

7 Bevisningen

7.1 Allmänt

Om alla fakta i ett momsärende redan från början är ostridiga går det inte att urskilja några inslag i momsförfarandet som gör skäl för beteckningen bevisning. Förfarandet i ett sådant ärende kommer uteslutande att handla om hur dessa fakta ska bedömas från rättslig synpunkt. Detsamma gäller en motsvarande situation i ett taxeringsärende.

När fakta är tvistiga och det gäller att vinna klarhet om vad som egentligen hänt eller om ett visst förhållande verkligen existerar, föreligger däremot en situation där bevisning måste företas för att styrka det som görs gällande.

Bevisföringen i ett ärende kan vara dynamisk. Den skattskyldige kan t.ex. redovisa ett visst förhållande för att styrka sin avdragsrätt. SKM gör herefter gällande att de angivna förhållandena är felaktiga. Den skattskyldige bemöter SKM:s invändningar. På det viset kan bevisföringen bölja fram och tillbaka till dess att varken den skattskyldige eller SKM har något ytterligare att komma med.

SBL innehåller inte några regler i bevishänseende. Sådana regler finns inte heller i FL och TL. Avsnitt 6 i TAXHL 96 innehåller en beskrivning om bevisningen i taxeringsförfarandet. Vad som där sägs är till stora delar allmängiltigt för hela skatteområdet och gäller därför även momsområdet.

7.2 Föremål för bevisningen

7.2.1 Allmänt

Det som ska bevisas i ett ärende är förekomsten av det rättsfaktum eller de rättsfakta som utgör förutsättning för en viss rättsföljd.

7.2.2 Rättssatser i skattelagarna

Bevisningen styrs av innehållet i de rättssatser som ska tillämpas. Rättssatsen beskriver vilka rättsfakta som ska föreligga för att en viss rättsföljd ska inträda. Av grundläggande betydelse blir därför hur skattelagarnas rättssatser är uppbyggda. Som exempel kan tas följande rättssatser.

<i>Rättsföljd</i>	<i>Rättsfakta</i>
Till skattepliktig omsättning räknas inte	Försäkringsersättning
Avdrag får inte göras för	Stadigvarande bostad
Till momspliktigt uttag hänförs	Förmån att använda taxibil privat
Avdragsrätt föreligger för	Moms på inköp av taxibil i taxirörelse
Rättelse ska ske genom efterbeskattning om	Oriktig uppgift har föranlett ett felaktigt beskattningsbeslut

Rättssatserna förutsätter för sin tillämpning att de rättsfakta, dvs. rättsligt kvalificerade fakta, som anges som relevanta för rättsföljden verkligen är för handen. Finns inte några kostnader för den skattepliktiga verksamheten utan endast för stadigvarande bostad uppkommer rättsföljden att ”avdrag inte får göras”. Finns ingen moms debiterad på inköpsfakturan saknas förutsättning för rättsföljden avdrag även i taxirörelse. Fiktiva kostnader kan inte heller utlösa rättsföljden. Bevisningen kommer på detta sätt att helt samla sig kring det som rättssatsen uppställer som rättsfakta.

7.3 Bevisfakta

Allt som åberopas till bevis kallas bevisfakta.

FL och TL innehåller inte några regler i bevishänseende. Vad gäller beskattningsförfarandet kan SKM i detta avseende formellt endast luta sig mot de fåtaliga bevisregler som finns i den materiella skattelagstiftningen. För domstolsprocessen finns emellertid en hel del allmänna regler rörande bevisning. Även om dessa regler inte formellt är tillämpliga i beskattningsförfarandet torde det av allmänna rättsgrundsatser följa att de reglerna kan och bör tillämpas även i beskattningsförfarandet.

Fri bevisprövning

För domstolsprocessen gäller således följande. Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara fakta får framföras och åberopas som bevisfakta. Denna frihet är uttryckligen föreskriven i 35 kap. 1 § RB där det står att rätten efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, ska avgöra vad som är bevisat i målet.

