Något om skattedomstolarnas bedömning av räkenskapers bevisvärde

Av kammarrättsfiskalen Bo Rydin

Till grund för vår inkomst och förmögenhetstaxering ligger som bekant deklarationsförfarandet. Den på heder och samvete avgivna självdeklarationen, som tillika avges under straffansvar, skall alltså i princip äga vitsord. Detta innebär att däri lämnade faktiska uppgifter icke får frångås med mindre det kan bevisas, att uppgifterna är felaktiga, eller det eljest framstår som sannolikt att så är fallet.

I taxeringsprocessen gäller liksom i allmän process fri bevisprövning. Detta innebär att man i varje enskilt fall har att taga hänsyn till samtliga föreliggande omständigheter, av vilka icke någon i och för sig har karaktär av exklusivt bevismedel. Beträffande eftertaxering torde emellertid gälla att den skattskyldiges uppgifter i tveksamma fall måste godtagas, vilket är uttryck för en hårdare ehuru alltjämt fri bevisprövning, föranledd därav att det gäller ett extraordinärt förfarande.

I enlighet med det anförda äger även på räkenskaper grundade deklarationsuppgifter vitsord till dess motsatsen bevisats. Skulle räkenskaperna befinnas otillförlitliga skall inkomsten uppskattas efter skön. Detta är emellertid icke liktydigt med att deklarationen alltid skall frångås. Enligt 21 § taxeringsförordningen gäller nämligen för dylika fall att inkomsten i fråga skall uppskattas efter vad med hänsyn till föreliggande omständigheter såsom verksamhetens art och omfattning finnes skäligt. Och en dylik bedömning kan givetvis resultera i att tillräcklig anledning till avvikelse från deklarationen icke föreligger. Ett bristfälligt underlag för deklarationen behöver således icke nödvändigtvis föranleda skönstaxering.

Vidkommande räkenskapernas beskaffenhet kan kravet icke ställas lika högt beträffande sådana skattskyldiga, som icke är underkastade bokföringslagens bestämmelser, som då det gäller bokföringsskyldiga personer. De förstnämnda kan ofta klara sig bra med förenklade räkenskapshandlingar eller enbart anteckningar. Å andra sidan är bevisvärdet hos dylika räkenskaper i regel mindre. (Beträffande denna fråga i övrigt må hänvisas till en artikel av taxeringsrevisorn Åke Tidal i Skattenytt 1961 s 444.)

Någon ledning för bedömning av räkenskapers bevisvärde gives ej i 21 § taxeringsförordningen där helt allmänt talas om bristfälligt underlag för deklaration. I bokföringslagen samt i jordbruksbokföringsförordningen talas däremot om vissa obligatoriska handelsböcker, nämligen dagbok och inventariebok. Men icke heller frånvaron av den ena av dessa — inventariet — behöver nödvändigtvis föranleda till att räkenskaperna frånkännas bevisvärde i taxeringsmål. Vägledning i detta väsentliga spörsmål står endast att finna i skattedomstolarnas praxis på ifrågavarande område. Då utgången i sådana mål ytterst beror på omständigheterna i de enskilda fallen måste man emellertid

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48

vara försiktig vid tolkningen, så att man icke utläser mera av domstolarnas avgöranden än vad man har rätt till.

För inkomstuppskattningen står främst två hjälpmedel till buds, nämligen bruttovinstkalkyl och kontantsammanställning. Den förstnämnda metoden innebär att en statistiskt framräknad "normal" bruttovinst för en rörelse inom samma bransch och med samma omsättning som den aktuella rörelsens jämföres med redovisad bruttovinst. Även om det ligger i sakens natur, att den procentuella bruttovinsten i det enskilda fallet kan avvika högst väsentligt från ifrågavarande medeltal, till vilket vederbörlig hänsyn givetvis måste tagas, kan bruttovinstkalkylen utgöra ett utmärkt hjälpmedel för att påvisa för låg deklaration. — I detta sammanhang kan det vara lämpligt att erinra om direktör Bergqvists artikel angående skönstaxering, vari framhålles riskerna att draga för vittgående slutsatser av en bruttovinstkalkyl (Skattenytt 1961 s 377).

