GUSTAV LINDKVIST

Bundenhet vid inskränkningar i den fria bevisvärderingen i skatteprocessen

I skatteprocessen liksom i all annan process i Sverige råder som utgångspunkt fri bevisvärdering. Trots detta förekommer åtskilliga uttalanden i olika rättskällematerial som synes göra anspråk på att inskränka bevisvärderingen. I artikeln undersöks vilken bundenhet som föreligger då Högsta förvaltningsdomstolen genom normativa uttalanden inskränker bevisvärderingen.

1 Inledning och problemformulering

Enligt 35 kap. 1 § rättegångsbalken (1942:740), RB, är bevisvärderingen fri. I förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, eller i skatteförfarandelagstiftning saknas motsvarighet till 35 kap. 1 § RB. Regeln anses dock gälla analogt i förvaltningsprocessen.[1] Den fria bevisvärderingen innebär att rättsliga regler inte ska eller får påverka bevisvärderingen. Enligt 35 kap. 1 § RB får bevisvärderingen inskränkas endast genom lag.

Motsatsen till fri bevisvärdering kan sägas vara legal bevisteori.[2] Bevisvärderingen sker då som prövning av rättsfrågor och har karaktär av rättstillämpning.[3] Exempel härpå är regler i gamla rättegångsbalken, GRB. I 17 kap. 29 § GRB stadgas att *”Två vittnen är fullt bevis, däri de sammanstämma”* och i 17 kap. 26 § GRB *”… är vittne i sin utsago ostadigt, ändå att rätten givet det rådrum, att sig väl betänka, och säger nu ett, nu annat, nu jakar och nu nekar detsamma; det bör ej gälla.”*. Båda lagrummen reglerade bevisvärdet av muntlig bevisning.[4]

Ett antal frågeställningar uppkommer med anledning av den fria bevisvärderingen. Är den fria bevisvärderingen verkligen fri? Om inte, hur och i vilken utsträckning är den inskränkt? Vilken är bundenheten då Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) inskränker den fria bevisvärderingen?

[1] Se Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, Norstedts Juridik 1995 (ak. avh., cit. Leidhammar) s. 41 ff.

[2] Se t.ex. Ekelöf & Edelstam & Heuman, Rättegång. Fjärde häftet, Norstedts Juridik, 7 uppl. 2009 (cit. Rättegång 4, 2009) s. 26, 160 ff. och 172 ff. angående fri bevisvärdering och legal bevisteori.

[3] Se Rättegång 4, 2009 s. 26. Jfr även Lindells träffande benämning av bevisvärdering som *”kunskapsbaserad rättstillämpning”*, se Lindell i SvJT 2007 s. 357. Se även fotnot 78 nedan om rättstillämpningsbegreppet och prövning av bevisfrågor.

[4] Se t.ex. Rättegång 4, 2009 s. 26 och Dereborg, Från legal bevisteori till fri bevisprövning i svensk straffprocess, Juridiska fakulteten i Stockholm; Skriftserien nr 28, Juristförlaget i Stockholm, 1990 (examensarbete).

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Dessa frågeställningar behandlas i artikeln. Det bör redan nu framhållas att jag endast undersöker i vad mån HFD själv anser sig bunden av sin egen bevisvärderingspraxis. Jag undersöker således inte bundenhet i underrätt.

2 Disposition

Artikeln disponeras på så sätt att i avsnitt 3 redogörs för innebörden av att bevisvärderingen är fri respektive inskränkt. I avsnitt 4 undersöks i vad mån uttalande i lag, prejudikat och förarbeten förekommer i skatteprocessen som gör anspråk på att inskränka bevisvärderingen. I avsnitt 5 redovisas olika åsikter i litteraturen i vad mån bevisvärderingen kan inskränkas i strid med 35 kap. 1 § RB. I avsnitt 6 ger jag min syn på den s.k. rättskälleläran och begreppet gällande rätt. Mina ställningstaganden i avsnitt 6 ligger till grund för analys och slutsats i avsnitt 7 om vilken bundenhet som föreligger då HFD inskränker den fria bevisvärderingen. I avsnitt 8 lämnas ett antal synpunkter de lege ferenda på för- respektive nackdelar med en fri respektive inskränkt bevisvärdering i skatteprocessen. I avsnitt 9 ges några avslutande synpunkter.

3 Innebörden av fri respektive inskränkt bevisvärdering

Vid redogörelse för vad bevisvärdering innebär krävs enligt min mening att man redogör även för begreppen rättsfråga och sakfråga. En rättsfråga avser innehållet i gällande rätt. En sakfråga är en faktafråga, dvs. en fråga om hur verkligheten är beskaffad.[5] Sakfråga är detsamma som bevisfråga. Principiellt föreligger ingen svårighet att skilja mellan rättsfrågor och sakfrågor. I praktiken kan ibland stora svårigheter dock föreligga att skilja dem åt och de kan glida in i varandra.

Vid fri bevisvärderingen styrs bevisvärderingen inte av rättsliga regler. Istället styrs den av s.k. kunskapsteori.[6] Med kunskapsteori (epistemologi) avses läran om kunskap.[7] Bevisvärdering handlar alltså om att fastställa viss omständighets existens med ledning av kunskap om hur världen är beskaffad. I ett rättsligt sammanhang menas att man ska försöka bedöma sannolikheten för att det konkreta rättsfaktumet – bevistemat – existerar.[8] Bevisvärderingen går alltså ut på att fastställa sannolikheten för att viss omständighet, som existerar på verklighetsplanet, har inträffat.

[5] Se t.ex. Lindell, Rättsfrågor och sakfrågor. En studie av gränser, skillnader och förhållanden mellan faktum och rätt, Iustus Förlag 1987 (ak. avh., cit. Sakfrågor och rättsfrågor) och Bolding, Bevisbördan och den juridiska tekniken, Uppsala 1951 (ak. avh., cit. Bolding), för en utförlig behandling av rättsfrågor och sakfrågor.

[6] Se Rättegång 4, 2009 s. 160.

[7] Se t.ex. Rättegång 4, 2009 s. 160 och www.wikipedia.se för innebörden av termen kunskapsteori. Kunskapsteori är en huvudgren inom filosofin som studerar grundläggande frågor om kunskapens natur, objekt och källor.

[8] Med konkret rättsfaktum avses en omständighet som existerar på verklighetsplanet, se t.ex. Sakfrågor och rättsfrågor s. 27 f. och Heuman, Bevisbörda och beviskrav i tvistemål, Norstedts Juridik 2005 s. 95.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Med *legal bevisteori* menas att rättsliga regler och normer styr bevisvärderingen.[9] Exempel härpå är de i avsnitt 1 redovisade uttalandena i 17 kap. 26 och 29 §§ GRB. Enligt 17 kap. 29 § GRB var två vittnen fullt bevis. Med detta avses att bevistemat föreligger med 100 procent säkerhet om två vittnen säger samma sak. Denna regel begår potentiellt våld på och normbinder hur verkligheten är beskaffad.[10] Vittnena kan ha sett fel eller ljuga. Bedömningen av bevisvärdet av muntlig utsaga bestäms istället med ledning av kunskapsteori, närmare bestämt av vittnespsykologisk/beteendevetenskaplig forskning.[11] I förhållande till sådan forskning utgör 17 kap. 26 och 29 §§ GRB en inskränkning av den fria bevisvärderingen och begår potentiellt våld på hur verkligheten är beskaffad.[12]

Bevisvärderingen inskränks alltså så snart sakfrågan blir normbunden. Ett annat sätt att uttrycka detta är att alla normativa uttalanden om hur verkligheten är beskaffad inskränker bevisvärderingen. Ett apart exempel på detta är om det av rättskällematerial skulle uttalas t.ex. att äpplen inte faller till marken eller att alla hundar är katter. Om ett sådant uttalande accepteras som bindande i rättstillämpningen har domstolar vid bevisvärderingen att utgå från att äpplen inte faller till marken. Vi vet med säkerhet att detta avviker från hur verkligheten är beskaffad. De utgör därför en inskränkning av den fria bevisvärderingen. Detsamma gäller alla normativa uttalanden om hur verkligheten är beskaffad.

Bedömningen enligt den fria bevisvärdingen ska således ske helt utan rättsliga regler och enbart med ledning av hur verkligheten är beskaffad. Bevisvärderingen ska vara saklig, objektiv och rationell, med utgångspunkt i s.k. allmänna och särskilda erfarenhetssatser.[13]

4 Är bevisvärderingen fri?

Trots innehållet i 35 kap. 1 § RB kan konstateras att åtskilliga uttalanden i rättskällematerial inskränker den fria bevisvärderingen. Enligt vad som redovisas nedan sker detta i skatteprocessen genom lag, praxis och förarbeten. Bevisvärderingen är i realiteten alltså inte fri.

---

[9] Se avsnitt 1 och Rättegång 4, 2009 s. 26 f.

[10] Se t.ex. Rättegång 4 2009 s. 27 där det uttalas att legal bevisprövning strider mot *”allt sunt förnuft”*.

[11] Se t.ex. Schelins avhandling Bevisvärdering av utsagor i brottmål, Norstedts Juridik 2007 (ak. avh. omarbetad version) s. 106 ff. och Heuman i JT 2005/06 s. 768 ff. om hjälpvetenskapernas betydelse för bl.a. rättstillämpningen, där han uttalar sig om vittnespsykologins betydelse för bestämmande av bevisvärdet av utsaga.

[12] I NJA 1980 s. 725, NJA 1991 s. 83, NJA 1992 s. 446, NJA 1993 s. 616, NJA 2005 s. 712, NJA 2009 s. 447 I och II, NJA 2010 s. 671 och MIG 2007:12 görs uttalanden om kriterier för hur en utsaga ska lämnas för att erhålla högt bevisvärde. Sådana uttalanden får anses normbinda bevisvärderingen.

[13] Se mer om begreppen allmän och särskild erfarenhetssats t.ex. i Edelstam, Sakkunnigbeviset, Iustus Förlag 1991 (ak. avh.) s. 116 ff. och Schelin, Bevisvärdering av utsagor i brottmål, Norstedts Juridik 2007 (omarbetad ak. avh.) s. 49 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Bevisvärderingen kan inskränkas t.ex. genom bevispresumtioner.[14] Med bevispresumtion avses att domstolen ska utgå från ett visst presumerat förhållande när det föreligger ett annat presumtionsgrundande förhållande.[15]

Bevispresumtioner kan enligt gängse synsätt få i huvudsak två olika funktioner.[16] Den ena är att placera bevisbördan på ena parten. Den andra är att presumtionen utgör en bevisvärderegel. Den senare innebär i realiteten att bevisvärderingen och slutsatserna om hur verkligheten är beskaffad ersätts av presumtionen härom. De bevispresumtioner som ersätter sedvanlig sannolikhetsbedömning – dvs. sannolikhetsbedömningar med ledning av enbart kunskapsteori – av hur verkligheten är beskaffad utgör alltså en inskränkning av den fria bevisvärderingen.

Exempel på en bevispresumtion i lag är 3 kap. 7 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Där presumeras en person ha väsentlig anknytning till Sverige under en femårsperiod efter att denne rest ifrån Sverige. Den skattskyldige kan motbevisa presumtionen. I 12 kap. 14 och 15 §§ IL finns presumtioner om hur mycket som ska dras av vid tjänsteresa i Sverige respektive utomlands, den skattskyldige kan dra av den faktiska kostnaden.

Exempel på en bevispresumtion i praxis är den som följer av RÅ 1980 1:56.[17] Av avgörandet följer att medel som ostridigt uteslutits ur ett bolags redovisning presumeras ha kommit företrädaren tillgodo. I enlighet härmed kan företrädaren inkomstbeskattas. Här ersätter presumtionen hur verkligheten kan vara beskaffad, nämligen att medlen kommit företrädaren tillgodo. Det behöver ju inte vara så att medlen *faktiskt* kommit företrädaren tillgodo och då ska inkomstbeskattning inte ske. Enligt min mening talar sedvanlig sannolikhetsbedömning visserligen för att om medel har uteslutits ur redovisningen så är det mest sannolika att medlen också kommit företrädaren tillgodo. Med stöd av presumtionen behöver man dock inte göra denna sannolikhetsbedömning eller i övrigt bevisa detta; det följer av presumtionen. På detta sätt inskränker presumtionen den fria bevisvärderingen. Presumtionen kan dock motbevisas, vilket skedde i fallet. Den praktiska effekten av avgörandet är att bevisbördan – efter det att Skatteverket bevisat förekomst av den presumtionsgrundande omständigheten i form av att medel uteslutits ur redovisningen – i denna situation åvilar den skattskyldige. Skatteverket behöver bara visa att medlen uteslutits ur redovisningen för att presumtionen ska aktualiseras. Verket undgår därmed bevisskyldigheten för att medlen faktiskt kommit företrädaren till del.

