

Innehållsförteckning

1. Inledning	3
1.1 Bakgrund	3
1.2 Syfte och problemformulering	3
1.3 Metod och material	4
1.4 Avgränsning	4
1.5 Disposition.....	4
2. Bakgrund	5
2.1 Inledning	5
2.2 Sanktionssystemets införande	5
2.3 TL: s förenlighet med Europakonventionen.....	8
2.4 Artikel 6 Europakonventionen	9
2.4.1 Rättvis rättegång	10
2.4.2 Oskuldspresumtionen	12
2.4.3 Proportionalitetsprincipen	13
2.5 Sammanfattning av förändringar i TL med anledning av Europakonventionens krav	14
3. Skattetillägg	15
3.1 Oriktig uppgift	15
3.1.1 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?	17
3.2 Uppgiftsskyldighet	19
3.3 Utredningsskyldighet.....	23
3.3.1 Den allmänna utredningsskyldigheten	23
3.3.2 Den särskilda utredningsskyldigheten	24
3.3.2.1 Alla relevanta uppgifter finns tillgängliga.....	25
3.3.2.2 Inga uppgifter är lämnade.....	26
3.3.2.3 Falska uppgifter	26
3.3.2.4 Sidoupplysningar	26
3.4 Bevisning	28
3.5 Beräkning av skattetillägg	30
3.5.1 Underlaget	30
3.5.2 Uttagsprocent.....	31
3.6 Sammanfattning och reflektioner	31
3.6.1 Sammanfattning.....	31
3.6.2 Reflektioner	33
4. Undantag från skattetillägg	34
4.1 Taxeringslagen 5:8	34
4.1.1 Uppenbar felräkning eller felskrivning.....	35
4.1.2 Rättelse med ledning av kontrolluppgift	36
4.1.3 Frivillig rättelse	37
4.1.4 Obetydligt skattebelopp.....	37
4.2 Skattskyldig avlidit.....	38
4.3 Sammanfattning och reflektioner	38
4.3.1 Sammanfattning.....	38
4.3.2 Reflektioner	39

5. Befrielse från skattetillägg enligt 5:14 TL	40
5.1 Inledning.....	40
5.2 Allmänt.....	42
5.3 Befrielse på grund av ursäktlighet.....	43
5.3.1 Ålder.....	44
5.3.2 Hälsa.....	46
5.3.3 Liknande förhållanden.....	47
5.3.4 Felbedömning av skatteregler eller faktiska förhållanden.....	47
5.3.5 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgift.....	50
5.4 Befrielse på grund av oskälighet.....	51
5.4.1 Avgiftens proportionalitet.....	51
5.4.2 Oskäligt lång handläggningstid.....	53
5.4.3 Brott enligt skattebrottslagen.....	56
5.5 Övriga befrielsegrunder.....	57
5.6 Delvis befrielse från skattetillägg.....	58
5.6.1 Lagstiftningen.....	58
5.6.2 Praxis från och med taxeringen 2004.....	60
5.6.3 Målrakan AB.....	63
5.7 Sammanfattning och reflektioner.....	65
5.7.1 Sammanfattning.....	65
5.7.2 Reflektioner.....	66
Källförteckning	70

1. Inledning

1.1 Bakgrund

År 1972 infördes skattetillägssystemet i Sverige. Syftet med införandet var dels att säkerställa att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet och dels att flytta över mindre allvarliga förseelser till skattemyndigheterna.¹ Därigenom minskade arbetsbördan för åklagarmyndigheter och domstolar, samtidigt som sanktionerna skulle komma att träffa jämnare och rättvisare.

En följd av Sveriges inträde i EU blev att Europakonventionen inkorporades i svensk lagtext.² Den 1 juli 2003 trädde nya skattetilläggsbestämmelser ikraft som syftar till att förbättra anpassningen till Europakonventionens rättssäkerhetskrav.³ Detta skall ske genom en mer nyanserad tillämpning av bestämmelserna, så att rimligare effekter skall uppstå, samt att bestämmelserna skall vara mer rättvisa. Bland annat skedde detta genom en utvidgning av befrielsegrunderna i 5:14 TL och möjligheten till jämkning av dessa.

Rekvisitet ”uppenbart oskäligt” som förut krävdes för att en befrielsegrund skulle föreligga ändrades till enbart ”oskäligt”.⁴ Detta för att Sverige skulle uppfylla Europakonventionens krav. Fokus sattes även på Skatteverkets utredningsskyldighet. Deklarationsgranskningen måste leva upp till stora krav. Allt detta för att påförande av skattetillägg skall kunna ske mer nyanserat och ge den skattskyldige större möjligheter att påverka resultatet.

1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsens huvudsakliga syfte är att utreda hur de nya jämkningsmöjligheterna vid befrielse från skattetillägg tillämpas i den svenska rättsordningen. Därtill syftar uppsatsen till att beskriva de överväganden som ligger bakom utformningen av det svenska skattetilläggsystemet, med fokus på motiven till systemet med befrielsegrunder.

¹ Prop. 1971:10 s. 198 ff.

² Europakonventionen om skydd för mänskliga rättigheter och grundläggande friheter. Försättningsvis benämnd Europakonventionen.

³ Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.

⁴ Prop. 2002/03:106 s. 144.

Jag vill med min uppsats belysa de politiska insatser som görs för att Sverige skall uppfylla de krav som ställs på oss med anledning av vårt medlemskap i EU. Avsikten är därför att försöka visa vad den nya reformeringen av TL gett för resultat då lagstiftaren försökt att omarbete denna för att stämma överens med Europakonventionen. Frågan jag ställer mig är om reformarbetet 2003 inte i själva verket endast är ett politiskt slag i luften.

1.3 Metod och material

Jag har i mitt arbete använt mig av den rättsdogmatiska metoden. Framställningen bygger främst på lagtext och förarbeten till dessa. I valda delar har även rättspraxis och doktrin givits ett visst utrymme, framförallt på området kring befrielsegrunderna. Mot bakgrund av att reglerna relativt nyligen reformerats har det i vissa delar funnits relativt lite material. Min analys bygger därför mycket på de få domstolsavgöranden som finns och på Skatteverkets handledningar och ställningstagande vad avser tillämpningen av reglerna.

1.4 Avgränsning

Jag har valt att fokusera min uppsats på befrielsegrunderna vid skattetillägg och då främst den nya bestämmelsen om möjligheten till delvis befrielse. Då detta är ett relativt brett område har jag behövt avgränsa uppsatsen till att endast gälla skattetillägg och inte förseningsavgifter. Jag har också valt att avgränsa den till att endast gälla skattetillägg vid oriktig uppgift och kommer därför inte att gå in på skattetillägg vid skönstaxering. Utöver detta kommer jag enbart att behandla svensk rätt, med undantag för vissa domar från Europadomstolen.

1.5 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för varför vi har ett skattetilläggssystem och varför det är uppbyggt på det sätt som det är. I detta kapitel görs även en ingående analys av Europakonventionen, framförallt artikel 6 och dess rättsverkningar på de svenska bestämmelserna i TL. Kapitel 3 beskriver översiktligt förutsättningarna för att skattetillägg över huvud taget skall komma att utgå. Kapitel 4 beskriver i sin tur under

vilka omständigheter undantag från påförande av skattetillägg kan göras. I kapitel 5 redogörs för befrielsegrunderna som ibland kan användas då ett undantag inte är tillämpligt.

I slutet av kapitel 3, 4 och 5 följer även en sammanfattning av kapitlet och mina reflektioner avseende bestämmelserna i respektive kapitel.

2. Bakgrund

2.1 Inledning

År 1972 infördes skattetilläggssystemet i Sverige.⁵ Syftet var bland annat att rättstillämpningen skulle bli jämnare och effektivare samtidigt som det skulle öppna för möjligheter till en ökad differentiering av sanktioner.⁶ Den tidigare ordningen med endast ett straffrättsligt sanktionssystem ersattes med ett dubbelt sanktionssystem, där överträdelser av skattelagstiftningen beivrades med såväl förvaltningsrättsliga som straffrättsliga sanktioner.⁷ Idag utgår den administrativa sanktionen enligt de bestämmelser om skattetillägg som finns i taxeringslagen⁸ och straff utdöms med stöd av reglerna i skattebrottslagen⁹.

2.2 Sanktionssystemets införande

Den 1 januari 1972 infördes som ovan sagts skattetilläggssystemet i Sverige. Redan vid 1902 års inkomstskatteförordning uttalades att den som i uppgift eller upplysning som avgetts till ledning vid taxering mot bättre vetande lämnat oriktigt meddelande och därigenom föranlett att inkomst inte eller endast till någon del blivit taxerad skulle böta från fyra till tio gånger undandraget inkomstskattebelopp.¹⁰ Det var ingen administrativ avgift utan ett rent straff, men det visar att grunderna till skattetillägget infördes för länge sedan. Skattetillägg bör därför inte ses som någon nymodighet, utan det har länge funnits i modern svensk skatterättshistoria, om än i en annan form.

⁵ SFS 1971:70.

⁶ Prop. 1971:10 s. 200.

⁷ Prop. 1971:10 s. 2.

⁸ SFS 1990:324. Vid sidan av TL finns bestämmelser om administrativa avgifter i t.ex. skattebetalningslagen (1997:483). Jag kommer dock inte att beröra det området i min uppsats.

⁹ SFS 1971:69.

¹⁰ Prop. 1971:10 s. 57.

Huvudsyftet med införandet av skattetilläggssystemet var enligt min uppfattning att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet vid taxeringen. Detta skulle bland annat ske genom att försöka nå ut till de skattskyldiga med information och genom att utforma lagstiftningen på ett sådant sätt att gemene man kunde ta den till sig.¹¹ I motiven anges dock andra syften med reformen. Genom att införa administrativa sanktioner som skattemyndigheterna kunde besluta om och påföra avlastades de hårt belastade åklagarmyndigheterna och domstolarna, vilket i sin tur ledde till snabbare handläggningstider för de drabbade.¹² Vissa förfaranden avkriminaliserades även och den sakkunskap som fanns inom skatteområdet kunde användas på ett bättre sätt än då dessa förfaranden hörde till straffrättens område.¹³ Rättssäkerhetsfrågor i form av om skattemyndigheterna kunde anförtros detta uppdrag, om tillräckliga resurser fanns och om organisationen var lämplig för att handskas med problem som kunde uppkomma diskuterades till viss del. Slutsatsen blev dock att behovet av att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet var starkare än de eventuella rättssäkerhetsproblem som förelåg.¹⁴ Samtidigt infördes som tidigare nämnts skattebrottslagen och behandlingen av de mildare och hårdare formerna av skatteundandraganden skildes åt.

Skattetillägget som skulle påföras skulle vara kännbart hög, vilket ledde till att man införde en procentsats om 50 procent respektive 20 procent av skatteundandragandet på de indirekta skatterna.¹⁵ Befrielsegrunder eller dåtidens s.k. eftergiftsgrunder fanns och uttalade att skattetillägg helt fick efterges. Så var fallet då felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet var att anse som ursäktlig. Skattetillägg fick även efterges om det belopp som kunde ha undandragits var att anse som ringa. Bestämmelsen fick dock kritik för att vara väldigt restriktivt tillämpade av skattemyndigheterna.¹⁶

1975 tillsattes en utredning med anledning av kritiken mot tillämpningen av befrielsegrunderna och mot att sanktionen allt som oftast blev allt för hård. Man ansåg

¹¹ Prop. 1971:10 s. 194 ff.

¹² Prop. 1971:10 s. 198 ff.

¹³ Prop. 2002/03:106 s. 50, prop. 1971:10 s. 199 ff.

¹⁴ Prop. 1971:10 s. 201.

¹⁵ Prop. 1971:10 s. 2.

¹⁶ Prop. 1971:10 s. 213.

att befrielsegrunderna skulle tillämpas generösare enligt regeln ”hellre fria än fälla”.¹⁷ Utredningen ledde till att nya befrielsegrunder infördes. Nu var inte enbart grunderna för påförande av skattetillägg kopplade till den skattskyldiges person, utan befrielse var även möjligt om felaktigheten framstod som ursäktlig.¹⁸ Riksdagen beslutade även att införa nya bestämmelser som syftade till att sänka procentsatsen då tillgängligt kontrollmaterial fanns för skattemyndigheterna. Dessa bestämmelser började tillämpas vid 1977 års taxering.¹⁹ Även den normala skattesatsen på 50 % sänktes till dagens 40 %.²⁰

Idag är utgångspunkten att systemet för uttag av skattetillägg skall uppfattas som rättvist av de skattskyldiga, lika påföljd för lika försummelse och påförande av en sanktion skall stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till.²¹ Större krav ställs således nu på att hänsyn tas till omständigheter i det enskilda fallet än vad som tidigare ställts på skattemyndigheterna. Dessa grunder infördes inför 1991 års taxering då ett stort reformarbete med taxeringsförfattningarna gjordes.²² En stor förändring var att man upphävde den tidigare taxeringslagen och ersatte den med två nya lagar; en ny taxeringslag och en lag om självdeklaration och kontrolluppgifter²³.