I 35 kap. RB finns också vissa andra grundregler som är av intresse i all processföring. En sådan regel säger att om en part underlåter att besvara en för utredningen framställd fråga, så ska rätten, med hänsyn till allt som förekommit, pröva vilken verkan som bevis detta har. En annan regel säger att om part erkänner viss omständighet, så ska detta i princip gälla mot honom.

Återkallar han erkännandet så får rätten pröva vilken verkan som bevis detta har. Det föreskrivs vidare att för omständighet, som är allmänt känd, s.k. notoriska fakta, krävs inte bevis. Slutligen finns en regel om skönsuppskattning. Enligt denna får rätten uppskatta en skada till skäligt belopp, när full bevisning om skadan inte alls eller endast med svårighet kan framföras.

Antalet bevisfakta i ett momsärende kan vara mycket stort. Flera bevisfakta föreligger regelmässigt i ett och samma ärende. Kombinationsmöjligheterna mellan olika bevisfakta är också stora. En grundläggande fråga vid bevisvärderingen i ett momsärende är om de faktiska uppgifter som lämnats i skattedeklarationen har något bevisvärde och i så fall hur stort detta värde är. I doktrinen anses allmänt att deklaraionsuppgifter har ett betydande bevisvärde så länge det inte är fråga om att frångå deklaraionen med stöd av 11 kap. 19 § 2 st. SBL (skönsbeskattning). Andra uppgifter som också kan ha betydelse vid bevisvärderingen är bokföringens status, låg bruttovinst, lågt mervärde, kontantberäkning som visar över- eller underskott samt andra handlingar, bl.a. upprättade skriftliga avtal.

7.4 Bevismedel

Tre bevismedel

Bevisfakta förmedlas genom de tre bevismedel som står till buds. Bevisningen kan således ha form av skriftlig handling, muntlig uppgift eller syn (besiktning). De vanligaste bevismedlen är deklaraioner eller återopade förklaraingar.

Skriftliga handlingar

I motsats till vad som gäller enligt FPL finns det varken i FL eller SBL någon uttrycklig regel av innebörd att beskattningsförfarandet ska vara skriftligt. Skriftliga handlingar är emellertid det vanligaste bevismedlet i beskattningsförfarandet. Utöver olika former av inlagor kan det röra sig om deklaraioner med särskilda skrivelser, vilka handlingar för övrigt kan sägas vara de grundläggande bevismedlen i beskattningsförfarandet. Härutöver förekommande skriftliga handlingar kan t.ex. vara kontrolluppgifter, kvitton, revisionspromemorior, kontantsammanställningar, fakturor, avtal, testamenten, bouppteckningar, arvsskifteshandlingar, intyg och sakkunnigutlåtanden.

EG-leverans – gränsöverskridande transport

För att undantaget från skatteplikt i 3 kap. 30 a § ML ska bli tillämpligt vid försäljning av varor krävs bl.a. att varan transporteras från Sverige till ett annat EG-land. Bevismedel för en sådan gränsöverskridande transport kan vara bl.a.

- SKD med redovisning av EG-leverans
- KVR med redovisning av EG-leverans och köparens VAT-nummer

- Avtal med leveransvillkor
- Faktura med leveransadress
- Försäkringsbrev
- Intyg från köparen (avhämtningsköp)
- Transporthandlingar
- Registreringshandlingar från det andra EG-landet t.ex. gällande bilar, MC, båtar och flygplan.

Export

En förutsättning för export ska föreligga är enligt 5 kap. 9 § ML att en vara transporteras till en plats utanför EG. Bevismedel för export kan vara t.ex.

- Tullhandlingar som visar införsel i 3:e land
- Registreringshandlingar från importlandet t.ex. gällande bilar, MC, båtar och flygplan
- ED3 (tullens enhetsdokument) stämplat på baksidan vid utfartstullkontoret
- Transporthandlingar
 - Ej signerad fraktsedel
 - Signerad fraktsedel
- Intyg från köparen (avhämtningsköp)
- Försäkringsbrev
- Exportanmälan till tullen
- Faktura med leveransadress
- Avtal med leveransvillkor
- Uppgift i SKD

Ovanstående är exempel på tänkbara bevismedel vid EG-handel och export och speglar inte hur dessa bevismedel inbördes ska värderas. Vilket bevisvärde ett bevismedel har måste bedömas i det enskilda fallet.