Kontantsammanställningen åter avser att utröna storleken av det belopp, den skattskyldige kunnat disponera för sina kontanta levnadskostnaders bestridande. Resulterar beräkningen i underskott eller ett så blygsamt överskott, att detsamma uppenbarligen icke varit tillräckligt för nämnda ändamål, får en skönsmässig höjning av den deklarerade inkomsten anses befogad, såvida icke den skattskyldige kan lämna nöjaktig förklaring.

Förutom att bruttovinstkalkylen och kontantsammanställningen sålunda utgör hjälpmedel för en skälig inkomstuppskattning då räkenskaperna frånkänts bevisvärde, kan med hjälp av dessa metoder förebringas bevisning för räkenskapernas otillförlitlighet. Med hänsyn till den fria bevisprövningen kan enbart detta utgöra tillräcklig anledning att avvika från deklarationen.

Med en enligt angivna normer företagen skönstaxering är icke att förväxla den skönsmässiga uppskattning av rörelseinkomster, som taxeringsnämnderna stundom företager utan annat underlag än sin lokalkännedom. En sådan uppskattning har givetvis icke något större bevisvärde i och för sig utan först efter taxeringsrevision kan skäligheten därav bedömas. Ett indirekt bevis för det berättigade i en dylik taxering kan emellertid den omständigheten utgöra, att den skattskyldige icke överklagar taxeringsnämndens beslut, vilket inträffar.

Till belysande av det anförda må följande rättsfall återgivas.

Bristfällig kassakontroll.

Specerihandlaren H. uppgav i 1955 års deklaration omsättningen i sin speceriaffär till 98.225 kr samt ett underskott å 3.457 kr. — Taxeringsnämnden upptog, efter att ha vidtagit vissa justeringar av bilkostnader och varuuttag, med hänsyn till låg bruttovinst ytterligare 5.000 kr till beskattning. — Hos prövningsnämnden yrkade H. taxering enligt deklarationen — Vid taxeringsrevision antecknades bl a: Kassaapparat finnes men kontrollremsor ha enligt uppgift makulerats. Kassaunderskott föreligger vid ett flertal tillfällen. Ändringar av inkomstbelopp genom överskrivning eller radering förekommer. Utgifterna synas i regel vederbörligen verifierade. Bruttovinstprocenten är 10,6. Försäljningen omfattar normalt varusortiment. Gott affärsläge. Av taxeringsnämnden beräknad bruttovinst motsvarar 15 % av omsättningen och är i vart fall icke för hög. — Prövningsnämnden avslog besvären —. Hos Kammarrätten åbe-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48

ropades som förklaring till kassaunderskotten att medel uttagits å bank men ej bokförts samma dagar samt att även hyresinbetalningar förekommit, vilka icke omedelbart bokförts till sina fulla belopp. Raderingarna hade endast företagits för att få riktiga belopp i räkenskaperna. — Kammarrätten: Vid verkställd granskning av klagandens räkenskaper har framkommit, att någon kontroll av inkomstredovisningen icke kunnat ske bl a med hänsyn till att kontrollremsor icke blivit bevarade. Enär vid sådant förhållande och i anledning av övriga anmärkningar räkenskaperna ej kunna anses vara av den beskaffenhet att de förtjäna vitsord, måste prövningsnämnden antagas hava haft fog för sin åtgärd att vid beräkning av rörelseinkomsten tillägga ett skönsmässigt beräknat inkomstbelopp. Klaganden kan ej anses hava visat att detta tillägg blivit för högt beräknat. På grund härav och då klaganden icke styrkt sin talan i övrigt finner Kammarrätten ej skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut. — H. överklagade. — Regeringsrätten fann enlig utslag den 22/2 1961 ej skäl att göra ändring i Kammarrättens utslag.

Domstolarna har således främst tagit fasta på att kassakontroll icke kunnat förekomma men därjämte har man hänvisat till räkenskapernas bristfällighet i andra delar. (Man får emellertid icke läsa rättsfallet så att alla rörelseidkare skulle vara skyldiga att ha kassaapparat.) Beträffande inkomstuppskattningen har bruttovinstkalkylen godtagits.