TL reformerades återigen och den 1 juli 2003 trädde den nya TL ikraft och började tillämpas vid taxeringsåret 2004.²⁴ De nya reglerna innebär bland annat att nedsättning av skattetillägget kan ske både helt och delvis. Befrielse från skattetillägg kan således idag ske även till hälften eller till en fjärdedel av beloppet under vissa omständigheter. De tidigare reglerna i 5 kap. TL upphörde att gälla och ett helt nytt 5 kap. infördes. Många av de gamla reglerna finns ändå kvar, dock i en annan form eller på en annan plats i kapitlet.

¹⁷ Prop. 1977/78:136 s. 54.

¹⁸ Prop. 1977/78:136 s. 206 f.

¹⁹ Prop. 1977/78:136 s. 201.

²⁰ Prop. 1977/78:136 s. 1.

²¹ Prop. 1989/90:74 s. 323 ff.

²² Prop. 1989/90:74.

²³ SFS 1990:324 och SFS 1990:325 som idag har reformerats och inryms i SFS 2001:1227.

²⁴ SFS 2003:211.

2.3 TL: s förenlighet med Europakonventionen

Europakonventionen²⁵ undertecknades den 4 november 1950 och Sverige ratificerade den år 1953. Sedan 1 januari 1995 har konventionen varit lag i Sverige efter att den inkorporerades i svensk rätt genom lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Samtidigt infördes bestämmelsen i 2:23 RF om att lag eller annan föreskrift inte får meddelas i strid med Europakonventionen.

1999 tillsattes en kommitté, den s.k. Skattetilläggskommittén, med uppgift att göra en förutsättningslös översyn av reglerna om skattetillägg.²⁶ Kommittén kom fram till att Sverige inte skulle balansera på gränsen till vad som skulle kunna tänkas strida mot de grundläggande fri- och rättigheterna samt att sanktionerna skulle framstå som rättvisa och rimliga.²⁷ Skattetillägg är en sanktion som är relativt ingripande och därför borde det enligt kommittén krävas någon slags skuld från den skattskyldige till att en oriktig uppgift har lämnats. Det skall krävas antingen en form av uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg skall kunna påföras. Till detta skall även tilläggas att kommittén ansåg att befrielse från skattetillägg trots uppsåt eller oaktsamhet fortfarande skulle kunna påföras.²⁸ Kommittén föreslog även en möjlighet till jämkning av skattetillägg för att kunna jämna ut uppenbara missförhållanden mellan skattetillägget och den oriktiga uppgiften. Trots att riskerna för att jämkning skulle leda till godtyckliga bedömningar och överväganden samt en splittrad praxis ansåg kommittén att fördelarna vägde tyngre än nackdelarna med anledning av att jämkningen var till de skattskyldigas fördel. Bland annat skulle då skattetillägg kunna påföras vid gränsfallsbedömningar, t.ex. då skattskyldig visat viss oaktsamhet men ändå relativt obetydlig oaktsamhet eller då fara för felaktigt beslut med hänsyn till kontrollmaterialet varit begränsat utan att man skulle kunna se det som ringa. En möjlighet till jämkning skulle även finnas för att proportionera ett synnerligen högt skattetillägg till ett mer passande belopp med hänsyn till oaktsamheten.²⁹

²⁵ Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

²⁶ SOU 2001:25 s. 13.

²⁷ SOU 2001:25 s. 156 ff.

²⁸ SOU 2001:25 s. 16.

²⁹ SOU 2001:25 s. 372 ff.

Europadomstolen har slagit fast att svenska skattetillägg är att anse som straff i Europakonventionens mening men att det svenska skattetilläggsystemet inte är oförenligt med artikel 6.1 och 6.2 i Europakonventionen.³⁰ Förenlighet med artikel 6 innebär bl.a. att den drabbade skall ha rätt till en domstolsprövning inom skälig tid. 29:5 BrB ger en allmän domstol möjlighet att ta hänsyn till sådana omständigheter vid utdömande av straff genom jämkning av straffet, varför denna möjlighet till jämkning även då borde finnas i mål om skattetillägg. För att rättssäkerheten skall kvarstå borde skattetillägg enligt kommittén kunna jämkas på grund av brister i skattesystemet, vilket annars skulle kunna leda till att orättvisa resultat uppkommer.³¹

Tankar om en förändring av TL och dess 5 kap. om särskilda avgifter uppkom i och med ovanstående kritik mot Sveriges skattetilläggsbestämmelsers förenlighet med Europakonventionens krav om skydd för de mänskliga fri- och rättigheterna. Framförallt riktades kritik mot förenligheten med artikel 6 i Europakonventionen. Kommitténs förslag accepterades i stort vid reformen 2003 och infördes i den nya TL med en jämningsmöjlighet till hälften eller en fjärdedel om en av befrielsegrunderna skulle föreligga. Jag kommer i avsnitt 2.4 göra en mer djupgående analys av artikel 6 som påverkat de svenska reglerna.

2.4 Artikel 6 Europakonventionen

Som tidigare anförts riktades kritik mot förenligheten med artikel 6 i Europakonventionen och de svenska skattetilläggen. Syftet med artikel 6 är att tillförsäkra den enskilde en opartisk prövning av rättsliga anspråk.³² Både fysiska och juridiska personer skall få del av dessa rättssäkerhetsgarantier.³³

Artikel 6.1 garanterar rätten till domstolsprövning samt en rättssäker process och lyder: *”Envar skall, när det gäller att pröva hans civila rättigheter och skyldigheter eller anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till opartisk och offentlig rättegång inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.”*

Medan artikel 6.2 fastställer oskuldspresumtionen:

³⁰ Janosevic mot Sverige (36985/97) samt Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige (34619/97).

³¹ SOU 2001:25 s. 373.

³² Prop. 2002/03:106 s. 60.

³³ SOU 2001:25 s. 132.

”Envar som blivit anklagad för brottslig gärning, skall betraktas som oskyldig intill dess hans skuld lagligen fastställts.”

Artikel 6 är tillämplig vid tvister rörande civila rättigheter eller skyldigheter samt vid anklagelse för brott. Skattetvister mellan skattskyldig och Skatteverket är inte att anse som civila rättigheter eller skyldigheter då detta område hör till centrala offentlighetsrättsliga området enligt dom i Europadomstolen.³⁴ Vid tvister angående skattetillägg föreligger dock inte endast ett offentlighetsrättsligt krav utan även frågor angående påförande av en sanktion uppkommer. Artikel 6 är då tillämplig på den del som rör skattetillägget.³⁵

Skattetillägg är en administrativ sanktion och Europadomstolen har påpekat att försiktighet vid påförande av en administrativ sanktion måste iaktas.³⁶ Att en myndighet beslutar och påför en så stor sanktion som skattetillägg utan att domstolsprövning sker måste granskas och övervägas noga. Oskuldspresumtionen i artikel 6.2 Europakonventionen måste noga iaktas. Med anledning av detta yttrande har Sverige tagit in nya bestämmelser om anstånd med betalningen av skattetillägg i nya TL.³⁷

Vid diskussion rörande huruvida det svenska skattetillägget är förenligt med Europakonventionens krav är det några rättssäkerhetsgarantier som är av särskilt intresse. Dessa kommer nedan att beröras var för sig med fokus på Europadomstolens domar; Janosevic, Västberga Taxi AB och Vulic.

2.4.1 Rättvis rättegång

Artikel 6 är en rättssäkerhetsgaranti som garanterar var och en rätten till en opartisk domstolsprövning och en rättssäker process.³⁸ Som tidigare påpekats är det endast avgörandet av saken, dvs. prövning av anklagelsen för brottet, som artikeln är tillämplig

³⁴ Ferrazzini mot Italien, dom den 12 juli 2001.

³⁵ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 15.

³⁶ Se bl.a. Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari 1994.

³⁷ 17:2a skattebetalningslagen, 2002/03:106 s. 185 f.

³⁸ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 14.

på.³⁹ Överklagandeprocessen inryms i de flesta fall också i artikelns tillämplighetsområde. Är en person redan dömd för en viss överträdelse är personen inte heller längre anklagad och artikel 6 kan inte längre garantera rätten till omprövning. Artikelns tillämplighet till dess frågan är slutligen avgjord.⁴⁰

Till att börja med måste en avgränsning göras för vad som anses vara ett brott. Europadomstolen använder sig av två metoder för att utröna om en gärning är en brottslig gärning.⁴¹ Den första metoden går ut på att gärningen för att ses som brottslig skall uppfylla följande tre rekvisit; gärningens klassificering i den interna rätten, gärningens art och straffets natur och svårighetsgrad.⁴² Den andra metoden går ut på att göra en helhetsbedömning vilken främst används då det gäller gärningar som traditionellt sett inte ses som brottsliga och är av en mer administrativ karaktär.⁴³ Det svenska skattetillägget faller således in under den här metoden.⁴⁴ I det franska målet Bendenoun ansåg Europadomstolen att det var fråga om en anklagelse av brott enligt artikel 6. Domstolen tittade gemensamt på fyra faktorer. Var och en för sig gav inte faktorerna gärningen en brottslig prägel, men sammantaget och kumulativt blev slutsatsen den motsatta.⁴⁵

I RÅ 2000 ref. 66 I och II fann Regeringsrätten att det svenska skattetillägget var en så pass hård sanktion att den kunde jämföras med ett straff och vid en samlad bedömning ansågs det därför falla in under artikel 6 i Europakonventionen. Regeringsrätten lägger i domen stor vikt vid syftet med sanktionen samt att det inte finns någon begränsning för hur stort det påförda beloppet kan bli, vilket i sin tur kan komma att påverka den enskildes ekonomi påtagligt. För att inte skattetillägget skall komma i konflikt med oskuldspresumtionen i artikel 6.2 krävs att prövningen görs nyanserat och inte allt för restriktivt.⁴⁶ Den 23 juli 2002 prövade Europadomstolen huruvida Sveriges skattetilläggsystem omfattades av Europakonventionen. Främst artikel 6 låg i

³⁹ Delcourt mot Belgien, dom den 17 januari 1970, SOU 2001:25 s. 162.

⁴⁰ SOU 2001:25 s. 133.

⁴¹ SOU 2001:25 s. 134 ff.

⁴² Engel m.fl. mot Holland, dom den 8 juni 1976, Öztürk mot Tyskland, dom den 21 februari 1984, Lutz mot Tyskland, dom den 25 augusti 1987.

⁴³ Deweer mot Belgien, dom den 27 februari 1980, Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari 1994, Air Canada mot Storbritannien, dom den 5 maj 1995.

⁴⁴ Se bl.a. SOU 2001:25 s. 139 f.

⁴⁵ Bendenoun mot Frankrike, dom den 24 februari 1994.

⁴⁶ Se vidare kapitel 2.4.2.

blickfånget, men frågan om systemet var förenligt med konventionens krav prövades också. Europadomstolen ansåg i likhet med Regeringsrätten att det svenska skattetilägget skulle inrymmas under artikel 6 i Europakonventionen.⁴⁷ Karaktären av skattetillegg var enligt Europadomstolen tillräckligt avskräckande och bestraffande att den skattskyldige skulle ådömas ett straffrättsligt ansvar med skattetillegg som en straffrättslig påföljd.⁴⁸

Om ett brott anses föreligga har den anklagade vissa rättigheter enligt artikel 6.1 Rätten till en rättvis rättegång och en domstolsprövning inom skälig tid är två av dessa rättigheter. I fallet Janosevic⁴⁹ tog det nästan tre år från det att klaganden överklagade beslutet från Skatteverket fram till dess att Skatteverket beslutade omprövningen. För klaganden i Västberga Taxi AB⁵⁰ meddelade Europadomstolen en dom snabbare än vad det tog för Sverige att ge klaganden en domstolsprövning. Då hade det gått 6,5 år sedan klaganden överklagat beslutet. Vad gäller Vulic⁵¹ tog det 2 år och 9 månader från det att Skatteverket omprövade sitt beslut till det att länsrätten prövade frågan. I dessa tre domar ansåg Europadomstolen att det gått alldeles för lång tid för klaganden att få en effektiv tillgång till domstolsprövning och förfarandet stred därmed mot artikel 6.1 i Europakonventionen. Europadomstolen hade även synpunkter på domstolsprocessens längd. I de ovanstående målen tog det mellan 4,5 till 6 år för att få frågan avgjord. Detta var enligt Europadomstolen oskäligt lång tid varför artikel 6.1 även var kränkt på denna punkt.