7.5 Bevisbörda

En term som ofta förekommer i bevissammanhang är termen bevisbörda. Termen används i två skilda betydelser, nämligen subjektiv respektive objektiv bevisbörda.

Subjektiv bevisbörda

Den subjektiva bevisbördan tar sikte på vem av SKM respektive den skattskyldige som bär risken av att ett rättsfaktum inte visas och som därför normalt måste vara beredd att skaffa fram bevis-

ning för sin ståndpunkt.

Om det inte av ML, eller av andra skatteförfattningar, framgår vem som har bevisbördan för ett visst rättsfaktum så gäller enligt praxis att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret. Det innebär att SKM får anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för omsättningens storlek samt förekomsten och omfattningen av GIF medan den skattskyldige får anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta för avdragsrätten för ingående moms.

Uppgifter som SKM kan använda för att påvisa att en skattskyldigs omsättning är högre än vad som redovisats i SKD kan t.ex. vara fakturor som inhämtats vid kontroll av ingående moms hos företagets kunder. Uppgifter som kan vara relevanta för att SKM ska kunna hävda att ett företag redovisat GIF med ett för lågt belopp är information i utländska KVR som gjorts tillgängliga för SKM genom VIES.

SKM respektive den skattskyldige har naturligtvis också en bevisbörda i den meningen att man måste vara beredd att motbevisa eller ”sticka hål på” det som den andre för fram och som kan utgöra fullgod bevisning om tilltron till det inte rubbas.

**EG-dom C-268/83
Rompelman**

I EG-dom C-268/83 Rompelman har EG-domstolen slagit fast att det är den person som begär avdrag för moms som ska styrka att villkoren för avdragsrätten är uppfyllda och särskilt att han är en skattskyldig person.

**Objektiv bevis-
börda**

Den objektiva bevisbördan tar sikte på rättssatsens uppfyllelse och den innebär att så länge inte tillgängliga bevisfakta övertygar om att alla rättsfakta är för handen kan beslut om rättsföljden inte meddelas. Den objektiva bevisbördan anger hur mycket som måste vara utrett eller, med andra ord, vilket mått av bevisning som krävs för att rättssatsen ska kunna tillämpas. Däremot ger den objektiva bevisbördan inte något svar på frågan om vem av SKM respektive den skattskyldige som är skyldig att åstadkomma den utredning som behövs och den är således helt neutral i förhållande till parterna. Det är svårt att beskriva måttet på tillräcklig bevisning, men med nedanstående s.k. sannolikhetsstegen går det ändå att i någon mån att åskådliggöra detta.

Sannolikhetsstegen

Hur graderar man sannolikhet? Viss ledning kan hämtas ur RB:s terminologi för brottsmisstanke. För den svagaste graden används uttrycket ”kan misstänkas”. Nästa grad är ”skäligen misstänkt”. Påtagliga objektiva grunder ska finnas för misstankarna. I andra sammanhang än brottsutredning brukar denna grad betecknas med ”antagligt”, som alltså inte är synonymt med sannolikt utan betecknar något som är svagare, något som bara kan antas, om än med skäl. En starkare grad är ”på sannolika skäl

misstänkt". För att denna grad ska kunna anses uppnådd krävs att de objektiva grunderna är av sådan styrka att misstanken har verkligt fog för sig, men det föreligger ändå inte ett krav på sådan bevisning att den skulle räcka för en fällande dom. För en sådan krävs att bevisningen med "till visshet gränsande sannolikhet" eller "med visshet" gör klart att den misstänkte har begått brottet. Försöker man översätta dessa grader av sannolikhet till beskattningsförfarandet kan först konstateras att man inte har någon användning för graden "kan misstänkas". Att något bara "kan gissas" innebär en så låg grad av sannolikhet att graden aldrig kan komma i fråga som tillräcklig grad av sannolikhet för ett beslut. Däremot kan graden "skäligen misstänkt", som kan översättas till "med skäl kan antagas" eller "antagligt" inte uteslutas. Som lägsta grad av sannolikhet som det finns anledning att laborera med i beskattningsförfarandet har därför satts "antagligt". "Sannolika skäl" torde böra betecknas med ordet "sannolikt". "Till visshet gränsande sannolikhet" och "visshet" måste naturligtvis också vara med. Man torde också behöva en grad som ligger mellan "sannolikt" och "till visshet gränsande sannolikhet". För en sådan grad finns ingen vedertagen beteckning. Här har valts uttrycket "mycket sannolikt". Man kan sedan teckna en sannolikhetsstege med följande utseende.