---

[14] Med strikt upprätthållande av den fria bevisvärderingen är sådana inskränkningar dock inte tillåtna, se tex. Rättegång 4, 2009 s. 93 och Bolding s. 134. För motsatt uppfattning se dock Heuman, Processrättsliga uppsatser, Stiftelsen Juristförlaget vid Stockholms universitet 1986 s. 51 (samma uppsats publicerades i Advokaten 1986).

[15] Se t.ex. Rättegång 4, 2009 s. 89 ff., Bolding s. 132 och Sakfrågor och rättsfrågor s. 302 ff.

[16] Se mer härom i Leidhammar s. 90 ff.

[17] Se mer i Leidhammar s. 382 ff. och Leidhammar & Lindkvist, Bevisprövning i mål om osanna fakturor. En skatte- och straffrättslig studie, Norstedts Juridik 2011 s. 21 och 33 ff. om detta avgörande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Exempel på en annan presumtion är den avseende bilförmån. I RÅ 2001 ref. 22 I och II prövade HFD förutsättningarna för inkomsttaxering avseende bilförmån med stöd av en presumtion.[18] I det första avgörandet fann HFD att om Skatteverket gjort sannolikt den presumtionsgrundande omständigheten att den skattskyldige (företagsledare i ett fåmansbolag) haft dispositionsrätt till bil, presumeras att den använts i mer än ringa omfattning, vilket medförde beskattningskonsekvenser. Även i detta exempel ersätter presumtionen hur verkligheten är beskaffad eftersom det kan förhålla sig på andra sätt än att den skattskyldige använt bilen mer än i ringa omfattning.

Det finns sannolikt ett mycket stort antal exempel på presumtioner i skatterätten. I båda de nyss redovisade fallen åskådliggörs att presumtionerna inskränker den fria bevisvärderingen. I båda fallen (RÅ 1980 1:56 och RÅ 2001 ref. 22 I och II) har presumtionerna sannolikt tillkommit för att av förenklingsskäl i *masshanteringsärenden* placera bevisbördan på den skattskyldige samt att denne lättast kan prestera aktuell bevisning. Lika till trots innebär presumtionerna att den fria bevisvärderingen inskränks.

Andra exempel på när den fria bevisvärderingen inskränks är när det i rättskällematerial förekommer *”bevisvärderingsinstruktioner”*[19], dvs. när det i rättskällematerial görs normativa uttalanden om bevisvärdering. Exempel härpå är rättsfall där uttalanden görs om bevisvärdet av t.ex. kontantberäkning och bruttovinstkalkyler el. dyl. Normativa uttalanden härom utgör i realiteten ett *åsättande av visst bevisvärde*, vilket strider mot den fria bevisvärderingen. I RÅ 1995 ref. 31 uttalade HFD sig om bevisvärdet av bruttovinstkalkyl. RÅ 2009 ref. 27 I–IV avser förutsättningar för skönsbeskattning pga. kontantberäkning. Ett annat exempel är HFD 2012 ref. 65 där bevisvärdet av en s.k. bensinförbrukningskalkyl prövades till ledning för beskattningskonsekvenser för en trafikskola. Bevisvärdet av kontantberäkning, bruttovinstkalkyl och bensinförbrukningskalkyl samt de nyss nämnda rättsfallen m.fl. behandlas närmare i avsnitt 7.[20]

Ett annat exempel på sådana normativa instruktioner är beskattning med stöd av *”livets regel”*. Det förekommer att Skatteverket åberopar följande förarbetsuttalande till stöd för beskattning:[21]

> ”Enligt livets regler sker normalt inte överlåtelser av egendom till underpris mellan av varandra oberoende kontrahenter i den meningen att överlåtaren utan någon form av kompensation avstår från ett vederlag som denne skulle ha kunnat erhålla. Om det uppgivna vederlaget vid en överlåtelse mellan oberoende kontrahenter

[18] Se Leidhammar i SN 2002 s. 308 ff., Dimitrievski i SN 2001 s. 643 ff. och Leidhammar i SN 2003 s. 315 ff. för kommentar till avgörandena. Se även det principiellt likartade målet RÅ 2008 ref. 72. Målet avser mervärdesbeskattning pga. dispositionsrätt till en båt och HFD hänvisade till RÅ 2001 ref. 22 I och II.

[19] Uttrycket är hämtat från Heumans uppsats i Advokaten 1986, se fotnot 14 ovan.

[20] Se även Leidhammar s. 213 f, 214 f., 224 ff., 226 ff., 360, ff., 362 ff. och 366 ff. för behandling av rättsfall avseende bruttovinstkalkyl, kontantberäkning och prognoslistor.

[21] Se t.ex. i Förvaltningsrättens i Jönköping dom den 14 januari 2011, mål nr 149-10 m.fl.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

> är lägre än vad som med hänsyn till omständigheterna framstår som affärsmässigt motiverat, utgår därför i allmänhet ett dolt vederlag av något slag som utgör skattepliktig intäkt."[22]

Uttalandet ska sannolikt tolkas på så sätt att inget i livet är gratis. Logiken får antas vara den att den skattskyldiges samtliga kostnader måste, eftersom inget i livet är gratis, bestridas med (redovisade) inkomster och inte gåvor el. dyl. Om de beskattade inkomsterna inte förslår, måste den skattskyldige haft oredovisade inkomster/intäkter. Uttalandet utgör enligt min bedömning ett normbindande av verkligheten, nämligen sannolikheten för att skattepliktig inkomst/intäkt föreligger. Det kan ju vara så att den skattskyldige fått en gåva eller att denne lever på sin partner etc., men med stöd av *"livets regel"* kan detta inte ske eftersom inget i livet är gratis.[23]

Exempel på normbindande av bevisvärderingen i den *allmänna processen* är enligt min mening praxis vari framgår kriterier för hur en utsaga ska lämnas för att erhålla högt bevisvärde.[24] I denna praxis, som i huvudsak avser sexualbrott och kvinnofridsbrott, aktualiseras frågan om enbart målsägandens utsaga är tillräckligt bevis för att uppnå beviskravet i brottmål (ord-mot-ord) eller om det därtill krävs stödbevisning.[25] Ett annat exempel är NJA 2001 s. 889 där HD ansåg att en parkeringsvakt generellt har högre bevisvärde än den enskilde.

Ambitionen med förevarande avsnitt har varit att åskådliggöra att bevisvärderingen i realiteten inte är fri. I vart fall förekommer åtskilliga uttalanden i rättskällematerial som gör anspråk på att inskränka den fria bevisvärderingen.

5 Uttalanden i litteraturen angående fri bevisvärdering och normbindande av bevisvärderingen

Enligt vad som redovisas i avsnitt 1 och 3 är bevisvärderingen enligt 35 kap. 1 § RB fri. I strikt teoretiskt perspektiv får prejudikatskapande verksamhet således anses omfatta endast rättsfrågor.

Trots det nyss sagda förefaller olika ståndpunkter i denna fråga förekomma i litteraturen. Vissa uttalanden talar för att den fria bevisvärderingen inte kan inskränkas i rättskällematerial, medan andra talar för det motsatta. Gregow uttalar att *"Prejudikat gäller rättsliga frågor."*[26] och *"Ett principiellt hinder mot att grunda en fällande dom på enbart målsägandens berättelse skulle strida mot principen om fri bevisprövning (jfr. 35:1 1 st. RB)"*[27]. Heuman uttalar angående

[22] Se prop. 1998/99:15 s. 128.

[23] Se mer härom i avsnitt 8.

[24] Se NJA 1980 s. 725, NJA 1991 s. 83, NJA 1992 s. 446, NJA 1993 s. 616, NJA 2005 s. 712, NJA 2009 s. 447 I och II och NJA 2010 s. 671. I migrationsmålet MIG 2007:12 har liknande kriterier ställts upp. Se även fotnot 12 ovan.

[25] Se mer i avsnitt 5 om denna praxis och härtill relaterade bevisrättsliga frågeställningar och uttalanden i litteraturen.

[26] Se Festskrift till Gösta Walin 2002 (cit. Gregow) s. 111.

[27] Se SvJT 1996 s. 515.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

anvisningar för bevisvärderingen i förarbeten *”Sådana styrande anvisningar får inte meddelas eller tillmätas betydelse i strid mot den fria bevisvärderingens grundsats.”*[28].[29] Westberg uttalar *”I förlängningen betyder detta att inte heller HD skall förväntas ha uppgiften att skapa prejudikat för bevisvärderingen.”*[30] och angående bevisvärderingspraxis *”En sådan ordning kan emellertid inte idag genomföras genom praxis. Det skulle nämligen förutsätta att HD genom prejudikat skapade regler för bevisvärderingen och det står i strid mot den fria bevisprövningen.”*[31]. Ekelöf uttalar att bevisvärderingspraxis utgör *”argument”* för bedömning av bevisvärdering.[32] Trots detta uttalar han att beviskravet i brottmål angående de objektiva rekvisiten inte torde kunna uppnås enbart med stöd av struktural bevisning.[33] Lainpelto uttalar *”Sammanfattningsvis är den slutsats som här dragits att HD inte har möjlighet att meddela prejudikat med innebörden att det uppställs kvantitativa begränsningar och därmed ett generellt krav på stödbevisning. Detta skulle i allra högsta grad strida mot principen mot fri bevisprövning och fri bevisvärdering.”*[34].

Andra uttalanden talar i helt eller delvis motsatt riktning. F.d. ordförande i HD Bo Svensson har uttalat *”Fler HD-avgöranden i bevisvärderingsfrågor torde komma.”*[35]. Johan Munck, likaså f.d. ordförande i HD, har uttalat *”Det förekommer alltså att HD meddelar avgöranden i bevisbedömningsfrågor.”*[36].[37] Lindell uttalar i Sakfrågor och rättsfrågor s. 124 f. å ena sidan att *”Ett prejudikat kan, som ovan nämndes, normalt inte avse själva bevisvärderingen eftersom denna enligt RB 35:1 är fri.”*. Därefter tar han upp ett antal HD-fall som avser bevisvärdering och uttalar med anledning av HD-fallen *”I realiteten får vi nämligen se saken så, att en bevisvärderingsfråga s a s blivit en rättsfråga.”* och att *”Sådana prejudikat visar bl a en begränsning i den fria bevisprövningens räckvidd.”*.[38]

---

[28] Se Heuman 1986 bl.a. s. 40.

[29] Se även Heuman, Bevisbörda och beviskrav i tvistemål, Norstedts Juridik 2005 s. 107 f.

[30] Rättssäkerheten i brottmål – ifrågasatt av Justitiekanslern, Lunds domarakademi 2007 (cit. Rättssäkerheten i brottmål) s. 173.

[31] Se Rättssäkerheten i brottmål s. 176.

[32] Se Rättegång 4, 2009 s. 173.

[33] Se Ekelöf & Boman, Rättegång. Fjärde häftet, Norstedts Juridik, 6 uppl. 1992 s. 161. Se dock Rättegång 4, 2009 s. 217 för en viss glidning, där det uttalas att det är en *”omdiskuterad fråga”* om struktural bevisning kan uppnå beviskravet för de objektiva gärningsmomenten. Därefter uttalas att detta godtagits i praxis. Se även Leidhammar & Lindkvist, Bevisprövning i mål om osanna fakturor. En skatte- och straffrättslig studie, Norstedts Juridik 2011 s. 44 ff. och 80 ff. för redovisande av brottmålspraxis i allmänhet och mål om osanna fakturor i synnerhet där detta godtagits.

[34] Se Lainpelto s. 287. Uttalandet görs i avsnittet Prejudikat rörande bevisvärdering, och är det första försöket jag återfunnit att behandla frågan i denna artikel.

[35] Se JT 2006/07 s. 383.

[36] Se Rättssäkerheten i brottmål s. 142.

[37] Han åsyftar bl.a. NJA 1991 s. 83 och NJA 2005 s. 712.

[38] Se även Lindell i SvJT 2007 s. 357 (anmälan av Heumans, Bevisbörda och beviskrav i tvistemål) där han tar avstånd från Heumans ståndpunkt att bevisvärdering inte får normbindas. Samma uppfattning framkommer i Lindell, Civilprocessen, Iustus Förlag 1998 s. 482 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Diesen & Strandberg uttalar att *”Dessutom kan rättspraxis ge anvisningar för bevisprövningen”*.[39] Schelin uttalar angående bevisvärderingen att *”praxis har fått en avgörande betydelse som rättskälla”*, att bevisvärderingsanvisningar i praxis bör beaktas i lägre instans och *”Att påstå att bevisvärderingen skulle vara ”helt fri” är således, sammanfattningsvis, en överdrift.”*.[40] Leidhammar menar att rättssäkerhetsskäl motiverar inskränkningar i den fria bevisvärderingen i skatteprocessen.[41] Slutligen bör påpekas att Heuman i sin uppsats 1986 s. 51 redovisar exempel de lege lata på bevisvärderingsanvisningar i praxis (NJA 1976 s. 523) och förarbeten (LU 1980/81:23 s. 30). Hans synpunkt att bevisvärderingar i rättskällematerial inte ska följas synes därför snarast uttalats de lege ferenda.