2.4.2 Oskuldspresumtionen

Innebörden av detta begrepp är att den enskilde skall betraktas som oskyldig intill dess att en dom har vunnit laga kraft.⁵² Då Skatteverket påför skattetillegg föreligger en presumtion om att den skattskyldige har gjort sig skyldig till klandervärt beteende.⁵³ För att inte detta påförande skall komma i konflikt med oskuldspresumtionen i artikel 6.2

⁴⁷ Janosevic mot Sverige (36985/97) samt Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige (34619/97).

⁴⁸ Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillegg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s 15.

⁴⁹ Janosevic mot Sverige (36985/97).

⁵⁰ Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige (34619/97).

⁵¹ Västberga Taxi AB & Vulic mot Sverige (34619/97).

⁵² Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillegg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 16.

⁵³ Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillegg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 16 f.

Europakonventionen krävs att den skattskyldige skall kunna försvara sig genom att påvisa att det inte är motiverat att påföra skattetillägg med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.⁵⁴ Enligt TL presumeras att den skattskyldige ousäktligt har lämnat en oriktig uppgift samt att det inte är oskäligt att påföra den skattskyldige skattetillägg. Sedan skall den skattskyldige motbevisa presumptionen för att undgå skattetillägg.⁵⁵ För att dessa krav skall uppfyllas har Sverige ett antal befrielsegrunder som kan leda till befrielse från skattetillägg om vissa omständigheter är uppfyllda. Både Regeringsrätten och Europadomstolen ansåg i tidigare anförda domar att oskuldspresumtionen var uppfylld då det svenska systemet innehåller ett antal subjektiva befrielsegrunder.⁵⁶ Ett straffrättsligt ansvar får inte utkrävas automatiskt för att de objektiva förutsättningarna är uppfyllda, utan den enskilde måste ha möjlighet att försvara sig med hjälp av anförande av subjektiva förhållanden.⁵⁷ Europadomstolen påpekade dock, i likhet med vad Regeringsrätten uttalat, att prövningen måste ske nyanserat och inte allt för restriktivt för att oskuldspresumtionen inte skall bli kränkt.⁵⁸

2.4.3 Proportionalitetsprincipen

Ett ingrepp mot någon skall stå i rimlig proportion med hänsyn till det samhällsintresse som skall tillgodoses.⁵⁹ Detta speglar proportionalitetsprincipen som hela Europakonventionen bygger på.⁶⁰ Regeringsrätten uttalade i RÅ 2001 ref. 66 I och II att ”ett sanktionsförfarande riktat mot överträdelser av den deklara- och uppgiftsskyldighet som åvilar de enskilda i skattesammanhang får anses tillgodose ett betydande allmänt intresse”. Med anledning av detta har lagstiftaren valt att införa ordet ”ursäktlig” vid befrielsegrunderna i TL, vilket direkt uttrycker proportionalitet mellan påföljden och försummelsen.⁶¹ Har uppgiften lämnats under förhållanden som kan anses ursäktliga kommer det att strida mot proportionalitetsprincipen och mot

⁵⁴ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 17.

⁵⁵ 5:1 och 5:14 TL.

⁵⁶ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 17.

⁵⁷ RÅ 2000 ref. 66 I och II.

⁵⁸ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 17.

⁵⁹ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 19.

⁶⁰ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 19.

⁶¹ Prop. 2002/03:106 s. 144 ff.

Europakonventionen om skattetillägg ändå påförs. Med hänsyn till detta samt att skattetillägg påförs med schablonmässiga belopp har de nya bestämmelserna om jämkning av skattetillägget införts.⁶²

2.5 Sammanfattning av förändringar i TL med anledning av Europakonventionens krav

Som tidigare anförts skedde stora förändringar av TL inför taxeringsåret 2004. De flesta förändringarna skedde på grund av den kritik som riktats mot det svenska skattetilläggsystemet med anledning av Europakonventionens rättssäkerhetskrav.

Definitionen av begreppet ”oriktig uppgift” infördes i 5:1 st. 2 TL. Lagstiftningen skall vara så klar och tydlig som det går utan att försämra rättssäkerheten. Att den enskilde så lätt som möjligt skall förstå vad som avses med en oriktig uppgift och förstå vilka skyldigheter han har, kräver att det skall finnas en definition av begreppet i lagen.⁶³

För att de svenska befrielsegrunderna utan tvekan skall vara förenliga med kraven i Europakonventionen förtydligades och kompletterades de med nya grunder i den stora förändringen.⁶⁴ Möjligheterna att göra nyanserade bedömningar är nu betydligt förbättrade och det svenska skattetilläggsystemet uppfyller därmed också Europakonventionens krav på en nyanserad och restriktiv prövning för att inte oskuldspresumtionen skall bli kränkt.

Ett förtydligande rör befrielse från skattetillägg om handläggningen tagit oskäligt lång tid utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet.⁶⁵ Detta härrör från de ovan kommenterade domarna från Europadomstolen. Rekviritet ”uppenbart oskäligt” för befrielse har sänkts till enbart ”oskäligt”. Detta innebär att den enskilde lättare kan undkomma skattetillägg och en generösare tillämpning av bestämmelsen har möjliggjorts.⁶⁶

⁶² Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 19.

⁶³ Prop. 2002/03:106 s. 116.

⁶⁴ Prop. 2002/03:106 s. 142 f.

⁶⁵ Se vidare kapitel 5.4.2.

⁶⁶ Prop. 2002/03:106 s. 144.

För alla befrielsegrunder har även en möjlighet till delvis befrielse införts.⁶⁷ Ibland kan fullt skattetillägg anses vara oproportionerligt och onödigt ingripande att påföra då beräkningarna är schablonmässiga. Med andledning av Europadomstolens påpekanden om proportionalitet har svensk lagstiftare valt att införa bestämmelser om att delvis befria från skattetillägg. Detta kan ske med 50 % respektive 25 % av det påförda beloppet.⁶⁸

3. Skattetillägg

3.1 Oriktig uppgift

För att skattetillägg skall kunna påföras krävs att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift.⁶⁹ Innehållet i begreppet oriktig uppgift reglerades tidigare i praxis. Från och med ändringen av TL år 2003 finns det en legaldefinition av begreppet i 5:1 st. 2 TL. Av stadgande framgår att en uppgift är oriktig om det klart framgår att en uppgift är felaktig eller om den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En oriktig uppgift bör dock aldrig anses ha lämnats, om uppgiften ensam eller tillsammans med den skattskyldiges uppgifter i övrigt utgjort ett tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Inte heller skall en uppgift anses oriktig om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Den oriktiga uppgiften skall enligt 5:1 st. 1 TL ha lämnats på annat sätt än muntligen till ledning för taxeringen eller ha lämnats i mål om taxeringen. Grund för skattetillägg kan bl.a. förekomma då den skattskyldige inte redovisat en skattepliktig inkomst eller då denne gjort avdrag för en kostnad som inte är avdragsgill. Den skattskyldige har därmed lagt till en oriktig uppgift till ledning för taxeringen.⁷⁰ Mål om taxering avser inte t.ex. mål om särskild avgift eller mål om pensionsgrundande inkomst. En förutsättning för att

⁶⁷ 5:14 1 st. TL.

⁶⁸ Prop. 2002/03:106 s. 147 ff.

⁶⁹ Skattetillägg kan även påföras vid skönstaxering i avsaknad av inlämnad självdeklaration, TL 5:2. Skattetillägget fungerar då som ett påtryckningsmedel för att få in en ifylld och undertecknad självdeklaration. Jag kommer dock inte att beröra detta område i min uppsats, utan går endast in på skattetillägg då oriktig uppgift har lämnats.

⁷⁰ Prop. 2002/03:106 s. 116.

uppgiften skall vara skattetilläggsgrundande är dock att den oriktiga uppgiften är till den skattskyldiges förmån och att den oriktiga uppgiften uppfyller rekvisiten i 5:1 TL.⁷¹

Bedömningen om oriktig uppgift lämnats skall inte endast utgå från vad den skattskyldige har lämnat eller gjort, utan bedömningen skall även göras utifrån uppgifter som den skattskyldige inte har lämnat. Så snart den skattskyldige ger intryck av att ha lämnat alla betydande upplysningar, skall om inte alla relevanta uppgifter uppgetts, en oriktig uppgift anses lämnad. För att detta skall komma i beaktande krävs dock att det är en uppgift som den skattskyldige är skyldig att lämna till Skatteverket.⁷² Om den skattskyldige uttryckligen lämnar en viss fråga öppen även om han varit skyldig att lämna fullständiga uppgifter kan han inte enbart på grund av detta anses ha lämnat en oriktig uppgift.⁷³ I detta fall har dock Skatteverket uppmärksamats i någon mån på att en eventuell uppgift eller fråga inte är besvarad, och Skatteverkets utredningsskyldighet torde träda in. Detsamma gäller om den skattskyldiges uppgifter inte kan uppfattas så att han ger intryck av att ha lämnat fullständiga uppgifter.⁷⁴ Sammanfattningsvis kan sägas att om den skattskyldige gör en klar och tydlig reservation för en specifik uppgift i deklarationen eller annan inkommen handling, kan han som regel inte påläggas skattetillägg. Det kan dock sannolikt inte vara acceptabelt att den skattskyldige reserverar sig mot samtliga lämnade uppgifter, arbetsbördan på Skatteverket kommer då att överstiga dess utredningsskyldighet.

Det finns inget krav på uppsåt vid lämnande av oriktig uppgift.⁷⁵ Som kommenteras i kapitel 2 har Sverige blivit anklagade för kränkning av Europakonventionen och dess dubbelbestraffningsförbud då vi påför skattskyldiga skattetillägg samtidigt som vi straffar dem för ett brott på grund av samma gärning. Skillnaden mellan instituten skattetillägg/eftertaxering och skattebrott/skatteförseelse/vårdslös skatteuppgift är de subjektiva förutsättningarna.⁷⁶ Det förutsätts således inget uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige för att denne skall kunna bli påförd skattetillägg. Vid skattetillägg

⁷¹ Detta eftersom skattetillägg endast tas ut på den skatt som den skattskyldige annars skulle undandragit staten. Är underlåtenheten till den skattskyldiges nackdel skulle inte heller någon vinning för denne ha skett.

⁷² Prop. 2002/03:106 s. 116.

⁷³ SOU 2001:25 s. 350.

⁷⁴ Frågan blir då om det skall ses som ett oriktigt yrkande enligt TL 5:8 p. 3. Se vidare kap. 3.1

⁷⁵ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 26.

⁷⁶ *Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, Kristianstad, 2005, s. 27.

krävs endast att uppgiften objektivt sett är oriktig.⁷⁷ Däremot kan de subjektiva förutsättningarna spela in då fråga blir om befrielse från skattetillägg föreligger.⁷⁸

För att skattetillägg skall kunna tas ut krävs att uppgiften prövats i sak, 5:1 st. 1 TL. Någon sakprövning sker inte om den skattskyldige återkallar sitt överklagande, eller om domstolen avvisar ett överklagande. Att observera är att det inte är nödvändigt att uppgiften lämnats först i domstol. Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i sin deklaration anses oriktig uppgift vara lämnad i mål om taxering. Har skattetillägg påförts på grund av oriktig uppgift i deklarationen kan inte ytterligare skattetillägg påföras senare i målet om fråga är om samma sak.⁷⁹

Att komma ihåg är att det är Skatteverket som har bevisbördan.⁸⁰ Detta leder också till att det i bedömningen om den skattskyldige utelämnat vissa uppgifter och upplysningar kan uppstå ett problem. Skatteverket måste skilja mellan en oriktig uppgift och ett oriktigt yrkande, ett s.k. öppet yrkande.⁸¹ Om ett oriktigt yrkande har gjorts föreligger inte längre grund för att påföra skattetillägg.⁸² Beviskravet vad gäller skattetillägg är högt och innebär att Skatteverket måste visa/styrka att uppgiften är oriktig.⁸³

Utöver frågan om ett oriktigt yrkande gjorts, måste även Skatteverket bedöma om den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsplikt eller om Skatteverkets utredningsansvar trätt i kraft.⁸⁴ Först efter detta kan ett övervägande och beslut angående påförande av skattetillägg ske.

3.1.1 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?

Oriktigt yrkande kan, på samma sätt som oriktig uppgift, uppkomma om den skattskyldige underlåtit att lämna en relevant uppgift eller lämnat en motstridig uppgift. Ett oriktigt yrkande föreligger bl.a. om den skattskyldige har redovisat de föreliggande

⁷⁷ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 26.

