har ofta till uppgift att fastställa beviskravet då lagen sällan stadgar något krav. Som ovan nämnts bestäms kravet i det enskilda fallet. Praxis har inte visat någon konsekvent användning av de begrepp som finns på sannolikhetsskalan. Enligt min mening bör beviskravet i taxeringsprocessen ligga någonstans mellan sannolikt och visat då full bevisning oftast är svårt att uppnå. Som jag ser det kan det vara bra med en viss rörlighet då olika fall har olika beskaffenhet. Dock är min mening att fall som liknar varandra måste bedömas på ett konsekvent sätt. Visa/visat har vart den terminologin som angett vem av parterna som innehar bevisbördan. Av förarbetena till IL framgår det att begreppet har slopats i en rad paragrafer av den anledningen att bevisbördans placering visar sig av allmänna regler. Att så skett är enligt min uppfattning att problematiken rörande bevisbördans placering även blivit fastslagen i förarbetet. På så sätt bör det endast framgå av lagstiftningen då bevisbördan är omkastad och inte följer de allmänna reglerna. Enligt min mening bör slopandet av begreppet även innebära att visat är det värde som är utgångspunkt för domstolarna när de fastställer beviskravet.

Det av lag eller domstol uppställda beviskrav utgör således bevisbördans placering på sannolikhetsskalan. Detta innebär att den flytande bevisvärdepunkten måste uppnå den styrka som beviskravet ställer för att den som är bevisskyldig skall kunna få bifall. Följaktligen kommer bevisvärderingen in som en faktor för bevisbördans placering. Bevisets värde fastställer således om den part som bär bevisbördan skall få bifall för sin talan eller inte. Den värderingsmetod som är att föredra i taxeringsprocessen är bevisvärdeometoden. Metoden innebär att domstolarna har till uppgift att bedöma sannolikheten av att bevisfakta bevisar bevistemat. Utav Meyers artikel tycker jag det går att utläsa att domstolarna försökt att uppfylla en konsekvent

bedömning. Som i sin tur har lett till att en fri bevisprövning inte har tillämpats. Som jag ser det är det en svår skiljelinje mellan att ge varje enskilt bevis ett specifikt värde samt att upprätthålla förutsägbarheten i domen. Enligt min mening bör inte ett bevis bedömas utifrån det värde som det ges i normala fall. Jag tror att problematiken skulle kunna lösas genom att domstolarna visar mer utförligt i sina domar vilket beviskrav som uppställts samt hur bevisningen steg för steg värderats utifrån sannolikheten att temat föreligger. Som exempel borde en dom kunna innehålla en jämförelse av två liknande bevismedel. Där bevismedel från tidigare praxis är utgångspunkten för avgörandet och bevismedel som framkommit i det berörda målet visar på vilka skillnader som gjorts. Där det visas på vad i bedömningen som ger det ena beviset ett högre värde samt det andra ett lägre värde och tvärs om. I sådana fall skulle parterna på förhand kunna dra slutsatser ur tidigare domar. Således skulle en sannolikhets bedömning av bevisningens styrka ge en klarare bild av målets troliga utgång.

9.2. Slutsatser

Slutsatsen av det hela är att det finns en generell reglering vid kostnadsavdrag att bevisbördans placering ligger på skattskyldige. Bevisbördans placering kan också frångå de generella reglerna i vissa fall, ett är när det gäller att ett förhållande är pressummerat. I sådana fall är ett förhållande redan vedertaget och på så sätt måste det motbevisas för att presumptionen inte skall föreligga. Det ligger således på den som vill motsäga sig ett sådant förhållande att frambringa motbevisningen. Utav de materiella reglerna i IL ges föga vägledning för vilken av parterna som innehar bevisbördan, detta beror på att den generella regeln om att skattskyldig innehar bevisbördan för avdrag är gällande. Således skrivs bevisbördans placering endast ut när de generella reglerna frångås, följaktligen vid omkastad bevisbörda eller i de fall ett högre eller lägre beviskrav ställs. Ett annat fall då de generella reglerna frångås är vid eftertaxering och skattetillägg då myndigheten har att påvisa att oriktiga uppgifter finns i deklARATIONEN.

Den subjektiva bevisbördan bestämmer vem som drar nackdel av att målet inte blir tillräckligt utrett. Detta har besvarats i stycket ovan. Den objektiva bevisbördan utgör

istället den del där argumentationen mellan parterna förs. Slutsatsen är att den subjektiva delen är fast och den objektiva delen endast utgör argumentation således går det inte för beviskyldig part att lämpa över bevisbördan till motpartens sida.

Bevisbördans placering är nära kopplad till beviskravet. Om lagen inte uttryckligen stadgar ett beviskrav ligger det på domstolarna att fastställa beviskravet. Beviskravet bör ligga någonstans mellan sannolikt och visat beroende på målets beskaffenhet. Således är det oklart vart bevisbördans placering ligger på sannolikhetsskalan dock ligger placeringen någonstans mellan sannolikt och visat.

Det råder även en osäkerhet över hur bevisningen värderas i olika fall.

Bevisvärdemetoden är den metod som anses bäst lämpad för taxeringsprocessen.

Det bör sägas att om domstolarna använder sig av en konsekvent terminologi blir det lättare att förutse vilket värde ett specifikt bevis kommer att ges. Dock bör varje bevis värderas utifrån sina specifika egenskaper.

Ytterligare en slutsats är att även om den skattskyldige innehar bevisbördan för yrkat kostnadsavdrag är det inte i alla fall denne frambringat den avgörande bevisningen. All bevisning som förs inför rätten bör prövas och om bevisningen kommer från annat håll än från den beviskyldige bör således inte spela någon roll. Myndighetens samt domstolarnas utredningsskyldighet kan på så sätt vara avgörande.

Källförteckning.

Förarbeten.

Prop. 1971: 30

Prop. 1989/90: 74

Prop. 1996/97: 100

Prop. 1999/2000: 2

Prop. 2001/02: 25

Praxis.

RÅ 2001 ref. 22

RÅ 2003 ref. 4

RÅ 2004 ref. 112

Doktrin.

Skatteförvaltningen, Handledning för taxeringsprocess 1989; Allmänna förlaget; ISBN 91-38-09933-0

Riksskatteverket, Handledning för taxeringsförfarandet 1996; Fritzes; ISBN 91-38-30853-3.

Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, Norstedts juridik, 1995; ISBN 91-38-50286-0 (Avhandling).

Leidhammar, Skatteprocessen. Nordstedts juridiska, 2004; ISBN 91-39-01010-4

Forssén, Taxeringsprocess- en läro- och handbok, 2006; ISBN 91-44-03124-6

Wennergren, Taxering- Taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt nya taxeringslagen, 1991; ISBN 91-38-92043-3

Lodin, Lindencrona, Melz, Silberberg, Inkomstskatt- en läro- och handbok i skatterätt, del 1 och 2, 2007; ISBN 978-91-44-01439-5 och 978-91-44-01441-8

Internet källor.

http://www.westlaw.se.db.ub.oru.se/pls/onl_se/lilseintk.request?funktion=lg&produkt=&normid=&prodid=614 2009-12-31

Artiklar.

Sten Walberg, Skattenytt, 1968, sid. 303-315

Sven Carlstedt, Inkomstskatt, rättsnytt nr 7, 1994-09-01, bilaga nr 3, sid. 1-4

Börje Leidhammar, Advokaten, 1995, nr 8, sid. 22-24

Lars Möller, Skattenytt, 2000, sid. 53-60

Andréa Meyer, Skattenytt, 2001, sid. 427-434