Sammanfattningsvis tycks således enighet inte råda angående att bevisvärderingen är helt fri. Om så hade varit fallet menar jag att alla kategoriskt uttalat att bevisvärderingen inte kan bindas upp genom normativa uttalanden i rättskällematerial. Inte ens en metod för bevisvärderingen kan enligt min bedömning existera om ett absolut krav föreligger på att bevisvärderingen ska vara helt fri.

Med detta sagt menar jag att det föreligger ett intresse att utveckla i vad mån normativa uttalanden i rättskällematerial är bindande vid bevisvärderingen.

6 Den s.k. rättskälleläran

6.1 Inledning

I avsnitten ovan har jag redovisat att bevisvärderingen enligt 35 kap. 1 § RB är fri. Om denna ståndpunkt upprätthålls fullt ut innebär det enligt min bedömning å ena sidan att alla försök att normbinda bevisvärderingen strider häremot. Inte ens utvecklande av rättsliga metoder för bevisvärdering är förenligt härmed. Bevisvärdering styrs då av kunskapsteori, och inte av rättsliga normer. Å andra sidan har jag ovan påvisat åtskilliga uttalanden i lag, praxis, förarbeten och litteraturen som talar för motsatsen. Den förstnämnda ståndpunkten synes därför vara ohållbar. Frågan blir hur dessa två ståndpunkter hanteras och balanseras i en rättslig kontext?

Ett sätt att analysera frågeställningen i artikeln är med hjälp av den s.k. rättskälleläran. Syftet är att applicera rättskälleläran på det problem som behandlas i artikeln. För att kunna åstadkomma detta är det oundvikligt att jag inte ger till känna min syn på rättskälleläran och gällande rätt, och därtill ger en summarisk beskrivning av desamma.

---

[39] Se Diesen & Strandberg, Bevisprövning i tvistemål. Teori och praktik. Bevis 9, Norstedts Juridik 2012 s. 120. Uttalandet görs i avsnittet Översikt över rättsliga ramar för bevisvärderingen.

[40] Se Schelin, Bevisvärdering av utsagor i brottmål, Norstedts Juridik 2007 (omarbetad ak. avh.) s. 25 f.

[41] Leidhammar s. 60 och 393.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

6.2 Min syn på rättsdogmatik, rättskällelära och rättslig argumentation – gällande rätt

Begreppen rättsdogmatik, rättskällelära och rättslig argumentation har sannolikt ingen entydig och invändningsfri definition, inte var för sig eller i förhållande till varandra.[42]

Ordet eller begreppet *”dogm”* får enligt vanligt språkbruk anses betyda ungefär lärosats eller *”något som framstår som rätt eller riktigt”*.[43] Begreppet *”dogmatisk”* anses vara en synonym till ovetenskaplighet, dvs. att förkunna lärosatser utan adekvat stöd.[44] Mot denna bakgrund förefaller begreppet rättsdogmatik medföra en inskränkt och missvisande syn på gällande rätt. I mindre inskränkt riktning går begreppen rättskällelära och rättslig argumentation. Om man anser att gällande rätt utgörs av rättslig argumentation är innebörden av gällande rätt tämligen lösligt.

Såvitt jag kan bedöma och starkt förenklat kan principiellt två olikartade synsätt anläggas på rättskälleläran och begreppet gällande rätt; ett normativt och ett deskriptivt, eller en kombination av dessa två.[45] Med Strömholms terminologi avses med normativ rättskällelära vilka rättskällor som *bör beaktas*, och deskriptiv vilka rättskällor som *faktiskt beaktas* i rättstillämpningen. Peczenik anger vilka rättskällor som ska, bör och får användas vid fastställande av gällande rätt och har i enlighet härmed ansetts ha en normativ syn på rättskälleläran.[46] Andra – Augdahl, Eckhoff, Ross och Strömholm – har en mer deskriptiv syn.[47] Dock kan deras syn enligt min bedömning inte anses vara renodlat deskriptiv.[48] Det beror på att det saknas omfattande empiriska studier om vilka rättskällefaktorer som beaktas i domstol, men de har likväl en uppfattning i denna fråga.[49]

Min syn i denna fråga är i huvudsak deskriptiv. Jag har svårt att kunna ansluta mig till ett renodlat normativt synsätt. Det främsta argumentet härför är att rättskälleläran, dvs. metoden för att fastställa gällande rätt, lika lite som rättsreglerna i sig kan ha ett för alltid gällande normativt innehåll.

Om rättskälleläran var renodlat normativ skulle en för alltid gällande rättskällehierarki kunna ställas upp, t.ex. att lag är en högre rättskälla än praxis

---

[42] Se t.ex. Sandgren i TfR 2005 s. 648 ff. (cit. Sandgren) för begreppen rättsdogmatik och rättskällelära.

[43] Se Nationalencyklopedin på internet.

[44] Se Sandgren s. 649 med vidarehänvisning.

[45] Se Strömholm, Rätt, rättskällor och rättstillämpning. En lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik, 5 uppl. 1996 (cit. Strömholm) s. 319.

[46] Se Peczenik, Vad är rätt?, Norstedts Juridik 1995 s. 213 och Heuman i Vänbok till Claes Sandgren, Iustus Förlag 2012 s. 277.

[47] Dessa tre behandlas av Strömholm s. 313 ff. och hans egen syn på s. 317 ff.

[48] Se Heuman i Vänbok till Claes Sandgren, Iustus Förlag 2012 s. 277 för samma bedömning, som enbart avser Strömholms synsätt.

[49] Strömholm understryker att ingående vetenskapliga och empiriskt grundade studier av det *”rättsliga beslutsfattandets struktur”* utgör en av de angelägnaste forskningsuppgifterna inom den allmänna rättsläran, se Strömholm s. 333. Av Strömholm redovisning av Augdahl, Eckhoff och Ross uppfattning framgår att de har en normativ-deskriptiv syn.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

och förarbeten. I den faktiska rättstillämpningen framkommer dock att så inte är fallet. Exempel härpå är reduktionsslutet, dvs. rättstillämpning i strid med lag.[50] Sådan rättstillämpning skulle inte kunna existera med ett renodlat normativt synsätt med det nyss nämnda innehållet. I och med att sådan rättstillämpning de facto existerar menar jag att ett renodlat normativt synsätt kan förkastas.

Därutöver handlar normer som reglerar vilka rättskällefaktorer som ska/bör beaktas *”… om sig själva …”*, som Strömholm uttrycker det.[51] Uttalanden i gällande rätt kan enligt min bedömning med absolut bindande verkan därför inte avse *metoden* för hur gällande rätt bestäms. Om så sker bygger det på ett cirkelresonemang. Cirkelresonemanget består i att normativt söka stöd i en rättskälla om vilka rättskällor som är rättskällor; rättskällan kan inte normativt bestämma om den själv är en rättskälla.[52] HD/HFD ska istället nämligen bedöma rättsfrågorna i det aktuella målet och inte hanteringsreglerna, t.ex. uttalanden om en fast och för alltid gällande rättskällehierarki, som styr metoden för att fastställa rättsfrågorna. Om HD/HFD, vilket delvis skedde i NJA 1994 s. 194, med anspråk på bundenhet skulle uttala sig om rättskälleläran och hur gällande rätt bestäms menar jag att detta inte är absolut bindande. Däremot utgör ett sådant HD-avgörande ett bevis/data i den empiriska undersökningen om hur HD/HFD faktiskt tillämpar rätten och ser på hanterandet av gällande rätt.[53] Annorlunda uttryckt; om HD/HFD i varenda avgörande *normativt* skulle uttala att lag utgör den främsta rättskällan, men samtidigt i varenda avgörande *faktiskt* tillämpa rätten i strid med lag, finns det knappast någon bedömare som kan påstå att lag faktiskt utgör den främsta rättskällan. Och omvänt; om HD/HFD inte i något avgörande uttalar sig om sin syn på rättskällorna kan indirekt slutsats härom ändå dras mot bakgrund av hur HD/HFD faktiskt tillämpar rätten. Mer långtgående slutsatser kräver då undersökning av ett stort antal mål. Ett tredje scenario är att HD/HFD i varje avgörande uttalar sig om rättskälleläran och tillämpar rätten i enlighet härmed. Då torde de säkraste slutsatserna kunna dras om metoden hur gällande rätt bestäms. Av dessa tre scenarier menar jag att det är det andra som är realiteten i svensk rätt, nämligen att HD/HFD i princip aldrig uttryckligen uttalar sig

[50] Se Strömholm s. 436 f. och 463 f.

[51] Strömholm s. 320. Strömholm synes skilja mellan hanteringsregler som reglerar principerna för hur rättskällorna ska hanteras, och rättskällorna i sig, se s. 321. Jag delar den ståndpunkten.

[52] Jfr Strömholms återgivande av Eckhoffs uppfattning om det egendomliga i benämningen *”rättskälla”*, som en källa rätten kan *”ösas direkt upp, som vatten ur en källa”*, se Strömholm s. 314.

[53] Heuman förefaller vara av likartad uppfattning, se Heuman i Vänbok till Claes Sandgren, Iustus Förlag 2012 s. 277 f. och Bevisbörda och beviskrav i tvistemål, Norstedts Juridik 2005 s. 34 ff. I den förstnämnda artikeln uttalar han att *”domstolarnas avgöranden av rättstillämpningsproblem kan indirekt belysa dessa frågor i ett stort antal avgöranden”*. I den senare undersöker han om det finns empiriskt belägg för hypoteser han ställer upp angående bevisbörda och beviskrav. Han uttalar härvid bl.a. *”Ett enda HD-avgörande kan inte falsifiera en allmän hypotes”*, s. 21.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

om rättskälleläran och gällande rätt. Istället får slutsatser härom får dras genom studium av ett stort antal mål om hur HD/HFD faktiskt tillämpar rätten.

Min syn är alltså att innehållet i gällande rätt bestäms av hur de rättsliga aktörerna, främst prejudikatinstanseras, faktiskt tillämpar rätten. Problemet med det nyss nämnda synsättet är att ingen vet exakt hur rätten faktiskt tillämpas, eftersom detta inte undersökts empiriskt.[54]

Det nyss sagda leder mig till slutsatsen att rättskälleläran och vad som utgör gällande rätt kan benämnas som ett slags *konsensusteori*. Med konsensusteori avses att vad som är sant avgörs av den grupp/kollektiv inom vilken man verkar, i detta fall av kollektivet jurister i Sverige, angående vilka argument som är rättsligt relevanta och faktiskt kommer att beaktas i rättstillämpningen.[55] Närmare än så kommer man, i avvaktan på empiriska studier, enligt min syn inte i strävan att definiera rättskälleläran och gällande rätt. I mångt och mycket kan man, enligt min uppfattning, därför kalla varje jurists uppfattning om gällande rätt för en *trosbekännelse*.[56] Min trosbekännelse är att gällande rätt utgörs av rättsligt relevanta argument, där relevansen bestäms av det juridiska kollektivet.

Att fastställa gällande rätt handlar, i enlighet med hur jag uppfattar Doublet & Bernt, enligt min bedömning således om att försöka bedöma vilka rättsliga argument som kommer att beaktas i rättstillämpningen, och i slutändan främst av prejudikatinstanserna.[57] Rättskällefaktorer i bl.a. lag, prejudikat, förarbeten och doktrin kommer att beaktas om det råder konsensus om att de rättskällefaktorerna beaktas i rättstillämpningen. Det får dock anses vara ett okontroversiellt påstående att konsensus får anses föreligga att lag följt av övriga icke rangordnade rättskällefaktorer kan godtas som *utgångspunkt*.[58] Enligt konsensusteorin kan dessa rättskällefaktorer dock få olika betydelse och hierarki beroende på argumentens bärighet i det enskilda fallet.

---

[54] Se Strömholm s. 333 och fotnot 49 ovan.

[55] Likartad beskrivning återfinner jag hos Sandgren s. 653 som angående frågan om det finns ett rätt svar på en rättslig frågeställning uttalar *”Det råder en ganska bred samsyn om att svaret på den första frågan* (om det finns ett rätt svar, min anm.) *är nekande. Doublet och Bernt uttrycker saken så att rättskällelärans viktigaste funktion blir att dra upp en ram för vad som är en ”fackligt försvarlig argumentation”. Begreppet ”riktig” är inte annat, menar de, än hur man förväntar sig att medlemmar av den juridiska kommunikativa gemenskapen skall argumentera”*, med vidarehänvisning till Doublet & Bernt, Retten og vitenskapen, Bergen 1993 s. 162. Sandgren uttalar också på s. 650 f. *”Man menar inte att gällande rätt existerar i sig utan att den som följer allmänt accepterade regler för juridisk argumentation når ett resultat som kan betecknas som gällande rätt”* med vidarehänvisning till Kennedy, Critical Theory, Structural and Contemporary Legal Scholarship, New England Law Review 1985-86 s. 210. Båda uttalandena ger enligt min bedömning uttryck för en konsensusteori.