⁷⁸ Se vidare kapitel 5.

⁷⁹ Prop. 1991/92:43 s. 81, Prop. 2002/03:106 s. 118.

⁸⁰ Se vidare kapitel 3.4.

⁸¹ Se vidare kapitel 3.1.1.

⁸² Prop. 2002/03:106 s. 116.

⁸³ Detta är ett högt ställt beviskrav och skulle kunna jämföras med straffrättens ”ställt utom rimligt tvivel”. Prop. 2002/03:106 s. 118 f.

⁸⁴ Se kapitel 3.2 och 3.3.

sakförhållandena, men gjort en felaktig rättslig bedömning.⁸⁵ Det föreligger också ett oriktigt yrkande om Skatteverkets utredningsskyldighet träder in på grund av att vissa uppgifter är lämnade i deklarationen. Deklarationen är då ofullständig, men av övriga lämnade uppgifter kan man se att uppgifterna är motstridiga, orimliga eller att deklarationen är uppenbart bristfällig.⁸⁶ Gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande kvarstår dock. På grund av gränsdragningsproblemet måste frågans avgörande hänga på det faktiska resultatet av den skattskyldiges deklaration.⁸⁷

För att det skall vara fråga om ett oriktigt yrkande krävs således att yrkandet framgår av deklarationen eller av annan inlämnad handling till Skatteverket till ledning av taxeringen. Yrkandet får således inte vara dolt i underlaget för deklarationen, t.ex. i bokföringen. Är yrkandet dolt är det inte längre ett oriktigt yrkande utan kan ses som oriktig uppgift. Den skattskyldige måste också i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet för att det skall vara ett oriktigt yrkande.⁸⁸ Om den skattskyldige gjort vad som krävs och redovisat de uppgifter som begärts och om dessa uppgifter är rimliga, men att det skattskyldige felbedömt en skatteregel eller en fråga, skall inte en oriktig uppgift anses föreligga utan då har den skattskyldige framställt ett oriktigt yrkande. Oriktigt yrkande kan som sagt också föreligga om uppgifterna i deklarationen varit ofullständiga men att det av övriga tillgängliga uppgifter framstår som motstridiga. Så kan vara fallet om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklarationen men det rätta förhållandet framgår klart av en bilaga till deklarationen. Likaså gäller uppenbara brister i deklarationen.⁸⁹ De två sista möjliga situationerna kan vara extra svåra att bedöma om uppgiften är oriktig eller endast ett oriktigt yrkande. Detta då frågeställningen är mer subjektiv än i fallet om något är dolt för Skatteverket. Om en uppgift är motstridig eller om deklarationen är uppenbart bristfällig kan skilja sig mycket åt mellan olika handläggare och olika skattekontor. Det avgörande i en sådan situation torde då vara hur stor tydlighet bristerna i deklarationen har varit. Frågan Skatteverket bör ställa sig är; hur stor är risken för att Skatteverket skall vilseledas.⁹⁰

⁸⁵ Prop. 2002/03:106 s. 116.

⁸⁶ Prop. 2002/03:106 s. 118.

⁸⁷ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 29.

⁸⁸ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 44.

⁸⁹ Prop. 2002/03:106 s. 117, prop. 2002/03:106 s. 233.

⁹⁰ Detta påverkar i sig Skatteverkets utredningsansvar. Se vidare kapitel 3.3. Jfr fara för skatteundandragande, 2 § skattebrottslagen.

Värt att notera är att för att frågan om oriktigt yrkande ens skall komma ifråga krävs att den skattskyldige inte har lämnat någon oriktig uppgift i sak som har relevans för bedömningen av frågan.⁹¹ Ren och skär lögn från den skattskyldige kan således inte bli oriktigt yrkande utan går som oriktig uppgift. Om bristerna varit omöjliga för Skatteverket att utläsa kan man inte lägga belastningen på Skatteverket och Skatteverket kan därför inte anses ha brustit i sin utredningsskyldighet. Den skattskyldige har då redan innan brutit mot sin uppgiftsskyldighet och ett påförande av skattetillägg kan bli aktuellt.⁹²

Anser man att ett oriktigt yrkande gjorts, kan som tidigare anförts inte skattetillägg tas ut, 5:8 p. 3. TL Denna bestämmelse får ses som ett förtydligande av 5:1 TL och är inte en bestämmelse som får någon rättsverkan på egen hand.⁹³

3.2 Uppgiftsskyldighet

För att kunna ålägga en skattskyldig skattetillägg förutsätts som sagts att den skattskyldige brustit i sin uppgiftsskyldighet. Det är därför av intresse att utreda vilken uppgiftsskyldighet som den skattskyldige har och vilken omfattning denna skyldighet har.

Enligt 1:2 LSK skall den skattskyldige i självdeklaration lämna upplysningar till ledning för taxeringen. I lagens 3 kap. anges vad självdeklarationen skall innehålla. Förutom vissa särskilt angivna uppgifter skall den skattskyldige lämna de övriga uppgifter som skattemyndigheten behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut.⁹⁴ I 3:1 p. 1-6 LSK regleras den s.k. obligatoriska uppgiftsskyldigheten. Med detta avses de nödvändiga identifikationsuppgifter, uppgifter om inkomster och kostnader i respektive inkomstslag, uppgifter om tillgångar och skulder, samt alla övriga nödvändiga uppgifter som behövs för att kunna beräkna diverse skatter och avgifter. 3:1 p. 7 LSK stadgar den s.k. fakultativa uppgiftsskyldigheten. Detta innebär att den skattskyldige har en uppgiftsskyldighet vad avser alla övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta

⁹¹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 28.

⁹² SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 28 f.

⁹³ Prop. 2002/03:106 s. 55.

⁹⁴ Prop. 2002/03:106 s. 116.

ett riktigt taxeringsbeslut.⁹⁵ Att uppgiftsskyldigheten fullgörs är en nödvändig förutsättning för att skattesystemet skall kunna verka på avsett sätt. Skatteverket är beroende av att effektiva sanktioner finns mot uppgiftspliktiga som inte medverkar genom att lämna självdeklaration, kontrolluppgifter, m.m. Ett syfte med sanktionssystemet är att det skall verka för att korrekta uppgifter lämnas. Då det är den skattskyldige som bäst känner till sin egen situation och som bäst kan avgöra vilka uppgifter som skall lämnas har man ålagt den skattskyldige denna skyldighet.⁹⁶ De skattskyldigas uppgiftsskyldighet utgör således idag en väsentlig beståndsdel för taxeringen och det skall inte stickas under stolen med att denna uppgiftsskyldighet är relativt omfattande.⁹⁷

Den skattskyldige kan inte enbart nöja sig med att lämna beloppsmässiga uppgifter, utan måste även lämna övriga upplysningar som krävs för att Skatteverket skall kunna ta ett riktigt beslut. För att det objektivt sett skall vara möjligt att fastställa om kostnader som den skattskyldige drar av är avdragsgilla måste dessa kostnader kunna styrkas. Likaså måste den skattskyldige upplysa om intäkter som han anser är skattefria men där bedömningen kan vara olika och utgången inte helt glasklar.⁹⁸ Den skattskyldige måste därför redovisa alla de uppgifter som kan vara av relevans och som Skatteverket skall ha kännedom om för att kunna avgöra vilket beslut i taxeringen som skall tas. I RÅ 2003 ref. 4 kom man fram till att 3:1 LSK innefattar en tämligen långtgående uppgiftsplikt. Det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att skattemyndigheten kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet.⁹⁹

Uppgift som är förtryckt skall, om den är felaktig, rättas av den skattskyldige, 3:3 LSK. Trots att uppgiften inte är lämnad av den skattskyldige är denne skyldig att upplysa Skatteverket om att uppgiften är felaktig. Underlåter den skattskyldige att meddela

⁹⁵ Den fakultativa uppgiftsskyldigheten är idag relativt förlegad då skattskyldig enligt gällande rätt är skyldig att lämna kompletterande upplysningar till ledning för taxering. Tidigare kunde den skattskyldige drabbas av sanktioner vad gällde den obligatoriska uppgiftsskyldigheten och istället använda sig av den fakultativa för att komplettera och undgå sanktion. Se *Simon Almedal*, Teresa, Skattemanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm, 2005, s 126 f.

⁹⁶ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 33.

⁹⁷ Prop. 1991/92:43 s. 62.

⁹⁸ Prop. 2001/02:25 s. 162 f.

⁹⁹ Se även RÅ 1998 ref. 58 II och RÅ 2006 ref. 25.

Skatteverket om den förtryckta felaktigheten kan oriktig uppgift anses föreligga och skattetillägg kan bli aktuellt.¹⁰⁰

I bedömningen av om den skattskyldige fullgjort sin uppgiftsskyldighet tas endast hänsyn till årets taxering och inte till uppgifter som den skattskyldige tidigare lämnat. Detta framkommer bl.a. i målen RÅ 1978 1:73 och RÅ 1980 1:52.¹⁰¹

Vissa uppgifter är dock inte av väsentlighet. Så är fallet med notorisk fakta,¹⁰² vilket lagstiftaren utgår från är allmänt känt och vedertaget och därför inte heller behöver upplysas om. Exempel på notoriskt faktum gavs i RÅ 1992 not. 3 där den skattskyldiges tillgång till allmänna kommunikationsmedel för resor mellan bostad och arbetsplats var ett förhållande som fick anses allmänt veterligt. Om den skattskyldige skulle behöva upplysa om detta skulle dennes uppgiftsskyldighet utökas i stor omfattning och Skatteverkets arbetsbelastning skulle öka då detta skulle betunga utredningarna. Att observera är att det skall avse notoriska fakta som är allmänt känt över hela landet och inte enbart inom en viss region i Sverige i och med att deklARATIONERNA idag i stort sett kan granskas vart som helst i landet.¹⁰³ Omständigheter som inträffat efter att inlämning av självdeklarationen gjorts är heller inte uppgifter som kan åläggas den skattskyldige att upplysa Skatteverket om.¹⁰⁴ Rättsläget är lite oklart om hur frågan bedöms om den skattskyldige har lämnat in deklARATIONEN men med viss säkerhet känner till och misstänker att en för taxeringen väsentlig händelse kommer att inträffa inom en snar framtid efter ingivandet av deklARATIONEN. I RÅ 1980 1:3 uppgav den skattskyldige att han sålt alla sina mjölkkor på grund av sjukdom. Intäkten togs därför upp som realisation och inte som inkomst. Den skattskyldige uppgav även att verksamheten idag endast var inriktad på köttproduktion. Året senare skaffade den skattskyldige ny mjölkdjursboskap och fråga uppstod om den skattskyldige lämnat oriktigt uppgift genom att framstå som om han lagt ned mjölkproduktionen. Domstolen ansåg att det

¹⁰⁰ Prop. 2001/02:25 s. 164.

¹⁰¹ Hänsyn tas endast till den aktuella taxeringen och det har ingen betydelse vad den skattskyldige tidigare fått för beslut. Inte heller det faktum att tillräckliga uppgifter kunnat läsas ut av tidigare års deklARATIONER spelade någon roll. Den skattskyldige ansågs ha lämnat oriktig uppgift genom att inte upplysa i deklARATIONEN om att ett tidigare beslut tagits.

¹⁰² Uppgift som är allmänt veterlig, RB 35:2 st. 1. Trots att reglerna i RB inte formellt är tillämpliga på taxeringsprocessen innehåller de dock vissa allmänna rättsgrundsåTSETER, vilka skall gälla i alla rättsliga processer.

¹⁰³ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 39.