S. deklarerade år 1958 omsättningen i en tobakshandel till 151.966 kr samt nettointäkten till 8.714 kr. — Taxeringsnämnden uppskattade nettointäkten till 15.000 kr med hänsyn till onormalt låg bruttovinst. — S. besvärade sig till prövningsnämnden. — Vid taxeringsrevision antecknades bl a: Inventariebok saknas. Egna kontantuttag ur rörelsen har icke fortlöpande bokförts. Å bokslutsdagen har emellertid för dylika uttag bokförts ett belopp av 12.000 kr, vilket torde vara uppskattat. Någon kontinuerlig kassakontroll kan således icke ha förekommit. Deklarerad omsättning understiger på grundval av gjorda varuinköp beräknad omsättning med 5.500 kr. Inkomstredovisningen kan icke kontrolleras enär inkomstallegat saknas. Egna varuttag har icke bokförts. Nettointäkten kan skäligen beräknas till 13.000 kr. — S. genmälde bl a: Då dagskassan antecknas varje dag efter stängningen kan det icke bli något fel på inkomstredovisningen. Det kunde väl icke krävas av samtliga rörelseidkare att kassakontrollremsor skulle företes. Övriga anmärkningar torde icke utgöra skäl nog att underkänna bokföringen. — Prövningsnämnden nedsatte till 13.000 kr. — Hos Kammarrätten vidhöll S. sitt yrkande. — Taxeringsnämndsordföranden förebragte en utförlig redogörelse för normala bruttovinster som styrkte att företagen beräkning var befogad. — Kammarrätten fann i anledning av vad som framkommit vid granskning av klagandens räkenskaper icke skäl att göra ändring i prövningsnämndens slut. (Utslag 8/9 1961.)

Kammarrätten torde ha underkänt räkenskaperna på grund av att kassakontroll icke kunnat ske då egna uttag ej bokförts fortlöpande varjämte skäligheten av den företagna skönstaxeringen bestyrkts av bruttovinstkalkylen, som ej motbevisats, jämte det förhållandet, att några egna varuuttag icke bokförts.

Kaféidkerskan A. redovisade i 1959

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48

års deklaration omsättningen i sin kaférörelse till 137.380 kr samt nettointäkten till 5.976 kr. — Taxeringsnämnden uppskattade med anledning av låg bruttovinst inkomsten till 9.000 kr. — A. besvärade sig till prövningsnämnden. — Vid taxeringsrevision antecknades bl a: Inkomsterna har noterats i en kladdbok och är helt okontrollerbara. Några utgifter har ej blivit bokförda. De har hopsummerats månadsvis med ledning av förefintliga verifikationer, som finnas å de flesta inköp. Då utgifterna ej bokförts har någon kassakontroll ej kunnat göras. Redovisad bruttovinst utgör endast 10 % av omsättningen. En bruttovinstkalkyl ger en differens å 17.812 kr. — I anledning av inkomna erinringar räknades bruttovinstkalkylen om och därvid framkom en differens å 9.650 kr. Det föreslogs att nettointäkten skulle beräknas till 15.000 kr. — Taxeringsnämndsordföranden påvisade att A:s i besvärsskriften beräknade bruttovinst var orimlig, enär den förutsatte en negativ belastning å försäljningen över disk genom den egentliga kaférörelsen å 6.619 kr. Enligt hennes i erinringarna lämnade uppgifter åter uppginge bruttovinsten till ett omkring 10.000 kr högre belopp än som deklarerats. Nettointäkten föreslogs höjd till 16.000 kr. — Taxeringsintendenten yrkade 15.000 kr. — Efter påminnelser, däri A. förklarat sig i händelse av avslag å besvären vara nödsakad upphöra med rörelsen samt att hon efter bästa förstånd fört anteckningar om inkomster och utgifter och ej vore falskdeklarant, nedsatte taxeringsintendenten sitt yrkande till 13.000 kr under åberopande av att vederbörlig hänsyn måhända icke tagits till svinn. — Prövningsnämnden: Enär bokföringen till följd av sin bristfälliga beskaffenhet icke kan läggas till grund för beräkning av inkomsten av rörelsen, måste denna inkomst uppskattas skönsmässigt. På grund därav och med hänsyn till vad som förekommit i målet finner prövningsnämnden att inkomsten skäligen kan beräknas i enlighet med taxeringsintendentens yrkande. — A. överklagade till Kammarrätten. — Kammarrätten fann enligt utslag den 7/9 1961 ej skäl göra ändring i prövningsnämndens beslut.