[56] Mot bakgrund av begreppet trosbekännelse kanske begreppet rättsdogmatik trots allt inte är så missvisande.

[57] Se fotnot 55 ovan.

[58] Se Strömholm s. 390 ff.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Detta innebär också att rättskällorna samverkar. Om en bred enighet råder i det rättsliga kollektivet, vilket kan manifesteras t.ex. i litteraturen, att en viss lösning är olämplig eller *”fel”* är det troligt att denna uppfattning förr eller senare får genomslag i rättstillämpningen.

6.3 Prejudikatbundenhet för rättsfrågor?

Absolut eller relativ prejudikatbundenhet?

Prejudikatlära rymmer bl.a. frågorna om absolut och relativ bundenhet samt prejudikatets räckvidd. [59]

De flesta jurister torde vara överens om att det inte föreligger någon formell bundenhet av prejudikat.[60] Det flesta är nog dock lika eniga om att det i praktiken föreligger en mycket hög bundenhet, ganska nära en absolut bundenhet.[61]

Det förekommer dock att såväl underinstanser som HD/HFD helt eller delvis frångår prejudikat. Heuman redovisar ett antal fall där HD kritiserar sina tidigare avgöranden och utan att detta sker i plenum.[62] Ett annat exempel är den situation som tidigare rådde avseende dubbelbestraffningsförbudet enligt artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen, där flera underrätter dömde i direkt strid med RÅ 2009 ref. 94 och NJA 2010 s. 168 I och II.[63] I denna situation är det tydligt att om underinstans anser att HD/HFD dömt tillräckligt fel, avvikelse från denna praxis kan ske. Denna situation ger alltså stöd för min i avsnitt 6.2 framförda syn på rättskälleläran och gällande rätt, nämligen att det i slutändan är de rättsligt relevanta argumenten som styr, låt vara att prejudikatinstansernas argument oftast väger tyngst.

---

[59] Se t.ex. i Hjerner, Om rättsfallstolkning, Juristförlaget 1982, Strömholm i Festskrift till Jan Hellner 1984 s. 645 ff., Strömholm i SvJT 1984 s. 923 ff., Heuman i Festskrift till Per Olof Bolding 1992 (cit. Heuman 1992) s. 201 ff., Westberg i Festskrift till Anna Christensen 2000 s. 583 ff., Gregow s. 105 ff., Victor i Festskrift till Nils Jareborg 2002 s. 717 ff. och Heuman i Festskrift till Rune Lavin 2006 s. 93 ff.

[60] Se t.ex. Gregow s. 110 med hänvisning till NJA 1994 s. 194. Se även 11 kap. 3 § regeringsformen om domstolars självständighet.

[61] Se t.ex. Gregow s. 122, Heuman 1992 s. 209 och 226 samt Strömholm i SvJT 1984 s. 935.

[62] Se Heuman 1992 där han kallar detta för HD:s *”prejudikatnedbrytande verksamhet”*. Enligt min mening kan sådan verksamhet principiellt sett inte äga rum samtidigt som HD/HFD anser sig vara absolut bundna av sin egen praxis (jag bortser från plenum).

[63] Se t.ex. Hovrätten för Västra Sveriges dom den 23 juni 2010, mål B 2432-09, Solna tingsrätts slutliga beslut den 14 april 2010, mål B 8288-09 och Södertörns tingsrätts dom den 24 juni 2010, mål B 15249-09. Möjligen utgör denna situation ett undantagsfall av prejudikatläran om man anser att Europadomstolen, och inte HD eller HFD, är prejudikatinstans angående uttolkningen av Europakonventionen. Genom HD:s beslut den 11 juni 2013 i mål B 4946-12, utgör det numera otillåten dubbelbestraffning att i olika förfaranden påföra skattetillägg och utdöma ansvar för samma oriktiga uppgiftslämnande.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

6.4 Föreligger skäl att skilja på bundenhet för rättsfråga och bevisfråga?

Funktion mot princip[64]

Ibland står funktionella skäl i motsats- eller i vart i spänningsförhållande till principiella skäl. I det följande behandlas funktionella respektive principiella skäl för respektive emot inskränkning av bevisfrågor.

Den viktigaste funktionen för begreppet gällande rätt i allmänhet och prejudikatbildning i synnerhet är enligt min uppfattning *förutsebarhet och enhetlighet i rättstillämpningen*. Detta kommer till uttryck bl.a. i reglerna om prejudikatdispens i 54 kap. 10 § RB, kompletterad av plenumregeln i 3 kap. 6 § RB, och 36 § FPL kompletterad av plenumregeln i 5 § lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar.[65] Frågan är om det föreligger samma funktionella behov av förutsebarhet angående bevisfrågor som för rättsfrågor?

Enligt min mening föreligger samma funktionella behov av förutsebarhet angående sakfrågor som rättsfrågor. Ingen är betjänt av oförutsebarhet i sig, vare sig avseende rätts- eller bevisfråga.

Det som principiellt talar emot bundenhet är, förutom att det strider mot 35 kap. 1 § RB[66], att *för bevisfrågor finns alltid ett, och endast ett, rätt svar*, låt vara att osäkerhet kan föreligga om vilket som är det rätta svaret. Någon sådan motsvarighet saknas enligt min syn på rättskälleläran för rättsfrågor.[67] Om HD/HFD t.ex. uttalar att äpplen inte faller till marken vet man att detta är felaktigt. Om HD/HFD vidare uttalar att en persons utsaga inte är trovärdig därför att vissa kriterier, som saknar har stöd i vittnespsykologisk vetenskap, inte är uppfyllda, talar detta emot bundenhet, även om det skulle skapa stadga och förutsebarhet i rättstillämpningen. Stadgan och förutsebarheten leder ju till fel slutsatser/ställningstaganden om hur verkligheten är beskaffad och i slutändan minskar detta förutsättningarna för att meddela materiellt korrekta avgöranden.

I realiteten är det nog därför rimligt att tala om en *differentierad bundenhet* för bevisfrågor. Om HD/HFD skulle bedöma en bevisfråga helt fel talar detta för att bundenhet inte ska föreligga, särskilt om målet får allvarliga konse-

[64] I Strömholm på s. 388 ff. benämns ett avsnitt Praktiska och teoretiska skäl (för användande av prejudikat som rättskällefaktor). Såvitt jag kan bedöma motsvarar den rubriksättningen min här valda.

[65] Se mer om HD som prejudikatinstans i Gregow s. 105 ff. och Victor i Festskrift till Nils Jareborg 2002 s. 717 ff. Se för denna uppfattning även t.ex. prop. 1971:45 s. 83, SOU 1986:1 s. 25 och 49, Strömholm s. 388 ff. och Heuman 1992 s. 209 och 227.

[66] Med detta menar jag att normbindande av bevisfrågor utgör rättstillämpningen i strid med lag (35 kap. 1 § RB).

[67] Jag bortser här från Ronald Dworkins uppfattning att för varje rättslig fråga finns endast ett rätt svar. Detta synsätt förefaller medföra att prejudikatinstans inte skapar ny rätt utan tillämpar den befintliga rätten. Domaren kan i de svåra fallen alltid tillämpa en övergripande princip som redan existerar. Om rätten *”skapas”* eller *”tillämpas”* är närmast av rättsfilosofisk karaktär och jag lämnar den därhän. Se mer om Dworkins m.fl. uppfattning i Peczenik, Rätten och förnuftet. En lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik, 2 uppl. 1988 s. 140 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

kvenser för den enskilde. Om bevisfrågans bedömning å andra sidan inte är direkt felaktig utan snarare tveksam och målet avser masshantering talar detta för att det funktionella behovet av förutsebarhet väger tyngre.[68]

7 Vilken är den faktiska bundenheten?

7.1 Inledning

Enligt vad som framhållits ovan får inskränkning av den fria bevisvärderingen endast ske genom lag. Med strikt tillämpande av den fria bevisvärderingen står alla andra försök att normbinda och inskränka bevisvärdering därför i strid med lag[69]. I teoretiskt hänseende står alltså de inskränkningar i praxis och förarbeten som redovisas i avsnitt 4 i strid med lag. Samtidigt kan konstateras att inskränkningarna *faktiskt* förekommer och att de i någon mån synes ha genomslag i rättstillämpningen. Det är därför svårt att hävda att inskränkningar i den fria bevisvärderingen *faktiskt* saknar rättslig betydelse.

Här uppstår tydligen en konflikt mellan lagregeln i 35 kap. 1 § RB å ena sidan och prejudikat och förarbetsuttalanden å andra sidan. Konflikten avser frågan om bevisvärderingen är fri eller om den kan inskränkas genom normativa uttalanden.

Frågan handlar om vilken syn man har på rättskälleläran och gällande rätt och vilken ställning man anser att 35 kap. 1 § RB har häri. Har man en *normativ* syn på gällande rätt kan resultatet skilja sig åt från om man har en *deskriptiv* syn.[70] Enligt vad framgår i avsnitt 6.2 är det en vanlig föreställning att rättskällorna, i vart fall som utgångspunkt, kan inordnas i en hierarki där lag utgör den främsta rättskällefaktorn, följt av övriga rättskällefaktorer såsom prejudikat, förarbeten och doktrin el. dyl. Med en normativ utgångspunkt i att lag alltid utgör en högre rättskällefaktor än t.ex. prejudikat och förarbeten, skulle detta leda fram till slutsatsen att 35 kap. 1 § RB är en högre rättskällefaktor än prejudikat och förarbeten. Detta leder i sin tur till att bevisvärderingen inte kan inskränkas genom prejudikat eller förarbeten, vilket i sin tur leder till att inskränkningen av bevisvärderingen i t.ex. RÅ 1980 1:56, RÅ 2001 ref. 22 I och II, RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65 samt förarbetsuttalandet om *”livets regel”* står i strid med lag och därför inte ska beaktas i rättstillämpningen.

---

[68] Se Heuman i JT 2005/06 s. 788 och Leidhammar i SN 2003 s. 323 för bedömningen att en mer schabloniserad bevisprövning kan godtas i mål som avser masshantering. Se mer om detta i avsnitt 8.

[69] I förvaltningsprocessen gäller 35 kap. 1 § RB endast analogt, se fotnot 1 ovan. I teoretisk mening bör inskränkning av den fria bevisvärderingen i förvaltningsprocessen därför inte anses stå i *direkt* strid med lag. Istället får man nog betrakta den fria bevisvärderingen inom förvaltningsprocessen som en allmän rättsgrundsats eller rättsprincip, som gällde redan innan RB:s tillkomst, se Leidhammar s. 394. Om det föreligger en saklig skillnad mellan att tillämpa 35 kap. 1 § RB direkt som lag såsom i den allmänna processen eller analogt som i förvaltningsprocessen lämnas därhän. Sannolikt föreligger ingen praktisk skillnad. Däremot skulle en skillnad kunna föreligga i hur domstolarna inordnar den fria bevisvärderingen i rättskälleläran.

[70] Se avsnitt 6.2 för begreppen normativ och deskriptiv syn på gällande rätt.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Om man istället har en deskriptiv syn på gällande rätt kan de rättsliga överväganden beaktas som *faktiskt* sker i rättstillämpningen. Med denna syn är inskränkning av bevisvärdering i strid med 35 kap. 1 § RB tillåten om man anser att de överväganden som t.ex. kommer till uttryck i HFD:s avgöranden har ett högre rättskällevärde än 35 kap. 1 § RB.

Enligt vad jag anför i avsnitt 6.2. har jag en i huvudsak deskriptiv syn på gällande rätt. Med denna syn är det befogat att undersöka hur den faktiska bundenheten är beskaffad.

7.2 Den faktiska bundenheten?

7.2.1 Inledning

Ett sätt att undersöka normbindandet av bevisvärderingsfrågor är att studera hur HFD faktiskt hanterar dessa. Tillvägagångssättet är att undersöka mål där HFD prövar en principiellt likartad bevisvärderingsfråga som de tidigare tagit ställning till. Om de senare avgörandena okritiskt och utan att särskild argumentation frångår tidigare överväganden talar detta för en begränsad bundenhet.[71] Vidare talar det för en begränsad bundenhet om samma eller likartad fråga prövas gång på gång. Det ligger då när till hands att dra slutsatsen att HFD inte uppfattar sin egen praxis som bindande prejudikat. Undersökta avgöranden är RÅ 2002 ref. 73, RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65.