¹⁰⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 40.

inte gick att styrka att den skattskyldige hade för avsikt att starta mjölkproduktionen igen vid deklarationens inlämnande och eftertaxering vägrades. Den skattskyldige ansågs endast ha lämnat sin uppfattning i en rättsfråga. RÅ 1999 not. 73 berörde frågan då det vid tidpunkten för deklarationen avlämnande fanns ett bakomliggande inte avgjort mål hos domstol, vilket skulle kunna få betydelse vid taxeringen. Den skattskyldige ansågs inte ha brutit mot sin uppgiftsskyldighet då han inte upplyst om den pågående processen. Regeringsrätten menade att trots att utgången i målet med stor sannolikhet skulle leda till att den skattskyldiges taxering skulle ha behandlats annorlunda, kunde inte detta medföra någon uppgiftsskyldighet då utgången fortfarande var oviss. Detta mål visar klart och tydligt att pågående förhållanden eller senare inträffade händelser inte skall leda till att oriktig uppgift föreligger om den skattskyldige missat att upplysa om uppgiften. I ett senare mål fastställs rättsläget än tydligare. Målet RÅ 2006 ref. 25 handlade om huruvida oriktig uppgift kunde anses lämnad på grund av ett senare tillkommet avgörande i en instans. Regeringsrätten ansåg att så inte kunde anses vara fallet. Börje Leidhammar har kommenterat fallet.¹⁰⁵ Han anser att Regeringsrätten bedömt frågan helt korrekt, men menar att ett mer naturligt sätt att se på saken hade varit att konstaterat att någon oriktig uppgift över huvud taget inte lämnats på grund av att rättsläget var sådant att uppgiften inte var felaktig vid deklarationstillfället. Endast det förhållandet att praxis senare ändrar sig skall inte kunna leda till eftertaxering på grund av felaktigt lämnad uppgift.¹⁰⁶

Sammanfattningsvis sträcker sig således uppgiftsskyldigheten tämligen långt och innefattar ett brett spektra av skyldigheter för den skattskyldige. Uppgifterna som lämnas skall vara så fullständiga och precisa att Skatteverket kan ta ett riktigt beslut utifrån uppgifterna. Att komma ihåg är att om den skattskyldige brister i sin uppgiftsskyldighet, kan oriktig uppgift föreligga och skattetillägg kan tas ut. Undantag gäller notoriska fakta och omständigheter som inträffat efter inlämnande av deklarationen. Om de ofullständiga uppgifterna innebär att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet inträder föreligger en brist i uppgiftsskyldigheten från den

¹⁰⁵ SN 2007 nr. 6 s. 321.

¹⁰⁶ En eftertaxering skulle vara direkt stridande mot principen om gynnande beslut. Det skulle bli allt för rättsosäkert om den skattskyldige inte skulle kunna räkna med att Skatteverkets beslut av hans taxering skulle vara korrekt. Att lämna uppgift om något som inte ännu är gällande rätt, oavsett om det tas i form av lagstiftning, praxis, doktrin eller sedvana, skall den skattskyldige inte åläggas denna skyldighet då uppgifterna ligger utom hans kontroll.

skattskyldige. Uppgiften anses dock vara ett oriktigt yrkande och inte en oriktig uppgift och skattetillägg kan därför inte tas ut.

3.3 Utredningsskyldighet

Skatteverket har en allmän utredningsskyldighet och en särskild utredningsskyldighet. Den allmänna rör frågan om den materiella delen är fullgjord, medan den särskilda rör bedömningen om oriktig uppgift lämnats och om skattetillägg kan påföras. Jag kommer i det följande att redogöra för respektive utredningsskyldighet.

3.3.1 Den allmänna utredningsskyldigheten

Den allmänna utredningsskyldigheten regleras i 3:1 TL och stadgar att Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Detta är ett uttryck för officialprincipen.¹⁰⁷ Så kan vara fallet om deklARATIONEN innehåller motstridiga eller otydliga uppgifter eller om den skattskyldige gjort ett öppet yrkande.¹⁰⁸ Officialprincipen aktualiseras således vid anmärkningsvärda uppgifter från den skattskyldige.¹⁰⁹ 1:9 RF anger att domstolar och förvaltningsmyndigheter samt övriga som fullgör uppgifter inom den allmänna förvaltningen skall beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. Detta får betydelse för hur en myndighet skall behandla ärenden som hamnar hos den. Innebörden av utredningsansvaret varierar beroende på bl.a. vad ärendet gäller och vem som har tagit initiativet till det. När en myndighet vidtar åtgärder i allmänt intresse vilar utredningsansvaret tyngre på myndigheten än i ärenden där en enskild begär att få en förmån av samhället.¹¹⁰ TL innehåller ett uttryckligt stadgande av den allmänna utredningsskyldigheten, men även 4 § FL¹¹¹ gör uttryck för officialprincipen.¹¹² Det primära syftet med regeln är att Skatteverket skall ha ett så bra beslutsunderlag som möjligt för att kunna leva upp till de tidigare nämnda principerna, nämligen en rättvis och likformig taxering. Ett annat syfte är att företa utredningen så långt ner i instanskedjan som möjligt. På så sätt minskas

¹⁰⁷ Almgren, Karin, *Leidhammar*, Börje, Skatteprocessen, Stockholm, 2004, s. 18.

¹⁰⁸ Gäverth, Leif, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, SN 2005 s. 705.

¹⁰⁹ Almgren, Karin, *Leidhammar*, Börje, Skattetillägg och skattebrott, Stockholm, 2006, s. 45.

¹¹⁰ Prop. 2002/03:128 s. 55. Uttalande avser visserligen SBL men utredningsansvarets grunder torde vara detsamma i de skatterättsliga lagarna.

¹¹¹ SFS 1986:223.

¹¹² Jfr även 8 § FPL om förvaltningsdomstolarnas utredningsansvar.

onödigt långdragna processer för den skattskyldige samtidigt som kostnaderna hos Skatteverket hålls nere.¹¹³

Skatteverket är såsom en åklagare lagstadgad att se objektivt på saken och skall därför beakta både den skattskyldiges fördelar och dennes nackdelar. Alla uppgifter som Skatteverket har att tillgå kan därför sägas ingå i utredningsskyldigheten. Det innebär att inte enbart den inlämnade deklARATIONEN skall ligga till grund för beslut, utan även allt kringliggande kontrollmaterial och övriga uppgifter som Skatteverket har att tillgå.¹¹⁴

3.3.2 Den särskilda utredningsskyldigheten

Om den särskilda utredningsskyldigheten föreligger kan inte en oriktig uppgift anses vara lämnad i och med att Skatteverket då uppmärksammas tillräckligt. Den särskilda utredningsskyldigheten uppkommer dock endast om felet framgår av de uppgifter som den skattskyldige har lämnat till ledning för det aktuella årets taxering. Om felet först framkommer efter en jämförelse med tillgängligt kontrollmaterial föreligger ingen särskild utredningsskyldighet och den skattskyldige kan då anses ha lämnat oriktig uppgift.¹¹⁵ I RÅ 2003 ref. 4 beskriver Regeringsrätten Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet på följande vis. *”Skattemyndigheten skall enligt 3 kap. 1 § TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna otydliga eller motstridiga eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan skattemyndighetens utredningsansvar aktualiseras.”* Eftersom det endast är en oriktig uppgift som kan medföra skattetillägg krävs att det görs en bedömning om den särskilda utredningsskyldigheten trätt in, vilken kommer att avgöra om oriktig uppgift eller oriktigt yrkande föreligger. Det är en svår gränsdragning att avgöra om det föreligger en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande.¹¹⁶

Efter en genomgång av tillgänglig praxis på området kan man dra slutsatsen att domstolarna anser att bedömningen av huruvida den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift eller inte skall göras i två steg. Till att börja med skall en prövning göras om den skattskyldige har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter i sin deklARATION. Om

¹¹³ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 29 f.

¹¹⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 30.

¹¹⁵ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 30.

¹¹⁶ Vilket även kommenteras i kapitel 3.1.1.

svaret på denna fråga är jakande skall en prövning göras huruvida Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har trätt in eller inte. I det följande skall jag ge en genomgång på hur detta artar sig i olika situationer genom förarbeten och praxis.

3.3.2.1 Alla relevanta uppgifter finns tillgängliga

Om den skattskyldige har lämnat alla relevanta uppgifter som krävs för att Skatteverket skall kunna fatta ett korrekt beslut, men gjort en felaktig rättslig bedömning skall inte oriktig uppgift anses föreligga.¹¹⁷ Ett exempel på detta kan vara om den skattskyldige öppet yrkar avdrag för amortering på lån. Den skattskyldige har då lämnat alla nödvändiga uppgifter som krävs för att Skatteverket skall kunna ta rätt beslut och ansvaret åvilar inte längre den skattskyldige för att taxeringen blir korrekt. Ett oriktigt yrkande har således skett.¹¹⁸

Skatteverket skall vid en normalt noggrann granskning kunna upptäcka felaktigt placerade uppgifter och sätta dem i sitt sammanhang.¹¹⁹ Den skattskyldige behöver således inte ha lämnat in rätt blankett eller lämnat uppgift under rätt rubrik,¹²⁰ men det skall framgå vad avdraget avser vid en normal granskning genom att den skattskyldige upplyst Skatteverket om detta med tydlighet.¹²¹ I motiven uttalas att det föreligger ett krav på öppen redovisning av tvivelaktiga spörsmål från den skattskyldige.¹²² Detta torde innebära att uppgifterna skall lämnas med sådan tydlighet så att innebörden och sammanhanget klart framgår för den granskande handläggaren på Skatteverket. En s.k. uppgiftssplittring kan leda till att oriktig uppgift lämnats till Skatteverket. Detta innebär att den skattskyldige lämnat uppgifter på flera ställen i deklarationen eller handlingar vid sidan om, men inget klart framställt yrkande föreligger.¹²³ Det anses då inte ligga

¹¹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 118.

¹¹⁸ Se vidare kapitel 3.1.1.

¹¹⁹ Vad normal noggrann granskning betyder kan ifrågasättas, men jag anser att en kunnig handläggare med relativt goda skatterättsliga kunskaper skall kunna upptäcka felet vid en överblick av den inlämnade deklarationen.

¹²⁰ Ett vanligt förekommande fel är att den skattskyldige redovisat försäljning av lantbruk på blankett K5 och inte K7.

¹²¹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 45.

¹²² Prop. 1971:10 s. 266.

¹²³ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 45.

inom ramen för Skatteverkets utredningsskyldighet att sätta ihop uppgifter och frågor och på så sätt komma fram till det den skattskyldige egentligen lämnat uppgift om.¹²⁴

3.3.2.2 Inga uppgifter är lämnade

Har den skattskyldige haft beskattningsbara inkomster, men inte lämnat uppgift om dessa föreligger oriktig uppgift. Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet träder då inte ens in.¹²⁵ Likaså gäller om den skattskyldige yrkat avdrag för utgifter som inte är avdragsgilla i bokföringen, men inte redovisat detta öppet på den inlämnade deklARATIONEN.¹²⁶ Är fallet dock sådant att det är uppenbart att en uppgift saknas eller att avsaknaden av en uppgift strider mot någon uppgift som lämnats i deklARATIONEN kan Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet träda in trots att en översiktlig granskning inte ger vid handen att det finns ett fel i deklARATIONEN.¹²⁷

3.3.2.3 Falska uppgifter

Ett annat fall då Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet inte träder in är då den skattskyldige lämnat falska uppgifter. Detta är fallet då den skattskyldige gör avdrag för kostnader som han inte har haft eller redovisat en inkomst eller förmån till för lågt belopp. Även här torde det inte vara några större gränsdragningsproblem huruvida oriktig uppgift lämnats eller inte i och med att den skattskyldige rent faktiskt lämnat en oriktig uppgift. Skulle fallet vara så att felaktigheten är så uppenbar att Skatteverket utan tvekan kan bortse från uppgiften, kan utredningsskyldigheten träda in och leda till att skattetillägg inte kan tas ut.¹²⁸ Det skall dock mycket till för att felaktigheten skall anses så uppenbar.¹²⁹

3.3.2.4 Sidoupplysningar

Som tidigare anförts har den skattskyldige en uppgiftsskyldighet och i 3:1 LSK finns generella bestämmelser om vad uppgiftsskyldigheten innefattar. 3:1 p. 7 LSK är särskilt

¹²⁴ Jag anser att den skattskyldige då redan brustit i sin uppgiftsskyldighet och lämnat vilseledande uppgifter till Skatteverket, med avsikt att förvilla och bli taxerad på ett mer gynnsamt sätt än vad som skulle ske om uppgifterna satt ihop i sitt sammanhang.

¹²⁵ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 45 f.

¹²⁶ Se även kapitel 3.1.1.

¹²⁷ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 46 f.

¹²⁸ Jfr 5:1 st. 2 TL, ”orimlig uppgift”.

¹²⁹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 48.

intressant i den här frågan. Den stadgar att den skattskyldige skall lämna de övriga upplysningar som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett riktigt taxeringsbeslut. Har inte den skattskyldige lämnat behövliga sidoupplysningar kan oriktig uppgift föreligga. Det avgörande blir då om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet träder in på grund av bristen i uppgiftslämnandet.

RÅ 1979 Aa 84 visar i vilket fall avsaknad av sidoupplysningar kan leda till att oriktig uppgift anses lämnad. Den skattskyldige hade i fallet redovisat traktamentsersättning från sin arbetsgivare och samtidigt gjort avdrag för ökade levnadskostnader med samma belopp. Han hade inte angivit var arbetet hade utförts eller lämnat någon annan upplysning av relevans. Efter en revision framkom att den skattskyldige endast hade arbetat på den vanliga verksamhetsorten och således inte haft ökade levnadskostnader enligt lagen. Domstolarna kom fram till att den skattskyldige genom att begära avdrag för ökade levnadskostnader utan att upplysa om var arbetet utförts gett sken av att arbetet utförts utanför verksamhetsorten. Skatteverket hade inte fått in alla nödvändiga sidoupplysningar och en oriktig uppgift ansågs vara lämnad. RÅ 1999 ref. 59 visar att ett bolag ansågs lämna oriktig uppgift då det yrkade avdrag för underskott från tidigare år, men inte lämnade någon upplysning om att de erhållit ackord några år tidigare.