Faktum existerar	-----	Visshet
	-----	Till visshet gränsande sannolikhet
	-----	Mycket sannolikt
	-----	Sannolikt
	-----	Antagligt
Faktum kan lika gärna existera som inte existera	-----	Antagligt
	-----	Sannolikt
	-----	Mycket sannolikt
	-----	Till visshet gränsande sannolikhet
Faktum existerar inte	-----	Visshet

SKM ska vid sitt beslutsfattande avgöra vad som är bevisat i ärendet. För att något ska anses bevisat krävs att den förebringade bevisningen, efter att hänsyn tagits till eventuell motbevisning, har en sådan tyngd att den grad av sannolikhet som gäller som tillräckligt bevis är uppnådd. Räcker det med att ett rätts-

faktum gjorts sannolikt och kan bevisningen anses göra ett faktum i fråga sannolikt så är därmed bevisat att ett faktum föreligger. Är det däremot inte tillräckligt att ett faktum gjorts sannolikt utan måste det göras mycket sannolikt så är ett faktum inte bevisat bara för att det gjorts sannolikt. Det behövs då ytterligare bevisfakta som förstärker sannolikheten så att den når upp till ”mycket sannolikt”.

Bevisningen i ett beskattningsärende kan t.ex. gälla om en bil som den skattskyldige har inköpt räknas som personbil enligt 1 kap. 13 § ML och som därför inte kan grunda avdragsrätt. Den skattskyldige kan lämna in en faktura där momsen finns specificerad och där bilfirman angivit ”försäljning av lastbil”. SKM gör härefter gällande att bilen enligt uppgift från fordonsregistret har klassificerats som sådan personbil som inte kan grunda avdragsrätt. Den skattskyldige bemöter kanske SKM:s uppfattning genom att hävda att bilen blivit felklassificerad eftersom förarhytten utgör en separat karosserienhet. På det viset kan bevisföringen bölja fram och tillbaka till dess varken den skattskyldige eller SKM har något ytterligare att komma med.

Efterbeskattning och påförande av skattetillägg

Det krävs högre krav på bevisningens styrka för beslut om efterbeskattning och påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift än för ett ordinärt beskattningsbeslut. Hur mycket större beviskrav som gäller för beslut om sådan efterbeskattning och sådant skattetillägg är i viss mån oklart. Så mycket är dock klart att bevisstyrkan inte behöver nå upp till graden ”till visshet gränsande sannolikt”, vilket är en förutsättning för fällande dom i brottmål. Följaktligen ligger beviskravet för beslut om sådan efterbeskattning och sådant skattetillägg någonstans mellan graderna ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikt”. För en sådan grad av sannolikhets har valts uttrycket ”mycket sannolikt”.

7.6 Bevisvärdering och bevisvärde

7.6.1 Allmänt

När rätten i en domstolsprocess ska avgöra vad i målet är bevisat ska rätten, som det sägs i 35 kap. 1 § RB, företa en samvetsgrann prövning av allt som förekommit. Detsamma torde gälla för SKM:s del. Denna samvetsgranna prövning av alla bevisfakta brukar kallas bevisvärdering. Det som ska bevisas är som förut sagts de rättsfakta som krävs för den rättsföljd som aktualiserats, vare sig det gäller utgående eller ingående moms. Beträffande tekniken för värderingen av bevis liksom bevisvärdet för ett antal vanliga skriftliga bevis hänvisas till TAXHL 96 avsnitt 6.6.