Jag analyserar frågeställningen i två avseenden. Den ena (1) är om beviskravet kan uppnås med visst bevismedel, dvs. om visst bevismedel är tillräckligt för att uppnå beviskravet. För att besvara den frågan krävs *åsättande av bevisvärdet* för det aktuella bevismedlet. Den andra (2) avser normerande uttalanden om olika bevismedels karaktäristika, vilket ligger till grund för bedömningen av dess bevisvärde.

7.2.2 Följsamhet vid och förhållningssätt till tidigare avgöranden

I *RÅ 2002 ref. 73* prövade HFD förutsättningarna för att medge avdrag för kostnader för renovering av privatbostad. Samma frågeställning prövades i RÅ 1992 not. 90. Bevisbördan åvilar den skattskyldige för sådana kostnader. I RÅ 1992 not. 90 vägrades avdrag därför att verifikationer för kostnader inte företeddes. HFD uttalade bl.a. att sådana avdrag *”… bör kunna styrkas genom faktura eller räkning …”*.[72] Detta uttalande kan tolkas som att beviskravet *kan* uppfyllas endast genom företeende av verifikationer, dvs. att verifikationer åsätts ett visst bevisvärde.[73] I RÅ 2002 ref. 73 företedde den skattskyldige

[71] Sådan rättstillämpning förekommer i princip inte angående rättsfrågor, se avsnitt 6.2 och särskilt Gregow s. 119, som framhåller att HD anser sig vara bunden av dess egen praxis. Det får anses vara ett okontroversiellt påstående att HD/HFD inte kan ändra sin egen praxis angående kärnan av en rättsregels- eller princips innebörd utan att detta sker i plenum. En annan fråga är vad som utgör kärnan av betydelseområdet för en regel eller princip.

[72] HFD hänvisade till prop. 1967:153 s. 143 och prop. 1975/76:180 s. 132 ff., av vilka det framgår att avdrag bör medges endast om kostnaderna kan styrkas genom faktura eller räkning.

[73] Se Leidhammar i SN 2003 s. 323 för likartad bedömning.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

inte några verifikationer, utan annan bevisning t.ex. statistik om nybyggnadskostnader och prisuppgifter för hus m.m. Den skattskyldige ansågs ha visat att han haft kostnaderna, men inte dess storlek, varför han förlorade målet. I RÅ 2002 ref. 73 hänvisades till RÅ 1992 not. 90, men HFD synes inte ta avstånd från det tidigare ställningstagandet att beviskravet inte kan uppnås utan att verifikationer företes. Det är svårt att dra några långtgående slutsatser om bundenheten av RÅ 1992 not. 90, dels därför att HFD i RÅ 2002 ref. 73 inte uttryckligen tar avstånd från uttalandena i RÅ 1992 not. 90, dels därför att den skattskyldige förlorade målet även i RÅ 2002 ref. 73. Det kan dock konstateras att HFD i RÅ 2002 ref. 73 inte uttalade att beviskravet kan uppnås enbart med stöd av verifikationer såsom synes ha skett i RÅ 1992 not. 90. En försiktig slutsats är därför att en viss glidning skett genom RÅ 2002 ref. 73 i riktning mot att beviskravet inte endast kan uppnås med verifikationer m.m., och omvänt att bundenheten i förhållande till RÅ 1992 not. 90 inte är särskilt stor.

I *RÅ 1995 ref. 31* prövades förutsättningarna för att med stöd av bruttovinstkalkyl skönstaxera den skattskyldige enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324), TL, numera skönsbeskattning[74] enligt 57 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL. Frågan i målet är enligt min bedömning om bruttovinstkalkyl har sådant bevisvärde att skäl föreligger för att enligt 4 kap. 3 § TL avvika från deklarationen. Generella uttalanden härom utgör enligt min bedömning ett *åsättande av bevisvärde* av bruttovinstkalkyl. Sådana normativa uttalanden utgör normbindande och inskränkning av den fria bevisvärderingen.

Av avgörandet framgår att avvikelse från deklaration vid ordinarie beskattning med stöd av skönsbeskattning och bruttovinstkalkyl prövats i tidigare avgöranden.[75] Av dessa avgöranden, liksom i RÅ 1995 ref. 31, följer att enbart en bruttovinstkalkyl är tillräckligt bevis för att genom skönsbeskattning avvika från deklaration. Bruttovinstkalkyl har alltså åsatts det bevisvärdet att det är tillräckligt bevis för nyss nämnd avvikelse från deklaration.

Det för mitt studieupplägg intressanta är att HFD förhåller sig till tidigare praxis (avgörandena i fotnot 75) på området. HFD uttalar att:

> ”… rättsläget kan beskrivas så att det inte är uteslutet att tillgripa skönstaxering i det ordinära förfarandet när några konkreta fel i deklarationen eller räkenskaperna visserligen inte har påvisats men resultatet av en bruttovinstkalkyl ändå med viss styrka indikerar brister i deklarationen eller dess underlag.”

Jag tolkar detta uttalande som att HFD förhåller sig till tidigare praxis avseende bevisvärdet för bruttovinstkalkyl. Detta talar enligt mitt synsätt för en viss eller hög bundenhet.

---

[74] Genom SFL har termen taxering utmönstrats och ersatts av termen beskattning, se Almgren & Leidhammar, Skatteprocessen, Norstedts Juridik, 2 uppl. 2012 s. 39. I det följande används termen beskattning.

[75] Se RÅ 1962 Fi 940, RÅ 1966 Fi 1738, RÅ 1967 Fi 1605, RÅ 1968 Fi 199 och RÅ 1968 Fi 2296.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Därefter uttalar HFD att det inte är möjligt att generellt uttala sig om bevisvärdet av en bruttovinstkalkyl. Jag delar det ställningstagandet. Samtidigt står det enligt min mening i konflikt med det nyss nämnda uttalandet, därför att grunden för att generellt tillgripa skönsbeskattning med stöd av enbart bruttovinstkalkyl är just att sådan kalkyl har ett visst generellt bevisvärde. Om sådant generellt bevisvärde inte föreligger är det enligt min bedömning inte möjligt att uttala sig om ett visst *”rättsläge”* såsom HFD gör ovan. Denna konflikt talar därför emot att någon större bundenhet föreligger.

I *RÅ 2009 ref. 27 I–IV* prövades förutsättningarna för skönsbeskattning på grundval av kontantberäkning. I avgörandets I, II och IV åberopades enbart kontantberäkning till grund för skönsbeskattning i avvikelse från deklaration. HFD fann att enbart kontantberäkning (underskott) var tillräckligt bevis för att skönsbeskatta. Jag har inte kunnat identifiera att HFD förhållit sig till tidigare praxis på området på annat sätt än att i referatrubriken ange avgöranden där likartad frågeställning prövats.[76] Detta talar enligt min bedömning för en låg bundenhet vid de tidigare avgörandena. Vidare är den förteckning över de tidigare avgörandena inte fullständig. Frågan om kontantberäkning som tillräckligt bevis för skönsbeskattning vid ordinarie beskattning prövades nämligen även i RÅ 1987 not. 635, vilket inte anges i förteckningen. I det målet fann HFD att så var fallet, men att det inte var tillräckligt vid efterbeskattning. Detta talar för en begränsad bundenhet.

Med avseende på utgången i de olika målen (RÅ 2009 ref. 27 I–IV och de som redovisas i fotnot 76) synes de vara förenliga med varandra, även om det är vanskligt att generellt uttala sig om detta eftersom utgången i hög grad är beroende av kontantunderskottets storlek och den skattskyldiges förklaringar härtill. I RÅ 1983 Aa 209 fann HFD förutsättningarna för skönsbeskattning inte vara uppfyllda trots att den skattskyldiges enda motbevisning utgjordes av påståendet att han levde sparsamt. Detta förefaller avvika från övrig praxis, men det bör då understrykas att i RÅ 2009 ref. 27 IV hade den skattskyldige just denna invändning, vilken godtogs av HFD även i det målet. Detta talar för en viss bundenhet.

Slutligen beträffande *HFD 2012 ref. 65* kan följande sägas.[77] Målet avser förutsättningar för skönsmässig efterbeskattning med stöd av en s.k. bensinförbrukningskalkyl samt enstaka felaktigheter i bokföringen. HFD framhåller dock att bristerna i bokföringen inte visats vara resultatpåverkande. Jag uppfattar det därför som att frågan i målet är om enbart bensinförbrukningskalkylen utgjort tillräckligt bevis vid efterbeskattning.

I målet redovisas tidigare praxis avseende kontantberäkning och bruttovinstkalkyl. Exempelvis framhålls att enbart en bruttovinstkalkyl i RÅ84 1:79 och RÅ 1987 not. 635 (se ovan i detta avsnitt) inte utgjorde tillräckligt bevis

[76] De mål som anges i referatrubriken är RÅ 1995 ref. 31, RÅ 1982 Aa 87, RÅ 1982 Aa 191, RÅ 1983 Aa 209 och RÅ 1983 Aa 229.

[77] Se Leidhammar i avsnittet Processuella frågor i SN 2013 s. 381 ff. för kommentar till avgörandet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

vid efterbeskattning. Därefter prövar HFD bensinförbrukningskalkylen mot den skattskyldiges förklaringar härtill. Att HFD prövar motbevisningen i form av den skattskyldiges förklaringar får uppfattas som att HFD i och för sig ansåg att bensinförbrukningskalkylen utgjorde tillräckligt bevis vid efterbeskattning. Om så inte varit fallet hade HFD inte behövt pröva motbevisningen.

Angående följsamheten i HFD 2012 ref. 65 till tidigare praxis kan följande sägas. Jag menar att det inte går att utläsa att HFD avsett att markera en skillnad i bevisvärde för bensinförbrukningskalkylen jämfört med de två andra beräkningsmetoderna (se mer nedan i detta avsnitt). I enlighet härmed bedömer jag att HFD 2012 ref. 65 inte är förenligt med RÅ84 1:79 och RÅ 1987 not. 635. Såvitt kan utläsas av de målen prövade HFD inte den skattskyldiges motbevisning (förklaringar till bruttovinstkalkylen respektive kontantberäkningen). Eftersom motbevisningen inte prövades i RÅ84 1:79 och RÅ 1987 not. 635 kan dras slutsatsen att bruttovinstkalkyl respektive kontantberäkning i de målen generellt inte ansågs uppnå beviskravet vid efterbeskattning. I HFD 2012 ref. 65 prövades däremot den skattskyldiges motbevisning. Av detta kan dras slutsatsen att HFD ansåg att bensinförbrukningskalkylen i och för sig uppnår beviskravet vid efterbeskattning.

Detta leder fram till slutsatsen att bruttovinstkalkyl respektive kontantberäkning inte kan uppnå beviskravet vid efterbeskattning, men att bensinförbrukningskalkyl kan göra det. Eftersom HFD i 2012 års fall inte alls eller i vart fall inte tydligare markerar skillnaden i bevisvärde mellan bruttovinstkalkyl respektive kontantberäkning å ena sidan och bensinförbrukningskalkyl å andra sidan, är det för mig svårt att dra någon annan slutsats än att någon större bundenhet inte fästs vid RÅ84 1:79 och RÅ 1987 not. 635. Detta ställningstagande beror som sagt på att HFD avviker från nyss nämnda praxis utan att det sker i plenum eller att andra särskilda överväganden görs.

Vidare framhåller HFD själv 2012 års fall att tidigare praxis synes divergera. HFD har i RÅ 1966 Fi 655 och RÅ 1970 Fi 391 funnit att såväl brister i bokföring som kontantberäkning respektive bruttovinst inte utgjort tillräckligt bevis vid efterbeskattning, men att motsatt bedömning gjordes i RÅ 1966 Fi 1406. Den divergerande praxis talar inte för någon hög bundenhet.

7.2.3 Prejudikatintresse?

Allmänt kan sägas att anledningen till att HFD (och HD) prövar ett mål naturligtvis är att det föreligger ett prejudikatintresse.[78] Min tankegång i denna del är att om HFD prövar mål utan att det föreligger något egentligt

[78] Av 36 § FPL framgår att prövningstillstånd får meddelas om det är till ledning för *”rättstillämpningen”*. Det gängse rättstillämpningsbegrepp redovisar Strömholm på följande sätt, s. 401 f.: *”Rättstillämpning kan sägas bestå av dels en subsumtion av en språklig beskrivning av ett konkret förlopp eller förhållande (”undersatsen”) under den generella beskrivning av ett handlande eller förhållande som beskrives i försatsen till en rättsregel (”översatsen”), dels dragandet av en slutsats av praktiskt, handlingsdirigerande innehåll.”*. Det handlar om subsumtion av ett konkret rättsfaktum under ett abstrakt rättsfaktum (rekvisit i en regel/norm), som därefter leder till en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

prejudikatintresse, talar det för att bundenheten av de tidigare avgörandena är låg. Detta ställningstagande grundas på att om HFD prövar likartade frågeställningar gång på gång så anser HFD själv inte att de tidigare avgörandena i frågan utgör bindande prejudikat.