Generellt kan sägas att den skattskyldiges uppgiftsskyldighet sträcker sig långt och den skattskyldige måste ha relativt goda kunskaper om skattelagstiftningen och rättspraxis för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet till fullo. Regeringsrätten uttalar i RÅ 1989 ref. 32 att den skattskyldiges underlåtenhet att självmant upplysa om det uppkomna arvskiftet utgjorde ett sådant förtigande som jämförelse med oriktig uppgift. Grund för påförande av skattetillägg förelåg därför. Emellertid fann Regeringsrätten i målet att med hänsyn till att uppgiftsskyldigheten i förevarande fall gällde en komplicerad skatterättslig fråga borde skattetillägget efterges med stöd av dåvarande 116 h § TL. Den skattskyldiges uppgiftsplikt begränsas således endast vid mycket svåra och komplicerade ärenden. Det finns alltså en liten gråzon även i det här området.

I RÅ 2004 not. 98 ansågs inte den skattskyldige som bedrev näringsverksamhet ha lämnat oriktig uppgift. Under rubriken ”Allmänt avdrag” hade den skattskyldige yrkat avdrag för underskott av näringsverksamhet som får kvittas mot förvärvsinkomst. Beloppet som får kvittas är begränsat till 100 000 kr om det inte är fråga om underskott

från litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet.¹³⁰ Domstolen ansåg det uteslutet att underskottet kunde uppkomma från en litterär, konstnärlig eller annan jämförlig verksamhet och därför hade inte det lagliga underskottet kunnat vara större än 100 000 kr. Trots att den skattskyldige inte deklarerat enligt de lagstadgade reglerna hade således Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet trätt in genom att ett högre avdrag än 100 000 kr var orimligt.

Redovisning på fel blankett är också ett vanligt förekommande fel som inte medför att oriktig uppgift föreligger om Skatteverket åtminstone kan förstå vad den skattskyldige försökt att redovisa. Att fel metod eller liknande använts ryms inom Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet och skall inte medföra oriktig uppgift och skattetillägg. Exempel kan vara att den skattskyldige redovisat kapitalinkomst enligt konventionell metod istället för enligt schablonmetoden.¹³¹ I fall då den skattskyldige lämnat vissa uppgifter men inte alla, torde både Skatteverkets allmänna och särskilda utredningsskyldighet träda in, åtminstone ökar kraven på respektive utredningsskyldighet. Upplysningarna som lämnas får dock inte vara oriktiga i sak, vilseledande eller missvisande.¹³²

Sammanfattningsvis krävs det att det är fråga om uppgifter i aktuell deklaration för att Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet skall träda i kraft. Det skall också vara närmast uteslutet att uppgifterna skall godtas. Så kan vara fallet vid motstridiga uppgifter, onormala uppgifter eller då det är uppenbart att uppgift saknas. Slutligen, har den skattskyldige lämnat sidoupplysningar av något slag, kan detta medföra att den särskilda utredningsskyldigheten tar över och utesluter att oriktig uppgift föreligger.

3.4 Bevisning

Huvudprincipen då ingen lagstadgad regel finns vad avser bevisning är att den som har lättast att prestera bevisning också skall ta på sig det ansvaret. Detta leder till att Skatteverket bär risken i fråga om fakta som är relevanta för intäktssidan, medan den skattskyldige bär risken i fråga om fakta som är relevanta på kostnadssidan. För att

¹³⁰ 62:3 och 62:4 IL.

¹³¹ Se bl.a. RÅ 1967 ref. 50 och RÅ 1975 ref. 84.

¹³² SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 54.

Skatteverket skall kunna lägga till en intäkt, krävs att det framstår som sannolikt att intäkten faktiskt har funnits och att deklarerade intäkter är felaktiga.¹³³

Vid mål om skattetillägg är det Skatteverket som skall visa att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift och att förutsättningar för att påföra skattetillägg föreligger, vilket ger uttryck för den s.k. subjektiva bevisbördan. Detta innebär att Skatteverket bär risken för att sådana fakta som är avgörande för den rättsliga bedömningen klarläggs med tillräcklig grad av sannolikhet.¹³⁴ Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2000 not. 132, som gällde eftertaxering och skattetillägg, anfört att det är det allmänna som i en taxeringsprocess har att styrka förekomsten av ett oriktigt meddelande, vilket idag är detsamma som oriktig uppgift. Efter att ha redogjort för vad som framkommit av utredningen i målet anför Regeringsrätten att de uppgifter som den skattskyldige lämnat mot bakgrund av vad som framkommit i utredningen inte "visats" vara oriktiga. Domen förtydligar att Skatteverket ensam har ålagts bevisbördan på grund av rättssäkerhetsskäl.

Beviskravet i mål om skattetillägg ligger högt och regleras i 5:1 st. 2 TL, detta kallas också för den objektiva bevisbördan och innebär således vad som utgör tillräckligt med bevis. I 5:1 st. 2 TL uppställs kravet "klart framgå".¹³⁵ Detta innebär att det klart skall framgå att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. Framgår inte detta kan inte oriktig uppgift komma i fråga.¹³⁶

I praxis brukar beviskravet uttryckas som visat vid påförande av skattetillägg.¹³⁷ Enligt gällande rätt ställs större krav på bevisningens styrka vid frågan om att ta ut skattetillägg än i den ordinarie taxeringsprocessen.¹³⁸ Beviskravet i den ordinarie taxeringsprocessen är att förekomsten av en omständighet skall vara "sannolik".¹³⁹

¹³³ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 75.

¹³⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 76.

¹³⁵ Beviskravet "klart framgå" infördes i samband med den senaste omarbetningen av skattetilläggssystemet och ersatte det tidigare begreppet "befinns oriktig". Förändringen är dock enbart en språklig sådan och innebär inte någon skillnad i själva bevisstyrkan. Den tidigare använda termen ansågs vara språkligt svårbegriplig och omodern. Prop. 2002/03:106 s. 233.

¹³⁶ Andra beviskrav avseende skönstaxering finns men berörs inte i det här arbetet.

¹³⁷ Även styrkt och mycket sannolikt är vanligt förekommande.

¹³⁸ Se bl.a. RÅ 2002 ref. 31; Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 28.

¹³⁹ Se bl.a. RÅ 1983 Aa 39.

Enligt prop. 2002/03:106 s. 119 skall en skattskyldig få begärt avdrag om denne kan göra sannolikt att kostnaden i fråga funnits.¹⁴⁰ Skattetilläggskommittén ansåg vid utredningen att beviskravet skulle vara ”utom rimligt tvivel” då skattetillägg anses vara ett straff enligt Europakonventionen och att vi därför också skulle ha en sådan benämning på beviskravet.¹⁴¹ I propositionen anges att Sverige inte behöver anpassa skattetilläggsbestämmelserna på så sätt att vi ändrar beteckningar och utformar bestämmelserna enligt en straffrättslig modell.¹⁴² Huvudsaken är att vi uppfyller kraven i Europakonventionen och garanterar uppställda rättssäkerhetsgarantier i artikel 6. Beviskravet ”klart framgår” eller ”mycket sannolikt” uppfyller Europakonventionens ställda krav. Att poängtera är att det ligger i sakens natur att oriktigheten måste framgå efter att någon form av utredning har skett. Annars skulle inte oriktig uppgift föreligga då det inte skulle finnas någon risk att Skatteverket skulle ge ett felaktigt beslut vid taxeringen.

3.5 Beräkning av skattetillägg

3.5.1 Underlaget

Skattetillägg beräknas med den undandragna skatten som underlag. Den undandragna skatten skall anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den godtagits, 5:4 TL. Härmed avses inte bara skattelättnad för den skattskyldige utan också för dennes make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med den skattskyldige. Den undandragna skatten eller skattelättnaden kan antingen bestå i att skatt inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits eller i att skatt tillgodoräknats med felaktigt belopp.¹⁴³ Påförande av skattetillägg förutsätter således ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och skattelättnaden på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts.¹⁴⁴ Utgångspunkten för uttag av skattetillägg är att skattetillägget skall beräknas på en faktisk skatt. I vissa fall skall dock skattetillägget beräknas på en fiktiv skatt. Ett

¹⁴⁰ Se även RÅ 2000 not. 132.

¹⁴¹ SOU 2001:25 s. 212 och SOU 2001:25 s. 228.

¹⁴² Prop. 2002/03:106 s. 119.

¹⁴³ Prop. 2002/03:106 s. 157.

¹⁴⁴ Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad 2005, s. 36.

exempel på den sistnämnda situationen kan vara då den oriktiga uppgiften har påverkat storleken av ett redovisat underskott i näringsverksamhet eller tjänst.¹⁴⁵

3.5.2 Uttagsprocent

Som huvudregel tas skattetillägg ut med 40 % vid inkomsttaxeringen enligt 5:4 st. 1 TL.

¹⁴⁶ Detta är dock huvudregeln och är en av fyra typsituationer. En annan situation är underskottssituationer. Skattetillägget beräknas då på en fiktiv skatt. Skattetillägget skall fortfarande vara 40 %, men det beräknas inte på den undanhållna skatten utan på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört, 5:6 TL. Den tredje situationen är den då det finns normalt tillgängligt kontrollmaterial. Skattetillägget skall, om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterialet, beräknas med 10 % av underlaget för skattetillägg.¹⁴⁷ I RÅ 2002 ref. 75 fann Regeringsrätten att en skattskyldig lämnat oriktig uppgift då han inte redovisat en fastighetsförsäljning. Fastighetsförsäljningar framgår av fastighetsregistret och skattetillägg skulle därför beräknas enligt den lägre procentsatsen, dvs. 10 %. Att observera är att det inte är fråga om sådant obligatoriskt kontrollmaterial som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK.¹⁴⁸ Den skattskyldiges självdeklaration från föregående år är också sådant kontrollmaterial som motiverar 10 % skattetillägg. Slutligen handlar den fjärde typsituationen om periodiseringsfel. Detta är fallet då den skattskyldige visserligen lämnat oriktig uppgift men att denna uppgift inte föranlett något egentligt skatteundandragande, utan bara en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna. Det har då inte ansetts rimligt att ta ut fullt skattetillägg, utan lagstiftaren har begränsat det till 10 %.¹⁴⁹

3.6 Sammanfattning och reflektioner

3.6.1 Sammanfattning

För att skattetillägg skall kunna påföras krävs att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift. I 5:1 st. 2 TL finns en legaldefinition som säger att en uppgift är oriktig om det klart framgår att en uppgift är felaktig eller om den skattskyldige har utelämnat en

¹⁴⁵ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 114.

¹⁴⁶ 20 % på mervärdesskatteområdet.

¹⁴⁷ Alternativt 5 % i fråga om mervärdesskatt.

¹⁴⁸ Se kapitel 4.1.2.

¹⁴⁹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 125 f.

uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En oriktig uppgift bör dock aldrig anses ha lämnats, om uppgiften ensam eller tillsammans med den skattskyldiges uppgifter i övrigt utgjort ett tillräckligt underlag för ett riktigt beskattningsbeslut. Inte heller skall en uppgift anses oriktig om den är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats på annat sätt än muntligen. Bedömningen om oriktig uppgift har lämnats skall även göras utifrån uppgifter som den skattskyldige inte har lämnat.

Det krävs att man gör en avvägning om det är en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande. Ett oriktigt yrkande kan aldrig leda till skattetillägg och i grunden handlar det om vad den skattskyldige uppmärksammar Skatteverket på. Gör den skattskyldige en klar och tydlig reservation för en specifik uppgift kan han som regel inte påläggas skattetillägg. Det är Skatteverket som har bevisbördan. Utöver detta krävs det att uppgiften prövats i sak för att skattetillägg skall kunna tas ut.

Den skattskyldige har således en uppgiftsskyldighet som måste brista för att skattetillägg skall bli aktuellt. I 3 kap. LSK lämnas upplysningar om vad denna uppgiftsskyldighet innefattar och går i stort ut på att den skattskyldige skall lämna alla uppgifter som behövs för att Skatteverket skall kunna fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut. Skatteverket skall få så mycket information att de kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Brister den skattskyldige i sin uppgiftsskyldighet kan oriktig uppgift föreligga och skattetillägg kan tas ut.