I 1960 års deklaration uppgav A. omsättningen till 166.067 kr och nettointäkten till 11.815 kr. — Taxeringsnämnden bestämde nettointäkten till 22.595 kr, därvid taxeringsnämnden tillade 10.000 kr på grund av låg bruttovinst. — A. överklagade till prövningsnämnden. — Vid taxeringsrevision gjordes samma anmärkningar som beträffande föregående år. En bruttovinstkalkyl visade en differens å 7.748 kr. — Taxeringsnämndsordföranden tillstyrkte nedsättning med 2.500 kr. — Taxeringsintendenten tillstyrkte nedsättning med 4.000 kr, inbegripet vissa justeringar å tillhopa 722 kr. — Prövningsnämnden uppskattade med samma motivering som beträffande 1959 års taxering nettointäkten till 16.000 kr. — Hos Kammarrätten vidhöll A. sitt yrkande — Kammarrätten fann ej skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut.

I dessa mål har räkenskaperna ej kunnat godtagas enär inkomstredovisningen ej kunnat kontrolleras och någon kassakontroll ej kunnat ske. Vidare har det genom bruttovinstkalkyler visats, att underdeklaration måste ha skett. Inkomsten har därför uppskattats efter vad som ansetts skäligt, därvid den beträffande 1959 års taxering höjts i förhållande till taxeringsnämndens beslut samt i fråga om 1960 års taxering sänkts, i båda fallen alltså efter det att taxeringsrevision ägt rum.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48

C. deklarerade år 1959 inkomst av åkerirörelse och koksförsäljning med 17.347 kr medan omsättningen uppgavs till 205.945 kr. — Taxeringsnämnden 30.000 kr — C. yrkade hos prövningsnämnden taxeringen enligt deklarationen. Vid taxeringsrevision antecknades bl a. För koksförsäljningen, som redovisats separat under beskattningsåret, har kontinuerligt förda räkenskaper icke företetts. Den uppvisade kassaboken upptager endast månadssammandrag över inkomster och utgifter. C. har inlämnat ett antal fakturakopior på koksförsäljningen. Då dessa kopior icke täcker samtliga försäljningar har det icke varit möjligt att kontrollera, huruvida inkomsterna redovisats med riktiga belopp. Det har heller icke varit möjligt att företaga någon kassakontroll. Beträffande åkerirörelsen åter har inga bristfälligheter framkommit i räkenskaperna, bestående av dagbok, huvudbok, inventariebok, inköps- och försäljningsbok, verifikationer samt fakturor. Nettointäkten synes efter vissa justeringar av deklarerad nettointäkt kunna bestämmas till 25.644 kr. — Taxeringsintendenten tillstyrkte nedsättning i enlighet härmed — Prövningsnämnden: Enär klagandens räkenskaper för ifrågavarande inkomstår varit bristfälliga och då omständigheterna i målet icke giva fog för antagande att taxeringen blivit för hög, finner prövningsnämnden ej skäl göra ändring i den överklagade taxeringen. — Hos Kammarrätten yrkade C. att nettointäkten skulle bestämmas till 25.644 kr. — Taxeringsintendenten tillstyrkte — Kammarrätten biföll besvären. (Utslag 24/5 1961.)