Angående prejudikatintresset av *RÅ 2002 ref. 73* kan följande sägas. Jag uppfattar det som att ett prejudikatintresse föreligger därför att HFD nyanserade och utvecklade sin syn på bevisvärdet av verifikationer och vilka bevismedel som kan beaktas vid prövning av avdrag för kostnad för renovering av privatbostad.

I *RÅ 1995 ref. 31* prövades förutsättningarna för att tillgripa skönsbeskattning med stöd av bruttovinstkalkyl. Enligt vad som framhållits i avsnitt 4 och ovan i detta avsnitt innebär avvikelse från deklaration genom skönsbeskattning med stöd av bruttovinstkalkyl ett *åsättande av bevisvärdet* av densamma. I RÅ 1995 ref. 31 tog HFD ställning till denna fråga och avvek från deklarationen. Målet avser ordinarie beskattning. Prejudikatintresset får i denna del anses ligga i om bruttovinstkalkyl har tillräckligt bevisvärde för att avvika från deklarationen vid den ordinarie beskattningen.

Denna fråga har HFD tidigare prövat i RÅ 1962 Fi 940, RÅ 1966 Fi 1738, RÅ 1967 Fi 1605, RÅ 1968 Fi 199 och RÅ 1968 Fi 2296. I samtliga dessa mål har enbart bruttovinstkalkyl varit tillräckligt bevis för att genom skönsbeskattning avvika från deklaration vid ordinarie beskattning. Sett mot denna bakgrund kan prejudikatintresset av RÅ 1995 ref. 31 ifrågasättas med avseende på vilket bevisvärde en bruttovinstkalkyl har. Annorlunda uttryckt förefaller HFD i RÅ 1995 ref. 31 inte anse att nyss nämnd tidigare praxis utgör bindande prejudikat. Om så hade varit fallet menar jag att HFD inte borde tagit upp denna fråga till bedömning genom RÅ 1995 ref. 31. Visserligen meddelades dessa avgöranden i tiden före HFD blev en prejudikatinstans. Jag har emellertid inte tagit del av uttalanden i rättskällematerial där det görs gällande att HFD:s avgöranden saknar prejudikatverkan enbart därför att de

---

rättsföljd. Om det konkreta rättsfaktumet existerar på verklighetsplanet fastställs med hjälp av bevisfrågor. I så fall skulle bevisfrågorna falla utanför rättstillämpningsbegreppet, vilket i sin tur skulle medföra att *”rättstillämpning”* i 36 § FPL (och även 54 kap. 10 § RB) inte omfattar prövning av bevisfrågor. Detta skulle i så fall innebära att HD och HFD inte får meddela prövningstillstånd för bedömande av en bevisfråga i sig. Se om subsumtionsfrågan även i t.ex. SOU 1986:1 s. 118 f., Hellner, Metodproblem i rättsvetenskapen. Studier i förmögenhetsrätt, Elanders Gotab 2001 s. 69 och Lindell, Notorietet och kontradiktion, Iustus Förlag 2007 s. 39 ff.
I SOU 1986:1 s. 25 uttalas att HD:s uppgift i första hand är att åstadkomma prejudikat avseende rättsfrågor. Därefter förekommer på s. 29 benämningen *”prejudikatfråga”*, vars benämning uttryckligen användes för undvikande av benämningarna rättsfråga och sakfråga. Slutligen uttalas på s. 121 *”I andra fall är det med nu gällande principer för HD-verksamheten uteslutande sakfrågan som är föremål för HD:s intresse. Det gäller fall i vilka HD anser det vara av vikt för rättstillämpningen att … göra uttalanden om hur bevisvärderingen bör gå till (se t.ex. rättsfallet NJA 1984 s. 375)”*. Med utgångspunkt i detta uttalande är det klart att HD kan pröva även sakfrågor. Se för samma bedömning och mer om HD:s funktion i Welamson & Munck, Processen i hovrätt och Högsta domstolen, Rättegång VI, Norstedts Juridik, 4 uppl. 2011 s. 132. Se även Bylander i SvSkT 2013 s. 465 ff. för denna fråga i skatteförfarandet.

Frågan kan problematiseras väsentligt ytterligare, men lämnas i det följande därhän.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

meddelats från tiden innan domstolen blev prejudikatinstans. Med avseende på slutsatserna om bevisvärdet för bruttovinstkalkyl förefaller bundenheten därför vara låg.

Prejudikatvärdet av RÅ 1995 ref. 31 får istället anses utgöras av uttalandena om osäkerheten i bevisvärdet av bruttovinstkalkyl. I målet uttalas att det *”inte är möjligt att generellt uttala vilket bevisvärde …”* en bruttovinstkalkyl har och att sådana kalkyler *”… normalt är behäftade med betydande osäkerhetsmoment …”*. Sådana normativa uttalanden har inte gjorts tidigare och ett prejudikatintresse föreligger alltså i denna del.

Angående kontantberäkning och prejudikatintresset av *RÅ 2009 ref. 27 I–IV* kan följande sägas. I avgörande I, III och IV åberopades enbart kontantberäkning, vilket godtogs som tillräckligt bevis för att avvika från deklaration. Frågan om kontantberäkning är tillräckligt bevis för att avvika från deklaration har prövats även i RÅ 1982 Aa 87, RÅ 1982 Aa 191, RÅ 1983 Aa 209, RÅ 1983 Aa 229 och RÅ 1987 not. 635. Enbart mot bakgrund härav kan ifrågasättas prejudikatintresset av RÅ 2009 ref. 27 I–IV.

Av särskilt intresse är RÅ 1983 Aa 209. I det målet invände den skattskyldige i sammandrag att han lever sparsamt och därför kunnat bestrida sina levnadskostnader trots kontantunderskottet. I RÅ 2009 ref. 27 IV hade den skattskyldige samma invändning. Omständigheterna i de två målen är således principiellt likartade. Mot bakgrund härav accentueras enligt min bedömning frågan om prejudikatintresset för RÅ 2009 ref. IV; HFD har ju redan prövat ett principiellt likartat mål och då, liksom i RÅ 2009 ref. 27 IV, funnit att avvikelse från deklaration inte ska ske. Detta talar för att bundenheten vid tidigare praxis är låg.

Liksom angående RÅ 1995 ref. 31 kan prejudikatintresse föreligga även med avseende på HFD:s uttalanden om bevisvärdet av kontantberäkning. I RÅ 2009 ref. 27 görs identiska uttalanden som i RÅ 1995 ref. 31 angående osäkerheten i bevisvärdet (se nyss ovan). Avseende kontantberäkning har sådana uttalanden inte tidigare förekommit i praxis. Mot bakgrund härav föreligger ett visst prejudikatintresse. Mot detta talar dock just att likartade uttalanden förekommit i RÅ 1995 ref. 31 angående bruttovinstkalkyl. Jag har svårt att se någon artskillnad mellan uttalanden om bevisvärdet av bruttovinstkalkyl (RÅ 1995 ref. 31) och kontantberäkning (RÅ 2009 ref. 27). Som jag ser det utgörs prejudikatfrågan i båda målen av bevisvärdet vid viss av Skatteverket utförd beräkningsmetod som påstås medföra en indikation av att obeskattade medel föreligger hos den skattskyldige. Båda målen avser denna fråga. Eftersom i båda målen förekommer identiska uttalanden om bevisvärdet av sådana beräkningar kan prejudikatintresset för RÅ 2009 ref. 27 även i detta hänseende ifrågasättas.

Angående *HFD 2012 ref. 65* kan följande sägas. Målet avser bevisvärdet av en s.k. bensinförbrukningskalkyl och förutsättningarna för att skönsmässigt efterbeskatta den skattskyldige för oredovisade inkomster/intäkter i näringsverksamhet. Enligt min bedömning föreligger två olika förklaringar till att HFD ansett att prejudikatintresse föreligger. Den ena är att HFD velat skapa klarhet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

i en divergerande praxis (se ovan i detta avsnitt). Olika bedömningar har nämligen gjorts i olika avgöranden angående förutsättningarna för att skönsmässigt efterbeskatta, vilket HFD framhåller i HFD 2012 ref. 65. I RÅ84 1:79 respektive RÅ 1987 not. 635 ansågs bruttovinstkalkyl respektive kontantberäkning inte utgöra tillräckligt bevis vid skönsmässig efterbeskattning, medan det varit tillräckligt i kombination med felaktigheter i bokföringen (RÅ 1966 Fi 1406). Motsatt bedömning gjordes i RÅ 1966 Fi 655 och RÅ 1970 Fi 391, där bruttovinstkalkyl respektive kontantberäkning i kombination med felaktigheter i bokföringen inte var tillräckligt bevis för skönsmässig efterbeskattning. Om HFD i 2012 års fall avsett skapa klarhet och *”komma tillrätta”* med en divergerande praxis borde målet tagits upp i plenum. Denna förklaring förefaller därför mindre trolig.

Den andra är att HFD velat markera att bensinförbrukningskalkyl har ett annat bevisvärde än bruttovinstkalkyl och kontantberäkning. Några explicita uttalanden härom görs dock inte. Det uttalande jag tar fasta på vid min bedömning är att *”Kalkylen utgår från förhållandena i C.L:s näringsverksamhet.”*. Detta kan möjligen tala för att HFD anser att bensinförbrukningskalkylen har *högre grad av konkretion* och därför högre bevisvärde än de två andra beräkningsmetoderna. I frånvaro av explicita uttalanden är det dock vanskligt att dra någon mer långtgående slutsats. Motsatt ställningstagande är inte heller uteslutet, dvs. att HFD ansett att bensinförbrukningskalkylen har liknande bevisvärde som de andra metoderna. Det som talar för den slutsatsen är att HFD i målet redogör för uttalandena härom i RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27. Sammantaget menar jag att det inte går att utläsa att HFD avsett en ändring i bevisvärdet för bensinförbrukningskalkyl i förhållande till bruttovinstkalkyl och kontantberäkning. Det medför att prejudikatintresset av HFD 2012 ref. 65 får anses vara begränsat, eftersom frågan prövats i de nyss nämnda målen. Viss försiktighet vid bedömningen av HFD 2012 ref. 65 är som sagt dock påkallad eftersom HFD kan ha avsett att skapa ett prejudikat för bensinförbrukningskalkyl. Oavsett vad menar jag att den divergerande praxis som redovisats ovan talar för att HFD inte anser att någon sådan större bundenhet föreligger vid sin egen praxis.

En annan aspekt av RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 och HFD 2012 ref. 65 är att de uttalanden som görs i målen angående bevisvärdet av de olika beräkningsmetoderna i det närmaste är *paradoxala*. I RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27 uttalas (se ovan i detta avsnitt) nämligen att beräkningsmetodernas bevisvärde får bedömas från fall till fall och att betydande osäkerhetsmoment föreligger i metoderna. I HFD 2012 ref. 65 görs visserligen inte sådana explicita uttalanden om bensinförbrukningskalkylen, men hänvisning sker till de tidigare målen, vilket därefter utmynnar i att bevisvärdet anses vara begränsat.

Det paradoxala ligger enligt min mening i att släppa upp och pröva ett bevisvärderingsmål för att därefter uttala att generella bedömningar om bevisvärderingen inte kan ske. Det blir s.a.s. en *bundenhet vid obundenhet* angående bevisvärderingen. Enligt min bedömning ligger det därför närmast tillhands att uppfatta målen antingen som ett understrykande av den fria bevisvärde-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ringen eller som en tillrättavisning för Skatteverket om att inte schabloniserat tillmäta beräkningsmetoderna visst bevisvärde, och framförallt inte ett för högt schabloniserat bevisvärde.[79]

7.2.4 Samlad bedömning

Min samlade bedömning vid genomgång av RÅ 2002 ref. 73, RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65 är att endast en begränsad bundenhet föreligger vid dessa avgöranden. Detta ställningstagande grundar jag på att HFD i vissa fall avviker från och i andra fall inte förhåller sig till tidigare praxis angående likartad fråga. Som skäl emot bundenhet av RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27 I–IV menar jag därutöver att prejudikatintresset är begränsat därför att praxis redan existerar i likartad fråga. Beträffande prejudikatintresset av HFD 2012 ref. 65 är det vanskligare att dra säkra slutsatser. Även i detta avseende menar jag dock att bundenheten är begränsad. Detta ställningstagande grundar jag på att HFD inte tydligare markerar att bensinförbrukningskalkylens bevisvärde skiljer sig från bruttovinstkalkyl och kontantberäkning. Eftersom sådant markerande inte sker ges man intrycket av att bensinförbrukningskalkylen ska bedömas på likartat sätt som de andra två beräkningsmetoderna. De andra två beräkningsmetoderna har redan prövats genom RÅ 1995 ref. 31 och RÅ 2009 ref. 27 I–IV vilket leder till ett ifrågasättande av prejudikatintresset av HFD 2012 ref. 65.