Det sista som behövs kontrolleras för att veta om skattetillägg kan påföras eller inte är om Skatteverkets utredningsskyldighet trätt in.

I 3:1 TL finner man den allmänna utredningsskyldigheten. Denna rör frågan om den materiella delen är fullgjord och stadgar att Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda, vilket också är ett uttryck för officialprincipen. Den här har egentligen inget med skattetillägget i sig att göra.

Inträder den särskilda utredningsskyldigheten kan man inte påföra skattetillägg eftersom den skattskyldige då upplyst Skatteverket tillräckligt i frågan.

Beviskravet i mål om skattetillägg är högre än i den ordinarie taxeringsprocessen. Det skall klart framgå att den skattskyldige lämnat felaktiga uppgifter. Detta brukar visas genom uttrycken visat, styrkt och mycket sannolikt.

Skattetillägg beräknas med den undandragna skattens om underlag. Den undandragna skatten skall anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den godtagits, 5:4 TL. Påförande av skattetillägg förutsätter således ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och skattelättnaden på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften godtagits. Huvudregeln är att skattetillägg tas ut med 40 %, men det finns vissa undantag som kan motivera till 10 % skattetillägg.

3.6.2 Reflektioner

I stort anser jag att skattetilläggssystemet är uppbyggt på ett bra sätt med rimliga bestämmelser och tillämpningar. På vissa ställen är det dock fortfarande ett lite komplext system som motsäger sig självt.

Den största kritiken jag har mot tillämpning av reglerna är att det råder en stor godtycklighet på området. Skatteverket är en statlig myndighet som skall behandla alla medborgare lika. Detta innebär att den enskilde skall kunna räkna med samma behandling och bedömning vart än den vänder sig. Så är tyvärr inte fallet. En viss grad av godtycklighet och nyanserade bedömningar är självklart naturligt då det är enskilda individer med olika preferensramar som sitter och bedömer varje enskilt ärende. Men i vissa fall skiljer sig dessa preferensramar enormt åt och min uppfattning är att dessa uppfattningar är betingade av på vilket kontor handläggaren sitter. Det synes enligt mig spridas egna styrsignaler på varje enskilt kontor istället för över hela organisationen. Detta leder i sin tur att en skattskyldig i Stockholm kan bli träffad av skattetillägg på grund av att denne gjort avdrag för dubbel bosättning som den inte varit berättigad till, medan en skattskyldig i Kalmar kan slippa skattetillägg i samma fråga på grund av att detta kontor anser att det blir en för stor merkostnad att starta en utredning om skattetillägg. I praktiken handlar det således ofta om vilken handläggare och på vilket kontor ens deklaration hamnar hos.

En annan fråga jag vänder mig starkt emot är syftet med den allmänna utredningsskyldigheten. Det sägs att ett av syftena är att företa utredningen så långt ner i instanskedjan som möjligt för att minska onödigt långdragna processer för den skattskyldige samtidigt som kostnaderna hos Skatteverket hålls nere. Jag anser inte att detta minska onödigt långdragna processer utan snarare gör det lättvindigt för Skatteverket. Tittar man på Skatteverkets personal består den till större delen av äldre personer utan akademisk examen. Dessa personer är otroligt duktiga när det gäller att handskas med Skatteverkets datasystem och rutiner. Dessvärre är de mindre duktiga på att förstå varför ett avdrag inte är tillåtet eller varför en viss siffra ska in på ett visst ställe. Jag tror att detta leder till att det i många fall blir felbedömningar i granskningen av deklARATIONER, något som vanliga Svenssons godtar i och med att de kan reglerna minst lika dåligt. Hade man satt mer kompetent personal på dessa uppgifter skulle förmodligen fler skattskyldiga få rätt beslut, samtidigt som man skulle hitta de mer svårlösta felaktigheterna och inte låta rätt person komma undan med det.

Sammanfattningsvis kan det sägas åligga stora krav på den skattskyldige för att oriktig uppgift inte skall anses vara lämnad. Detta anser jag dock inte vara speciellt märkligt, utan såsom i de flesta andra fall t.ex. i en brottsmålsprocess, krävs det att man anlitar expertis och rättshjälp. Varför förfarandet skulle se annorlunda ut i skatterättsliga mål har jag svårt att försvara. Självklart skall enskilda personer inte behöva anlita expertis vid inlämnande av en enkel deklARATION, men så snart någon omstrukturering eller annan mer avancerad förändring sker bör ansvaret för att rätt uppgifter lämnas åligga den skattskyldige, som därför också då bör anlita experthjälp.

4. Undantag från skattetillägg

I 5:5, 5:8 och 5:20 TL behandlas situationer då skattetillägg inte skall tas ut, oavsett om oriktig uppgift lämnats eller inte.¹⁵⁰

4.1 Taxeringslagen 5:8

5:8 TL är huvudbestämmelsen vad avser undantag från skattetillägg. Här stadgas renodlade undantag vilka jag i tur och ordning kommer att beröra här nedan.¹⁵¹

¹⁵⁰ 5:5 TL berör skönstaxering och behandlas inte i detta arbete.

4.1.1 Uppenbar felräkning eller felskrivning

Enligt 5:8 p.1 TL skall inte skattetillägg tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Betoningen här ligger på ”uppenbart” och skall enligt förarbetena till bestämmelsen avse en sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Felaktigheten skall enligt departementschefen vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka den.¹⁵² Ett exempel på en uppenbar felskrivning kan vara ett överföringsfel då den skattskyldige skriver fel belopp från en blankett till huvudblanketten på inkomstdeklarationen.¹⁵³ I RÅ 1989 ref. 40 yrkade den skattskyldige genom en misskrivning avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen med 304 dagar istället för rätteligen 204 dagar. Den oriktiga uppgiften kunde inte rättas med ledning av deklarationen eller därtill fogat meddelande utan först sedan en förfrågan gjorts till den skattskyldige med anledning av att antalet uppgivna resdagar översteg det normala. Regeringsrätten konstaterade att antalet resdagar inte var så högt att det genast måste ha stått klart för taxeringsnämnden att det var fråga om en misskrivning. En misskrivning i lagens mening ansågs därför inte föreligga utan skattetillägg påfördes.

Fel som är dolda i underlaget för deklarationen, t.ex. i bokföringen, kan aldrig ses som uppenbara fel. Inte heller fel som Skatteverket kan finna med ledning av andra uppgifter än de som den skattskyldige lämnat i deklarationsmaterialet för det aktuella taxeringsåret kan vara undantagna skattetillägg.¹⁵⁴ I RÅ 1976 ref. 9 kom Regeringsrätten fram till att enbart den omständigheten att Skatteverket haft anledning att starkt misstänka att deklarationen innehöll en felaktighet inte medförde att felaktigheten hänfördes till en uppenbar misskrivning. På samma sätt som förarbetena uttalar, krävs det att Skatteverket med ledning av enbart uppgifter i deklarationsmaterialet kan säkerställa att en felaktighet föreligger.¹⁵⁵

¹⁵¹ 5:8 p. 3 TL handlar om oriktigt yrkande vilket jag berör i kapitel 3.1.1 i detta arbete.

¹⁵² Prop. 1971:10 s. 269

¹⁵³ RÅ 1988 ref. 98.

¹⁵⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 82 f.

¹⁵⁵ Fråga är hur dessa uppgifter ens kan ligga till grund för skattetillägg då det är så uppenbara fel att de inte torde kunna ses som oriktig uppgift över huvud taget. Bestämmelsen är enligt mig lite missvisande och onödig då jag anser att frågan egentligen aldrig behövs tas upp i 5:8 TL, utan att den redan är löst då

4.1.2 Rättelse med ledning av kontrolluppgift

Enligt 5:8 p. 2 TL skall inte skattetillägg tas ut om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av en s.k. obligatorisk kontrolluppgift oavsett inkomstslag. En obligatorisk kontrolluppgift är en kontrolluppgift som enligt LSK skall lämnas utan föreläggande.¹⁵⁶ Kontrolluppgiften skall enligt bestämmelsen ha varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret. Detta innebär i teorin att skattetillägg inte borde tas ut innan december månad. Dock är inte verkligheten sådan, förmodligen på grund av att de allra flesta kontrolluppgifter har kommit in till Skatteverket redan i början av året på grund av bestämmelsen i 14:1 LSK. Denna bestämmelse stadgar att kontrolluppgifterna skall vara Skatteverket tillhanda senast den 31 januari närmast följande kalenderår.¹⁵⁷ Har skattetillägg redan tagits ut och en kontrolluppgift skulle dyka upp skall beslutet om skattetillägg undanröjas.¹⁵⁸

En andra förutsättning för att undantag från skattetillägg skall kunna ske på den här punkten är att den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgiften. Med detta avses att det av uppgifterna klart skall framgå att det finns ett fel i deklARATIONEN. Enbart misstanke räcker inte, utan Skatteverket måste med stor sannolikhet kunna dra slutsatsen att deklARATIONEN innehåller ett fel.¹⁵⁹ Enligt förarbetena gäller detta endast kontrolluppgifter som normalt finns tillgängligt vid deklarationsgranskningen.¹⁶⁰ Skattetilläggskommittén ifrågasatte i förarbetena det rimliga i att skattetillägg kunde tas ut när det inte har förelegat någon beaktansvärd fara för att den oriktiga uppgiften skulle leda till någon obehörig fördel vid beskattningen i och med att kontrolluppgifter fanns. Skattetilläggsystemet innebär enligt kommittén i detta avseende en mindre god överensstämmelse med vedertagna straffrättsliga principer där s.k. otjänliga försök inte bestraffas.¹⁶¹ Andra typer av kontrollmaterial t.ex. föregående års deklARATION, finns inte i samma utsträckning som de ovan åsyftade

man utrett om det föreligger en oriktig uppgift eller inte. Det synes snarare vara ett förtydligande av 5:1 TL och saknar i sig självständig betydelse.

¹⁵⁶ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 84.

¹⁵⁷ Skatteverket har sedan en rätt enligt 17 kap. LSK att förelägga den som inte lämnat in en kontrolluppgift i tid.

¹⁵⁸ Så som jag har förstått uppstår det här problemet främst vid skönstaxering och torde inte besvara det ordinarie taxeringsförfarandet i någon större omfattning.

¹⁵⁹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 85.

¹⁶⁰ Prop. 2002/03:106 s. 123.

¹⁶¹ Prop. 2002/03:106 s. 122.

kontrolluppgifterna regelmässigt tillgängligt vid deklarationsgranskningen. Här finns, trots att materialet normalt är tillgängligt, därför en beaktansvärd risk att skatteundandragande sker om inte den skattskyldige lämnar för taxeringen erforderliga uppgifter. Därför bör oriktigheter som kunnat rättas med stöd av sådant kontrollmaterial som i och för sig är normalt tillgängligt men inte regelmässigt ligger till grund för granskningen även i fortsättningen leda till att skattetillägg tas ut.¹⁶²

I fall då den skattskyldige har strukit redan förtryckta kontrolluppgifter har han ansetts påstå att kontrolluppgiften är felaktig och grund för skattetillägg föreligger trots att tillgängliga kontrolluppgifter föreligger.¹⁶³ Har den skattskyldige däremot inte strukit de förtryckta uppgifterna utan endast skrivit dit ett annat belopp anses två motstridiga uppgifter föreligga och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet föreligger vilket medför att skattetillägg inte kan tas ut.¹⁶⁴

4.1.3 Frivillig rättelse

Av 5:8 p. 4 TL följer att om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften skall skattetillägg inte tas ut. Dock får inte rättelsen vara betingad av att Skatteverket initierat en kontrollåtgärd mot den skattskyldige. Så länge den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas bör han ha möjlighet att tillbakaträda.¹⁶⁵

4.1.4 Obetydligt skattebelopp

Slutligen i 5:8 p. 5 TL framgår att om det skattebeloppet som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydlig skall inte skattetillägg tas ut. I den tidigare bestämmelsen (före ändringarna 2003) angavs att befrielse från skattetillägg i dessa fall "får" ges.¹⁶⁶ Bestämmelsen var således inte en undantagsregel från skattetillägg utan en av befrielsegrunderna. Eftersom skattemyndigheten i regel befriade från skattetillägg i fall av obetydliga belopp har inte den ändrade benämningen

¹⁶² Dock med den inskränkningen att en lägre procentsats om 10 % tas ut istället, se vidare kapitel 3.5.2. Detta är den tredje förutsättningen i TL 5:8 p. 2 för att skattetillägg skall undantas. Krävs en liten utredning kommer skattetillägg att tas ut enligt TL 5:4 st. 2.

¹⁶³ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 86 f. Grund för delvis befrielse torde kunna föreligga i ett sådant fall, se kapitel 5.5.