I målet hade alltså visats att räkenskaperna beträffande en gren av rörelsen varit bristfälliga. Däremot hade icke visats att den deklarerade inkomsten efter företagna justeringar ej varit skälig. Kammarrätten behövde alltså icke tveka att bifalla besvären. Samma sakläge förelåg för övrigt i rättsfallet RÅ 1958: 675, däri Regeringsrätten uttalade: Väl framgår av utredningen i målet, att räkenskapsföringen för rörelsen under beskattningsåret varit bristfällig. Omständigheterna giva emellertid, såvitt visats, icke anledning till annat antagande än att räkenskaperna det oaktat i stort sett riktigt återgiva rörelsens resultat. På grund av det anförda och med hänsyn till övriga omständigheter i målet finner Regeringsrätten etc.

Låg bruttovinst.

L. deklarerade år 1958 omsättningen i en kioskrörelse till 148.896 kr och nettointäkten till 5.951 kr. — Taxeringsnämnden uppskattade med hänsyn till att rörelsen lämnat anmärkningsvärt lågt bruttoöverskott nettointäkten till 8.000 kr. — L. besvärade sig och förklarade att han ställde sitt bokföringsmaterial till förfogande för granskning. — Vid taxeringsrevision antecknades bl a: Försäljningarna har instämplats i kassaapparat utrustad med slagremsa. Kontroll av de i dagboken noterade beloppen för dagskassa har visat att överensstämmelse råder mellan dessa och de bevarade slagremsorna. Granskningen av utgiftsredovisningen har icke heller givit anledning till erinran. En bruttovinstkalkyl visar dock att bruttovinsten icke bort understiga 21.000 kr, varav å frukt 1.500, medan den enligt räkenskaperna allenast utgjort 15.680 kr. — I erinringar framfördes bl a att rörelsen drivits helt med anställd arbetskraft, att ett avsevärt svinn förekommit på grund av de anställdas oärlighet samt att låga försäljningspriser måst hållas med hänsyn

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48

till kioskens belägenhet. — Prövningsnämnden fann, enär vad i målet förekommit givit skäl för antagande att klagandens nettointäkt av rörelse i vart fall uppgått till av taxeringsnämnden beräknade 8.000 kr, ej skäl göra ändring i de överklagade taxeringarna. — L. klagade hos Kammarrätten — Kammarrätten fann enligt utslag den 30/5 1961 ej skäl att göra ändring i prövningsnämndens beslut.

I detta mål har skönstaxering alltså ansetts kunna åsättas trots att några felaktigheter i räkenskaperna icke kunnat påvisas. Det har ansetts tillfyllest att den deklarerade bruttovinsten visats vara orimligt låg. Här föreligger alltså ett typiskt exempel på fri bevisprövning. Höjningen har emellertid begränsats till allenast 2.049 kr av den konstaterade differensen å minst 5.320 kr.

Otillräckligt grundmaterial.

Köpmannen R. redovisade i 1958 års deklaration inkomst av rörelse (handel med begagnade säckar) med 9.371 kr. — Vid taxeringsrevision år 1961 antecknades: Kassabok och övriga räkenskapshandlingar saknas. Däremot finns vissa verifikationer samt en specifikation av R. beträffande försäljningar och inköp. En sammanställning av nämnda material samt hos kunder och leverantörer inhämtade uppgifter visar en differens å 31.901 kr. Framräknat belopp motsvarar en bruttovinstprocent av 53,7 mot enligt deklaration 20,6. Emellertid torde R. ha haft större utgifter i rörelsen än han redovisat. Erfarenhetsmässigt torde man i denna bransch räkna med en bruttovinst på 20—30 procent. Sistnämnda procentsats ger en nettointäkt av 18.621 kr. — R. genmälde att hans bransch var i utdöende genom tillkomsten av annat emballage. Deklarationen var upprättad efter gjorda anteckningar rörande inköp och försäljning. — Taxeringsintendenten yrkade eftertaxering med 10.000 kr. — Sedan muntlig förhandling förevarit i prövningsnämnden, därvid R. bl a gjort gällande, att normal bruttovinstprocent ej överstigit 18, eftertaxerades R. för 5.000 kr. — Hos Kammarrätten vidhöll taxeringsintendenten sitt yrkande — R. bestred. — Kammarrätten: Enligt vad vid taxeringsrevision framkommit har R. icke fullgjort honom jämlikt 20 § 1956 års taxeringsförordning åliggande skyldighet att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att underlag funnits för deklarationsskyldighetens fullgörande och för kontroll därav. En skönsmässig uppskattning av R:s inkomst av rörelse har därför varit befogad. Med hänsyn till i målet förekomna omständigheter får antagas att R. vid 1958 års taxering obehörigen undgått beskattning för inkomst av rörelse till belopp av åtminstone 10.000 kr. (Utslag 8/9 1961.)