7.6.2 Exempel på bevisvärdering

Export

KR i Stockholm ansåg i dom 2001-06-11 (mål nr 373–375-1999) att ett företag gjort sannolikt att varor exporterats. Företaget hade upprättat dubbla fakturor vid försäljning av varor till en rysk köpare vilket vid bedömningen i LR ansågs sänka bevisvärdet av de handlingar som företaget presenterat för att styrka exporten. LR lämnade följande motivering:

”Enär bolaget gör gällande att den redovisade omsättningen avsett export och därför inte är mervärdesskattepliktig ankommer det i första hand på bolaget att visa att de varor som omsatts har levererats till ett land utanför EG. Den dokumentation som föreligger beträffande den uppgivna exporten kommer vid sådant förhållande att vara av avgörande betydelse. Brister och tvetydigheter i dokumentationen kommer i första hand att gå ut över bolaget. ... Om föreliggande dokumentation inte ger en entydig bild av transaktionerna och detta inte på ett godtagbart sätt kan förklaras måste detta, enligt länsrättens mening, leda till att det inte med tillräcklig grad av säkerhet kan fastslås att den till skattemyndigheten redovisade omsättningen verkligen utgjort export”.

I KR hölls bl.a. vittnesförhör med en anställd vid den speditönsfirma som fraktat varorna till Ryssland. Vittnet bekräftade bl.a. bolagets uppgifter om att dubbel fakturering är brukligt vid export till Ryssland. KR gjorde därefter följande bedömning:

”Av utredningen i målet framgår att bolaget inhandlat vitvaruprodukter från olika grossister och att dessa varor såvitt framgår av utställda fakturor levererats direkt till speditör för bolagets räkning. Kammarrätten anser vidare att den förklaring bolaget lämnat angående diskrepansen mellan statistiskt värde och till skattemyndigheten uppgivet värde bär sannolikhetens prägel. På grund härav och med hänsyn till vad ... [vittnet] anfört om de mycket begränsade möjligheterna att från hamnmagasinet bortföra varor finner kammarrätten att bolaget gjort sannolikt att varorna exporterats till Ryssland på sätt som påstås”.

EG-leverans

LR i Skåne har i dom 2001-10-10 (mål nr 9236-9237-00) bedömt bevisningen för gränsöverskridande transport enligt 3 kap. 30 a § ML. Ett bolag hade sålt varor till momsregistrerade företag i andra EG-länder. Varorna hade hämtats av en av köparen anlita fristående speditör hos den lagerhållare som på uppdrag av säljaren lagerhöll varorna. Speditören hade signerat fraktsedlar upprättade av lagerhållaren innehållande uppgift om köparens namn, godsmottagare och leveransort eller destinationsland.

Säljaren hade även erhållit fraktbrev från köparen med lydelsen ”Transit i Köpenhamn eller efter order” samt uppgift om köpare ”Efter ordre”. Köparen hade även upprättat ett intyg med angivande av godsets leveransadress i Danmark. SKM ansåg inte att säljaren hade visat att varorna levererats till ett annat land och att förutsättningarna för undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 30 a § förelåg. SKM anförde därvid följande:

”Fraktsedlarna från ... [lagerhållaren] ... har grundats på ... [säljarens] ... egna uppgifter om att varorna skall transporteras ut ur landet av köparen. ... [lagerhållaren] har inte haft någon kontroll över vart varorna rent faktiskt transporterats. De fraktbrev som erhållits från köparen ... ger inget stöd för att varorna med säkerhet skall transporteras ut ur landet. Genom sin lydelse ’Transit i Köpenhamn eller efter order’ samt uppgift om köpare ’Efter Ordre’ ger fraktbreven närmast stöd för att varorna kan transporteras vart som helst och att varorna kan komma att överlåtas vidare till vilken annan köpare som helst. De uppgifter om leveransadress i Danmark som framgår av intyget från köparen ... överensstämmer inte med de uppgifter om leveransadressen som framgår av leveranssedlarna från ... [lagerhållaren] ... Uppgifterna i intyget strider mot de uppgifter som inhämtats hos via s k rådsförfrågan. Intyget saknar därför trovärdighet. Mot bakgrund av det anförda finner skattemyndigheten att dokumentationen inte har något bevisvärde när det gäller att avgöra om de i utredningen aktuella varorna har transporterats direkt ut ur landet i nära anslutning till ...[säljarens]... omsättning av dem”.