Ett annat skäl för en låg bundenhet av RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65 är att i samtliga mål uttalas att stora osäkerhetsmoment föreligger vid bedömande av bevisvärdet av beräkningsmetoderna och att generella uttalanden härom inte kan göras. Detta får närmast uppfattas som *ett understrykande av den fria bevisvärderingen* och ett avståndstagande från normerande inskränkning av densamma. Eller annorlunda uttryck; en bundenhet vid obundenhet föreligger angående bevisvärderingen.

Något om prejudikatvärdet av RÅ80 1:56 och RÅ 2001 ref. 22 I och II är också av intresse att utveckla.[80] Jag saknar kännedom om andra prejudikat avseende samma eller likartad fråga som prövades i de målen. Detta tolkar jag som att HFD själv anser att klara och bindande prejudikat meddelats genom dessa mål. Bundenheten av målen är enligt min bedömning därför stor.

En förklaring härtill kan vara att bevisfrågorna i de målen ligger *”nära rättsfrågan”*. Enligt vad som framgår i avsnitt 4 har de båda målen den funktionen att de reglerar bevisbördans placering genom tillskapande av en bevispresumtion. Detta är nära besläktat med rättsfrågan och ligger närmare rättsfrågan än vad bevisvärdet av bruttovinstkalkyl, kontantberäkning och bensinförbrukningskalkyl gör. Av detta skäl förefaller bundenheten av RÅ80 1:56 och RÅ 2001

[79] Om antagandet stämmer att HFD genom avgörandena avsett att tillrättavisa Skatteverket uppkommer enligt min mening en konflikt mellan förvaltningsprocessens eventuella funktion att *kontrollera förvaltningen* och HFD:s prejudikatskapande funktion. Se mer om förvaltningsprocessens funktion att kontrollera förvaltningen i von Essen, Processramen i förvaltningsmål. Ändring av talan och anslutande frågor, Norstedts Juridik 2009 s. 30 ff.

[80] Se även i avsnitt 4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ref. 22 I och II vara högre än av RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65. Detta leder fram till det, enligt min bedömning rimliga, antagandet att bundenheten är högre ju närmre rättsfrågan man kommer.

8 Synpunkter de lege ferenda – Är det lämpligt med fri bevisvärdering i skatteprocessen?

Vid övergången från legal till fri bevisprövning, genom ikraftträdandet av RB, gjordes av flera gällande att det skulle bli för svårt för *”Enmansdomstolarna på landsbygden […] om de skulle tillämpa den fria bevisprövningens principer.”*[81]. Istället ansågs legal bevisprövning vara mer förutsebar och mindre godtycklig. Även f.d Justitiekanslern (JK) Göran Lambertz har förespråkat en mer reglerad bevisvärdering i brottmål mot bakgrund av hans bedömning att felaktiga bevisvärderingar förekommit i flera brottmålsavgöranden.[82] Indirekt får man nog tolka JK som att domare i såväl tingsrätt som hovrätt i de aktuella målen inte var fullt kapabla att utföra bevisvärderingen.[83]

Mot bakgrund av detta kan ifrågasättas om en helt fri bevisvärdering verkligen är lämplig i skatteförfarandet, i vart fall hos Skatteverket. Det saknas anledning att misstro skattetjänstemän, men man bör inte heller underskatta betydelsen av att vara utbildad jurist och i synnerhet domarutbildad sådan då bevisning ska värderas. Det saknas sådana formella krav på skattetjänstemän. Det bör härvid framhållas att skattebeslut är omedelbart verkställbara och får ingripande konsekvenser för den skattskyldige. Sett ur detta perspektiv förefaller en mer legaliserad (och mindre fri) bevisvärdering som ändamålsenlig, vilket är fallet med det stora antal schabloner, presumtioner och andra normerande uttalanden i rättskällematerial i skatterätten angående bevisvärdering.

Vid intresseavvägningen om lämpligheten av den fria bevisvärderingen finns även anledning att beakta det i avsnitt 6.4 sagda om *funktion mot princip*.[84] Ett funktionellt skäl till att reglera bevisvärderingen är att det tillgodoser intresset av *förutsebarhet och enhetlighet i rättstillämpningen*. Detta intresse får anses ha stark ställning i skatteförfarandet, inte minst pga. legalitetsprincipen och att skattetillägg påförs i många ärenden. Detta talar för att bevisvärderingen kan eller bör inskränkas.

---

[81] Se Inger, Svensk rättshistoria, Liber 5 uppl. 2010 s. 224. Se även justitierådet Naumanns tillägg i Högsta domstolens dom i det s.k. Höglundfallet, återgivet i Tidskrift för lagstiftning, lagskipning och förvaltning. Utgifven av Christian Naumann, åttonde årgången 1871 (Naumanns tidskrift) s. 636 ff. Se även Dereborg, Från legal bevisteori till fri bevisprövning i svensk straffprocess, Juridiska fakulteten i Stockholm; Skriftserien nr 28, Juristförlaget i Stockholm, 1990 (examensarbete) s. 62 ff.

[82] Se Justitiekanslerns rapport Felaktigt dömda. Rapport från JK:s rättssäkerhetsprojekt 2006 s. 468 ff.

[83] Det bör dock framhållas att JK:s påstående inte stod oemotsagda. Se t.ex. Rättssäkerheten i brottmål – ifrågasatt av Justitiekanslern, Lunds domarakademi 2007 och Diesen i JT 2006/07 s. 231 ff. I den senare framförs åsikten att JK:s slutsatser var tendensiösa.

[84] Se mer härom i avsnitt 6.4.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Utöver att det strider mot 35 kap. 1 § RB föreligger flera principiella skäl emot inskränkning av bevisvärderingen. Det viktigaste är enligt min mening intresset av ett materiellt korrekt avgörande. Om bevisvärderingen normbinds och inskränks på ett sätt som avviker från hur verkligheten är beskaffad kommer detta att leda till att förutsättningarna minskar för ett materiellt korrekt avgörande. Om HFD exempelvis skulle slå fast att äpplen inte faller till marken eller att alla hundar är katter kommer detta, om det får genomslag i rättstillämpningen, leda till materiellt felaktiga avgöranden. Jag är väl medveten om att exemplet är apart, men det åskådliggör problematiken.[85]

Ett annat mindre apart exempel är skapande av presumtioner. Enligt vad vi sett i avsnitt 4 kan presumtioner begå våld på hur verkligheten är beskaffad eftersom presumtionen ersätter verkligheten. Den part som *”drabbas”* av presumtionen kan få olika svårt att motbevisa presumtionen, vilket kan leda till materiellt felaktiga avgöranden.[86]

Härvid bör dock framhållas att det får anses vara av godo att lagstiftaren eller HFD kan skapa presumtioner som får samma funktion som bevisbördans placering. Härigenom kan man påverka Skatteverkets utredningsskyldighet respektive den skattskyldiges uppgiftsskyldighet, och i övrigt respektive parts medverkan och aktivitet i förfarandet. Det egentliga problemet uppstår härvid endast om endera parten i realiteten drabbas av för stor svårighet att uppfylla sin bevisskyldighet.[87] I mål där skattetillägg påförts skulle det nyss sagda kunna hamna i konflikt med artikel 6 Europakonventionen och rätten till en rättvis rättegång.[88]

Den skattskyldige kan också drabbas av Skatteverkets beräkningsmetoder i form av bruttovinstkalkyl, kontantberäkning och bensinförbrukningskalkyl samt svepande påstående om *”livets regel”* till stöd för inkomstbeskattning.

---

[85] Se härom även i avsnitt 3.

[86] Jag bortser här från s.k. presumtiones jure et de jure, dvs. presumtioner som inte kan eller får motbevisas. Se om begreppet i t.ex. Bolding s. 133, Sakfrågor och rättsfrågor s. 301, Lindell, Civilprocessen, Iustus Förlag 1998 s. 506 och Leidhammar s. 90. I realiteten innebär denna typ av presumtion en materiell rättsregel som föreskriver att ett faktum under vissa omständigheter ska anses föreligga och som utesluter motbevisning, se Lindell, Civilprocessen, Iustus Förlag 1998 s. 506.

[87] Se t.ex. målen om s.k. osanna fakturor i HFD 2012 ref. 69 I–III där jag uppfattar domarna på det sättet att prövningen har sin utgångspunkt i Skatteverkets utredning som ger *”fog för”* slutsatsen att det *i allmänhet* förekommit osanna fakturor hos säljarbolaget/en. Vid den ordinarie beskattningen växlade därefter bevisbördan till den skattskyldige som skulle visa att de i målet aktuella fakturorna inte var osanna. I realiteten menar jag att detta ger uttryck för en presumtion om att alla fakturor är osanna till dess att den skattskyldige bevisar motsatsen. Denna presumtion behöver inte överensstämma med verkligheten, men HFD valde på detta sätt att placera bevisbördan på den skattskyldige. Enligt min bedömning är det troligt att HFD placerat bevisbördan på detta sätt för att få den skattskyldige att medverka i skatteförfarandet och att säkra bevisning. Den skattskyldige kan härvid hamna i bevissvårigheter, men inte av sådan art att det är orimligt svårt att uppfylla sin bevisskyldighet. Se Lindkvist i SvSkT 2012 s. 853 ff. och Carlson i SN 2013 s. 122 ff. för kommentar till avgörandena. Se mer om bevissäkringsteorin i skatteprocessen i Lindkvist i SvSkT 2013 s. 518 ff.

[88] Jfr RÅ 2002 ref. 31 där presumtionen enligt RÅ 2001 ref. 22 I och II inte utgjorde tillräckligt bevis för att uppnå beviskravet för påförande av skattetillägg.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Den skattskyldige åläggs då en slags förklaringsbörda.[89] Detta står i strid med den skattskyldiges rättstrygghet, men något egentligt problem med detta kan jag inte se så länge som den skattskyldige, liksom vid presumtionerna ovan, kan motbevisa Skatteverkets beräkningar och påståenden. I detta ligger att den skattskyldige ska ha formell och praktisk möjlighet till motbevisning.

Med formell sådan möjlighet avser jag frånvaro av materiella regler som formellt hindrar motbevisning. Sådana regler torde i princip inte förekomma.

Med praktisk möjlighet avser jag att den skattskyldiges motbevisning och förklaringar inte ska bedömas med överdriven skepsis, utan med sedvanliga sannolikhetsantaganden.[90] Om logiken bakom t.ex. *”livets regel”* tillämpas fullt ut är det praktiskt omöjligt för den skattskyldige att motbevisa ett kontantunderskott.[91] Logiken bakom *”livets regel”* är att inget i livet är gratis. Att den skattskyldige kan bestrida sina kostnader trots ett kontantunderskott kan i enlighet härmed bero på en, och endast en sak, nämligen oredovisad inkomst. Därmed saknas praktiska förutsättningar att motbevisa eller förklara ett kontantunderskott.[92]

Rättsläget i högsta instans förefaller emellertid inte vara på det sättet. Av RÅ 2009 ref. 27 IV får anses följa att den skattskyldiges förklaring att man *”lever sparsamt”* medför att ett måttligt kontantunderskott inte ska ligga till grund för skönsbeskattning.[93] HFD gjorde alltså en sannolikhetsbedömning att den skattskyldiges sparsamma leverne gav en rimlig förklaring till kontantunderskottet och att skönsbeskattning därför inte skulle ske.[94] Detta avgörande ger enligt min bedömning uttryck för vare sig för högt ställda krav på den skattskyldiges motbevisning eller att den skattskyldiges motbevisning betraktas med osaklig skepsis. Den skattskyldiges praktiska möjlighet till motbevisning för därmed anses vara godtagbar.

Liksom ofta hamnar man således i en *intresseavvägning* mellan intresset av materiellt korrekta avgöranden och intresset av förutsebarhet i rättstillämpningen. I vart fall delvis står dessa intressen i motsatsförhållande till varandra på det sättet att enbart förutsebarhet i rättstillämpningen inte nödvändigtvis också leder till materiellt korrekta avgöranden, och vice versa.

---

[89] I princip härtill synonyma termer får anses vara falsk bevisbörda eller motbevisningsbörda. Oavsett vilken term man härvid begagnar måste den skattskyldige prestera motbevisning eller förklaringar för att undgå beskattning.

[90] Dvs. såsom den fria bevisvärderingen alltid ska utföras; sakligt, objektivt och rationellt med beaktande av allmänna och särskilda erfarenhetssatser. Se även avsnitt 4 och fotnot 13 ovan.