I mål angående eftertaxering av R. för år 1959 var de faktiska omständigheterna likartade, deklarerad inkomst av rörelse 7.000 kr samt eftertaxerat belopp likaledes 10.000 kr.

Dessa mål visar bl a att svåra uppskattningsfrågor kan uppkomma efter det räkenskaperna frånkänts bevisvärde, särskilt vid eftertaxering.

Förutom de exempel på bristfälliga räkenskaper, som de återgivna målen utgör, må nämnas, att Kammarrätten i utslag den 25/5 1961 på besvär av målarmästaren S. frånkänt dennes räkenskaper bevisvärde, enär allegat saknats samt fakturor enligt S:s egen uppgift kunde ha förts på fel år. Vidare har Kammarrätten enligt utslag den 12/9 1961 ej funnit skäl

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48

göra ändring i vederbörande prövningsnämnds beslut att — enär räkenskaperna upprättats i efterhand med ledning av kassakladdar och verifikationer, som icke funnes bevarade, samt räkenskaperna vid sådant förhållande icke kunde godtagas som underlag vid taxering — skönsmässigt uppskatta inkomsten av en minkfarm till 200.000 kr.

Sammanfattning.

Av de relaterade rättsfallen framgår att en skattskyldigs räkenskaper kan frånkännas bevisvärde av skilda anledningar. Det har därvid som regel varit fråga om sådana brister som regelmässigt icke kan tolereras. Alla formella felaktigheter är emellertid icke av beskaffenhet att inverka på resultatredovisningen.

Som exempel på det sist anförda kan anföras avsaknad av inventarium, vilket för övrigt är mycket vanligt. Visserligen är inventariet av betydelse för en riktig kontantberäkning, enär detsamma skall omfatta den skattskyldiges samtliga tillgångar och skulder såväl i rörelsen som utom densamma. Men därest in- och utgående balansräkningar finnas kan rörelsens resultat ändock bestämmas. Och i förmögenhetssammanställningen måste den skattskyldiges samtliga tillgångar alltid redovisas. Skattedomstolarna torde därför ofta inte fästa något större avseende vid att inventarium saknas. Detsamma gäller sådana felaktigheter som att enstaka poster konstaterats vara felförda eller att sidorna i en handelsbok icke numrerats. Även om å andra sidan förekomsten av ett större antal dylika felaktigheter medför att en allvarligare anmärkning vinner i styrka, är det önskvärt att i en granskningspromemoria uppräkningen sker med urskillning, enär promemorian eljest blir onödigt svårläst. Ett annat önskemål synes vara att granskningsmannen uttryckligen anger huruvida bokföringsskyldighet föreligger eller ej.

Skönstaxeringsmålen får icke sällan i Kammarrätten en annan och för den skattskyldige gynnsammare utgång än den i prövningsnämnden liksom det händer att Regeringsrätten nedsätter taxeringen ytterligare. Dessa nedsättningar lär ofta föranleda irritation hos taxeringsmyndigheterna som menar, att de ha de bästa möjligheterna att åsätta en riktig skönstaxering. Emellertid kan ju ytterligare bevisning ha förebragts hos domstolarna, som föranleder till en ändrad bedömning. Vidare finns det i rena uppskattningsfrågor givetvis möjlighet att hysa skilda uppfattningar. Slutligen kan företagna nedsättningar generellt förklaras av de större krav på bevisningen, som skattedomstolarna har, och den hårdare bevisprövning som där sker. En skönstaxering får nämligen icke verka som ett straff — för sådant ändamål finns ju skattestrafflagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-27 11:13:48