Säljaren anförde vid prövning i LR följande:

”Oavsett om varorna transporterats direkt till utlandet eller ej har bolaget vidtagit de åtgärder som rimligen kan krävas när det är fråga om s k avhämtningsköp, dvs. när köparen och inte säljaren svarar för transporten. Varorna har avlämnats till fristående fraktförare som intygat att varorna omhändertagits för befordran till utlandet, detta genom att underteckna av fristående lagerhållare upprättad fraktsedel.

... - Sammanfattningsvis kan konstateras att oavsett om varorna lämnat landet eller ej måste bolaget anses ha fullgjort varje rimlig skyldighet i sin kontroll av att varorna skulle föras ut ur landet. Bolaget måste således anses ha agerat i god tro till den del som varorna verkligen kvarblivit inom landet, om detta över huvud taget inträffat”.

SKM anförde i sin tur följande:

”Undantag från skatteplikt skall bedömas restriktivt och skall, vad gäller den subjektiva bevisbördans placering, bedömas på samma sätt som en avdragspost, vilket innebär att det normalt är den skattskyldige som bär risken av att rättsfaktum inte visats med tillräcklig grad av sannolikhet. Den lägsta graden av sannolikhet som härvidlag kan komma i fråga är antagligt. Enligt skattemyndighetens uppfattning krävs det därför att det åtminstone är antagligt att kravet på direktutförelse är uppfyllt för att bolagets omsättning skall kunna undantas från skatteplikt eller anses som en omsättning utom landet. Det är således tillräckligt att påföra bolaget utgående mervärdesskatt, när kravet på direktutförelse lika gärna kan vara uppfyllt som inte uppfyllt”.

LR gjorde följande bedömning:

”Av den förebringade utredningen framgår beträffande de transaktioner som nu är i fråga att det inte visats att de försålda varorna har lämnat svenskt territorium på sådant sätt att förutsättningar för undantag från skatteplikt är för handen. Bolaget har därför haft att redovisa utgående mervärdesskatt på försäljningarna. Fråga om god tro har därvid ingen betydelse. Vad bolaget anförde medför inte någon annan bedömning”.

KR i Göteborg har 2003-02-18 i mål nr 6606–6607-2001 fastställt LR:s dom.

Avdragsrätt för ingående moms – fakturans innehåll

KR i Stockholm har 2002-05-28 i mål nr 8568-2000 bedömt att en faktura som ett bolag presenterat för SKM inte utgjorde tillräckligt underlag för avdragsrätt. Av fakturan framgick att den avsåg bokföringskostnader och kontorsmaterial (75 000 kr) samt bygglösning och material (925 000 kr). Trots begäran från SKM hade bolaget inte inkommit med uppgifter som visade vilka tjänster som utförts och vilket material som tillhandahållits.

KR uttalade följande angående avdragsrätt och skattetillägg:

”Av den ifrågasatta fakturan framgår inte att den avser de arbeten som bolaget påstått. I avsaknad av ytterligare underlag kan bolaget inte anses ha styrkt det yrkade avdraget för ingående mervärdesskatt. För att skattetillägg skall påföras krävs emellertid enligt den numera upphävda, men i målet fortfarande tillämpliga, 18 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) att den skattskyldige till ledning för beskattningen lämnat en uppgift som befunnits oriktig. Det är inte tillräckligt att den skattskyldige inte

kan styrka sitt avdragsyrkande. Mot bolagets bestridande kan skattemyndigheten inte anses ha visat att den ifrågasatta fakturan saknar verklighetsunderlag eller avser kostnader som inte är hänförliga till bolagets verksamhet”.

KR kom således fram till att SKM:s beslut att vägra avdrag för ingående moms var korrekt men att skattetillägg inte kunde påföras på grund av att bevisbördan för att en oriktig uppgift lämnats åvilar SKM.