[91] Se mer härom i avsnitt 4.

[92] Presumtionen enligt *”livets regel”* antar då formen av en presumtiones jure et de jure, dvs. en materiell regel av innebörd att kontantunderskott alltid beror på oredovisad inkomst, se fotnot 86 ovan om sådana presumtioner.

[93] Den skattskyldige invände att *”Han lever enkelt med låga krav. Han äter hemma och köper inga nya kläder, har inga fester eller andra nöjen och åker inte på semester. Han bor utanför samhället i ett litet hus på 55 kvm, som han värmer upp genom att elda med ved och brädor. Han har även fått viss hjälp av sin särbo med mat, tvätt och städning.”*.

[94] Det bör dock framhållas att denna sannolikhetsbedömning, om den anses bindande i rättstillämpningen, också utgör ett normbindande i strid med den fria bevisvärderingen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

Det bör framhållas att skatteförfarandet har påtagligt inslag av *masshantering*. Intresset av förutsebarhet och likformighet då får anses vara stort.[95] Samtidigt kan konstateras att långt ifrån alla mål är av masshanteringsart. Exempel härpå är mål om s.k. verklig innebörd och mål om s.k. osanna fakturor. I den senare sortens mål ställs bevisfrågor ofta på sin spets. I dessa mål får intresset av likformighet anses vara mindre och intresset av materiellt korrekt avgörande vara större.

Det förefaller alltså som att en *differentierad syn* gör sig gällande även här. I masshanteringsmål förefaller det vara av godo med åtskilliga inskränkningar i bevisvärderingen.[96] I andra slags mål och där bevisfrågorna ställs på sin spets bör bevisvärderingen vara fri eftersom inskränkningar kan leda till fel slutsatser om hur verkligheten är beskaffad och i slutändan materiellt felaktiga avgöranden.

9 Avslutande synpunkter

Enligt 35 kap. 1 § RB är bevisvärderingen fri och kan inskränkas endast i lag. Med en renodlat normativ syn på rätten och rättskälleläran med lag som den främsta rättskällan kan det därför ifrågasättas om det är rättsligt meningsfullt att uttala sig om och undersöka bevisvärderingsfrågor. Med en mer deskriptiv syn på rätten och rättskälleläran är detta däremot intressant, därför att denna syn har sin grund i hur rätten faktiskt tillämpas.

I artikeln framgår att olika uppfattningar i litteraturen förekommer angående förekomst och giltighet av normbindande av bevisfrågor. Den ena uppfattningen är att bevisvärderingen är helt eller i hög utsträckning fri. Den andra att bevisvärderingen bör vara och faktiskt är delvis normbunden. Vidare har redovisats åtskilliga exempel i rättskällematerial som synes innebära och göra anspråk på att normbinda bevisvärderingen.

Starka såväl funktionella som principiella skäl gör sig gällande för att bevisvärdering bör respektive inte bör normbindas. De funktionella skälen utgörs av intresset av förutsebarhet i rättstillämpningen. Det ställer även mindre krav på beslutsfattarens förmåga att hantera den fria bevisvärderingen. De principiella utgörs av det egendomliga i att låta en felaktigt bedömd sakfråga bli bindande vid bevisvärderingen. Felaktigt normbindande medverkar till sämre förutsättningar för materiellt korrekta avgöranden.

Jag har en i hög utsträckning deskriptiv syn på gällande rätt och rättskälleläran. I enlighet härmed har jag med utgångspunkt i rättskälleläran försökt undersöka och ta ställning till om bevisvärderingen faktiskt normbinds.

En försiktig och preliminär slutsats av den utförda undersökningen är att bundenheten av HFD:s bevisvärderingsprejudikat är låg. Skälen härför varie-

[95] Se t.ex. Riksskatteverkets Handledning för taxeringsförfarandet 1989 s. 142 för uppfattningen att beskattningen ska vara likformig och rättvis.

[96] Se Leidhammar s. 60 och Heuman i JT 2005/06 s. 788 för samma uppfattning. Se även fotnot 68 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

rar från fall till fall men i huvudsak beror det på att HFD avviker från eller inte förhåller sig till tidigare relevant praxis samt att prejudikatintresset i flera fall får anses vara begränsat därför att det förekommer tidigare praxis i likartad fråga. HFD synes i RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65 även ha understrukit den fria bevisvärderingen, vilket talar för en begränsad inskränkning av densamma.

En annan sannolik slutsats är att bundenheten är högre ju närmre rättsfrågan man kommer. Stöd härför menar jag återfinns i RÅ80 1:56 och RÅ 2001 ref. 22 I och II jämfört med RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012 ref. 65. Det två förstnämnda målen ligger enligt min bedömning närmare rättsfrågan än vad de sistnämnda målen gör. Jag har gjort bedömningen att högre bundenhet föreligger i de förstnämnda än de sistnämnda därför att de frågor som prövades i de förstnämnda prejudikaten inte senare har prövats.

Åtskilligt är problematiskt med den förevarande studien. För det första kanske man inte kan förvänta att HFD, utan att pröva målet i plenum, ens i bevisvärderingsmål öppet går emot sin egen praxis.[97] Ett annat problem avser resonemang om *”distinguishing the case”* och kasuistik. Det är inte ovanligt med påståenden att ett visst prejudikat inte är prejudicerande i förhållande till ett annat avgörande, pga. att det senare särskiljer sig från förra. Denna problematik får anses vara accentuerad då prejudikatet avser bevisfrågorna, därför att det är bl.a. genom dessa två mål skiljer sig åt. Det ligger nära till hands att vid bedömningen av ett bevisvärderingsprejudikats räckvidd anklaga det för att vara ett kasuistiskt avgörande.

Enligt min uppfattning föreligger även ett fundamentalt problem avseende rättstillämpningsbegreppet och principen om jura novit curia. Bevisfrågor används bara som redskap att fastställa visst konkret rättsfaktums existens, som därefter ska eller inte ska subsumeras under den aktuella rättsregeln/normen. Enligt det gängse rättstillämpningsbegreppet måste ett konkret rättsfaktum alltid subsumeras under ett abstrakt rättsfaktum (rättsregel/norm) för att en rättsföljd ska kunna inträda.[98] Genom ett bindande bevisvärderingsprejudikat kan man lite slarvigt hävda att sakfrågan *”blir”* en rättsfråga som rätten enligt jura novit curia ska känna. Det innebär att det abstrakta rättsfaktumet då utgörs av en bevisvärderingsnorm. Detta innebär i sin tur att det konkreta rättsfaktum som ska subsumeras under bevisvärderingsnormen utgörs av ett påstående om hur verkligheten är beskaffad. Rättstillämpningen skulle så att säga inte bara avse rena rättfrågor utan även de bevisfrågor som *”blivit”* rätts-

[97] Se Heuman 1992 och HD:s prejudikatnedbrytande verksamhet. I artikeln framkommer att det är mycket ovanligt att HD öppet kritiserar sin tidigare praxis, utan att det sker i plenum. Se även fotnot 62 ovan.

[98] Se fotnot 78 och Strömholm s. 401. Se även Olivecrona, Rätt och dom, P.A. Norstedt & Söners Förlag 1960 s. 11 ff. om hur den materiella rätten förverkligas genom processen, dvs. sambandet mellan rätt och dom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

frågor.[99] En bevisfråga kan enligt min bedömning därför inte gärna *”bli”* en rättsfråga utan att det gängse *rättstillämpningsbegreppet modifieras*.[100] Om så inte sker handlar det snarare om det föreligger samma eller likartad bundenhet för bevisfrågor som det gör för rättsfrågor.

Ett annat problem är 35 kap. 1 § RB:s förhållande till och ställning i rättskälleläran. Å ena sidan stadgas det i regeln att bevisvärderingen är fri och kan inskränkas endast genom lag. Å andra sidan förekommer uppfattningen att prejudikat har högre ställning som rättskälla än lag, i vart fall för rättsfråga som HFD har prövat.[101] Exempel härpå är reduktionsslutet, dvs. rättstillämpning i direkt strid med ordlydelsen i en regel.[102] I den mån bevisvärdering normbinds i praxis och man tycker att detta är ett problem, så löses problemet inte genom lagstiftning; HFD kan ändå avvika från lag genom bl.a. reduktionsslut. Bevisvärderingen skulle i så fall, i motsats till vad som följer av 35 kap. 1 § RB, inte kunna normbindas ens genom lag.[103] På detta sätt har 35 kap. 1 § RB närmast en paradoxal ställning därför att bestämmelsen som utgångspunkt hindrar normbindande av bevisvärdering genom prejudikat, men om det ändå sker, så har prejudikatet möjlighet att åsidosätta normbindande genom lag.[104]

Undersökningen måste drivas vidare för ett säkrare slutsatser ska kunna dras. Det kan inte uteslutas att undersökningen måste utföras dels i den allmänna processen, dels i förvaltningsprocessen, därför att rättskällorna kan ha olika rättskälleverkan inom de olika domstolsordningarna. Därutöver måste underrättspraxis undersökas.

Jag menar att det åligger varje i rättstillämpningen verksam jurist att fundera på och ta ställning till sin syn på rättskälleläran och gällande rätt. Om man t.ex. som förvaltningsrättsdomare anser att lag alltid står över praxis som rättskälla, då ska man inte inskränka bevisvärderingen i strid med 35 kap. 1 § RB. Detta får till följd att t.ex. RÅ 1980 1:56 och RÅ 2001 ref. 22 I och II, RÅ 2002 ref. 73, RÅ 1995 ref. 31, RÅ 2009 ref. 27 I–IV och HFD 2012

---

[99] Lindell benämner bevisvärderingen därför som *”kunskapsbaserad rättstillämpning”*, se Lindell i SvJT 2007 s. 357. Se även fotnot 3 ovan.

[100] Ett sådant modifierat rättstillämpningsbegrepp och avsteg från jura novit curia föreligger enligt 35 kap. 2 § andra stycket andra punkten RB. Enligt det stadgandet ska parterna föra bevisning om innehållet i utländsk gällande rätt. Se mer härom i Rättegång 4, 2009 s. 18 med vidarehänvisningar.

[101] Se t.ex. Lehrberg, Praktisk juridisk metod, Iustus Förlag, 3 uppl. 1996 s. 130 och Gregow i Festskrift till Per Henrik Lindblom, Iustus Förlag 2004 s. 221. för uppfattningen att prejudikat är den främsta rättskällan.

[102] Se Strömholm s. 436 f. och 463 f. angående termen reduktionsslut.

[103] Om detta påstående stämmer är även bevispresumtioner fastställda i *lag* rättsligt överflödiga, eftersom HFD med stöd av rättskälleläran ändå kan avvika från lag.

[104] Vid bedömning av 35 kap. 1 § RB ställning i rättskällesystemet kan därutöver diskuteras om det är en rättsregel, hanteringsregel eller någon annan sorts bindande eller oförbindande anvisning till domstolen. Denna fråga lämnas därhän.

Det kan även diskuteras i vad mån den fria bevisvärderingen är en allmän (rätts)princip som med en normativ syn på rättskälleläran står över såväl lag som andra rättskällor. Detta skulle i så fall utesluta normbindande i strid med den allmänna (rätts)principen. Se även fotnot 69 ovan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20

ref. 65 inte ska beaktas i rättstillämpningen. Om man istället anser att prejudikat i allmänhet eller i ett visst fall har högre rättskällevärde än lag, då behöver man inte beakta ens de i lag tillåtna inskränkningarna av bevisvärderingen. Om man slutligen har en differentierad syn på gällande rätt, dvs. att det är de bärande argumenten som styr bundenheten, då kan bevisvärderingen inskränkas på olika sätt i olika fall.

Det finns för- respektive nackdelar med inskränkningar i bevisvärdering. En fördel är att det ställer mindre krav på beslutsfattarens förmåga att hantera den fria bevisvärderingen. En annan fördel är att det bidrar till ökad likformighet och förutsebarhet i rättstillämpningen. En nackdel är att det minskar förutsättningarna för materiellt korrekta avgöranden, eftersom inskränkning i bevisvärderingen potentiellt inskränker möjligheten till korrekt bedömning av hur verkligheten är beskaffad.

Såväl intresset av materiellt korrekta avgöranden som det delvis motstående intresset av likformighet och förutsebarhet vid beskattningen har enligt min bedömning stark ställning i skatteförfarandet. Intressena gör sig dock gällande med olika styrka i olika mål. Det mest ändamålsenliga torde därför vara med en differentierad syn, där inskränkningar kan vara av godo i masshanteringsärenden, men icke bör godtas i komplicerade mål där bevisfrågorna står i förgrunden.

Gustav Lindkvist är doktorand i offentlig rätt vid Stockholms universitet med inriktning mot bevisfrågor i förvaltningsprocessen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-07 17:14:20