¹⁶⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 86 f.

¹⁶⁵ Prop. 1971:10 s. 269.

¹⁶⁶ Tidigare bestämmelsen 5:6 TL.

egentligen inneburit någon praktisk förändring. Regeringen har dock ansett att det emellertid är en mer logisk ordning att skattetillägg över huvud taget inte påförs om det skattebelopp som kunde ha undandragit är obetydligt.¹⁶⁷ Vid bedömningen av om skattebeloppet är obetydligt skall varje skatteslag som påverkas av den oriktiga uppgiften bedömas var för sig.¹⁶⁸

4.2 Skattskyldig avlidit

Om den skattskyldige avlidit skall inte heller skattetillägg tas ut, vilket följer av 5:20 st. 2 TL.¹⁶⁹ Har skattetillägg ändå påförts skall detta beslut undanröjas. Bestämmelsen är inte tillämplig om den skattskyldige avlider efter det att skattetillägget påförts. Har dock beslutet överklagats och gått vidare i en högre instans är bestämmelsen tillämplig om den skattskyldige skulle avlida.¹⁷⁰ Beslutet har då inte vunnit rättskraft ännu.

4.3 Sammanfattning och reflektioner

4.3.1 Sammanfattning

5:8 TL är huvudbestämmelsen vad avser undantag från skattetillägg.

Till att börja med skall undantag ske vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Felaktigheten skall vara så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka den.

Enligt punkt 2 i ovanstående bestämmelse skall inte skattetillägg tas ut om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av en s.k. obligatorisk kontrolluppgift. En obligatorisk kontrolluppgift är en kontrolluppgift som enligt LSK skall lämnas utan föreläggande. Enbart misstanke räcker inte, utan Skatteverket måste med stor sannolikhet kunna dra slutsatsen att deklarationen innehåller ett fel.

Ett oriktigt yrkande skall automatiskt leda till undantag från skattetillägg.

¹⁶⁷ Prop. 2002/03:106 s. 238.

¹⁶⁸ Se RÅ 1982 1:3.

¹⁶⁹ Not. detta gäller även för förseningsavgift.

¹⁷⁰ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 110 ff.

Om den skattskyldige frivilligt rättar den oriktiga uppgiften skall inte heller skattetillägg tas ut. Dock får inte rättelsen vara betingad av att Skatteverket initierat en kontrollåtgärd mot den skattskyldige.

Slutligen skall enligt 5:8 TL ett obetydligt skattebelopp inte leda till uttag av skattetillägg. Varje skatteslag som påverkas av den oriktiga uppgiften skall bedömas var för sig.

I 5:20 TL finns det dessutom ett enskilt undantag som gäller om den skattskyldige avlidit. Skattetillägg skall då inte tas ut. Har skattetillägg ändå påförts skall detta undanröjas.

4.3.2 Reflektioner

Undantagsbestämmelserna är väl avvägda bestämmelser som tillämpas hårt. Jag har trots detta några synpunkter på bestämmelserna. 5:8 p. 2 TL berör undantag från skattetillägg om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av en obligatorisk kontrolluppgift. Detta synes enligt mig kunna leda till orättvisor och godtycklighet gentemot den skattskyldige. När det gäller obligatoriska kontrolluppgifter ligger huvudansvaret på den som skall skicka in kontrolluppgifter, i det här fallet t.ex. arbetsgivaren, banken eller bostadsrättsföreningen. Har inte kontrolluppgiften kommit in kan ett skattetillägg tas ut. Visserligen bör den skattskyldige ha kontroll på att t.ex. arbetsgivaren skickar in kontrolluppgifterna, men bör enligt mig ha anledning att tro att allt går korrekt till såsom lagen idag är utformad. För en vanlig svensk är det troligen ingen självklarhet att en kontroll från dennes sida skall ske i och med svenska statens storebrorsagerande på diverse områden. Ett tydligt exempel kan illustrera orättvisorna som kan uppstå. En person säljer sin bostadsrätt. Denna försäljning leds av en obligatorisk kontrolluppgift och skall därför i realiteten inte kunna leda till att skattetillägg påförs trots att den skattskyldige inte tagit upp försäljningen i deklarationen. I och med att det är en obligatorisk kontrolluppgift skall bostadsrättsföreningen skicka in kontrolluppgiften på detta. Dessvärre är detta något som många bostadsrättsföreningar glömmar bort och resultatet blir att de skattskyldiga som har haft en bostadsrättsförening som skött sina åtaganden och skickat in

kontrolluppgiften undkommer skattetillägg, medan de som haft en bostadsrättsförening som inte skickat in kontrolluppgiften påförs skattetillägg då Skatteverket inte har någon tillgänglig kontrolluppgift från försäljningen. För mig är detta något som går stick i stäv med lagstiftarens syn på den skattskyldige och på likabehandlingen. I slutändan handlar det här om vilken handläggare den skattskyldige hamnar hos på Skatteverket. Det är denne som egentligen avgör om skattetillägget skall påföras, eller om den skattskyldige skall slippa undan skattetillägget eftersom det skulle ha hänt om bostadsrättsföreningen hade fullgjort sina skyldigheter. Om lagen skall se ut som den gör idag bör inte ansvaret kunna skjutas över på den skattskyldige, då det egentligen är bostadsrättsföreningen som har ansvaret. Såsom lagen är utformad skall den skattskyldige kunna lita på att inget skattetillägg skall utgå på försäljningar etc. som har en obligatorisk kontrolluppgift. Enligt mig kanske det bästa vore att slopa regeln i 5:8 p. 2 TL helt och hållet och istället begära av den skattskyldige att denne håller reda på sina försäljningar, inkomster etc. på egen hand. Då skulle detta problemet inte uppstå eftersom inlämningen av kontrolluppgifter endast skulle tjäna som en hjälp vid deklareringsförfarandet, men inte vara något som den skattskyldige skall kunna förlita sig på. Skulle sedan ett orimligt resultat uppstå skulle detta kunna regleras med hjälp av de redan befintliga befrielsegrunderna i 5:14 TL.

5. Befrielse från skattetillägg enligt 5:14 TL

5.1 Inledning

Den 1 juli 2003 infördes de nya bestämmelserna om befrielse från särskild avgift,¹⁷¹ dvs. skattetillägg och förseningsavgift, vilka började tillämpas vid 2004 års taxering.¹⁷²

Tidigare innebar reglerna om befrielse från skattetillägg att det skulle medges då felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till någon annan särskild omständighet framstod som ursäktlig och befrielse från särskild avgift skulle ges när det annars framstod som uppenbart oskäligt. Lagrådet anförde i lagrådsremissen till de nya bestämmelserna att den dåvarande formuleringen var allt för allmän och att det krävdes

¹⁷¹ SFS 2003:211.

¹⁷² Jag kommer endast att beröra skattetillägg i detta arbete.

en bestämmelse som kunde åstadkomma en mer generös tillämpning av befrielsegrunderna.¹⁷³

Huvudorsaken till förändringen var dock enligt de flesta remissinstanser och regeringen att det administrativa sanktionssystemet var tvunget att vara förenligt med Europakonventionen och att det skulle framstå som rättvist och rimligt. Förutsättningarna för att kunna ge en nyanserad bedömning skulle främjas ytterligare då det hade framförts kritik mot att det svenska systemet innehöll befrielsegrunder som tillämpades restriktivt och onyanserat. Regeringen ville därför komma med ett förslag där de dåvarande befrielsegrunderna förtydligades, samt komplettera bestämmelsen med ett antal nya befrielsegrunder för att åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning av bestämmelsen. Det nya förslaget innebar även att bestämmelserna skulle medföra en ökad förutsebarhet.¹⁷⁴

Det bearbetade förslaget ledde till följande bestämmelse i 5:14 TL:

”Den skattskyldige skall helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om de skattskyldige delvis befrias från avgiften, skall den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

2 st. Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig skall det särskilt beaktas om denna kan antas ha

- 1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,*
- 2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller*
- 3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.*

3 st. Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp skall det särskilt beaktas om

- 1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,*

¹⁷³ Prop. 2002/03:106 s. 142 f.

¹⁷⁴ Prop. 2002/03:106 s. 140 ff.

2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller

3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).”

Den stora förändringen i den nya bestämmelsen är att befrielse kan ske helt eller delvis om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om ett uttag av tillägget med fullt belopp annars skulle vara oskäligt, för att som anges i propositionen uppfylla Europakonventionens krav.¹⁷⁵ Genom att införa möjligheten att sätta ned beloppet till hälften eller en fjärdedel har man ökat möjligheterna att beakta dels omständigheterna i det enskilda fallet, dels oskäligheter kopplade till skattetilläggsbeloppets storlek.

Utöver denna stora förändring krävs det inte längre att det skall vara ”uppenbart oskäligt” för att befria från skattetillägg, utan det är tillräckligt att man når upp till ”oskäligt”.¹⁷⁶ Oskälighetsfallen har numera också exemplifierats med tre punkter. Befrielsegrunderna som anförs är inte längre uttömmande, utan endast ägnade att vara tydliga exempel på när det är lämpligt att befria från skattetillägg.¹⁷⁷ Ordet ”sjukdom” har bytts ut till ordet ”hälsa” för att fånga upp de skattskyldiga som annars hamnat i gråzonen mellan svag hälsa och sjukdom. Ett tydliggörande har även gjorts vad beträffar ursäktliga missuppfattningar av faktiska förhållanden, vilket således kan utgöra en befrielsegrund. Likaså tydliggörs att vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kan utgöra grund för befrielse.¹⁷⁸ Slutligen har, som jag anført i kapitel 4.1.4, obetydligt belopp blivit ett hinder mot att ta ut skattetillägg enligt 5:8 TL istället för att som innan vara en befrielsegrund.

5.2 Allmänt

Genom bestämmelsen i 5:14 TL om befrielse från särskild avgift beaktas den skattskyldiges subjektiva förhållanden. Detta görs i två led genom att man först tar

¹⁷⁵ Prop. 2002/03:106 s. 106.

¹⁷⁶ Prop. 2002/03:106 s. 144.

¹⁷⁷ Prop. 2002/03:106 s. 143 f.

¹⁷⁸ Prop. 2002/03:106 s. 241 f.

ställning till om oriktig uppgift har lämnats. Om svaret blir jakande görs en prövning av om skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägg föreligger.¹⁷⁹ Denna prövning skall ske ex officio av det allmänna, 5:15 TL. Det är dock inte alltid självklart för Skatteverket att en befrielse från skattetillägg bör ske. Huvudregeln är därför att den skattskyldige skall framföra om en befrielsegrund föreligger. Ex officio-prövningen är därför begränsad till de fall då frågan om befrielse har aktualiserats av vad som förekommit i ärendet hos det allmänna.¹⁸⁰

I fallen *Janosevic mot Sverige* samt *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*¹⁸¹ fann Europadomstolen att det svenska skattetilläggssystemet är förenligt med artikel 6 i Europakonventionen. Skälet var att den enskilde genom befrielsegrunderna och dess subjektiva förutsättningar har en tillräcklig effektiv möjlighet att motbevisa presumptionen att han ousäktligt har lämnat en oriktig uppgift och att det inte heller är oskäligt att ta ut skattetillägg. Med anledning av detta har Sverige behållit systemet med befrielsegrunder.¹⁸²

Som jag tidigare nämnt var dock inte Europadomstolen helt nöjd med det svenska systemet. Den ansåg att det krävdes mer nyanserade bedömningar och inte allt för restriktiva bedömningar avseende befrielse för att Sverige skulle kunna leva upp till oskuldspresumptionen i Europakonventionen.¹⁸³

Jag kommer i det följande att redovisa befrielsegrunderna.

5.3 Befrielse på grund av ursäktlighet

I likhet med vad som tidigare gällt skall vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, samband med den

¹⁷⁹ Prop. 2002/03:106 s. 139.

¹⁸⁰ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 233.

¹⁸¹ Se kapitel 2.3.

¹⁸² *Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, Kristianstad 2005, s. 47 f.

¹⁸³ Se kapitel 2.4.4.

skattskyldiges felbedömning eller samband med vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.¹⁸⁴ I det följande redogörs för var och en av befrielsegrunderna.

5.3.1 Ålder

Den första befrielsegrunden som anförs är befrielse från skattetillägg på grund av ålder. Det kan vara fråga om såväl hög som låg ålder. Det fordras inte full bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten eller underlåtenheten. Tillräckligt är att det kan antas vara åldern som har orsakat felet.¹⁸⁵ För personer med låg eller hög ålder rättfärdigas befrielse från skattetillägg då man anser att en sådan skattskyldig ofta har sämre möjligheter än andra att sköta sina rättsliga angelägenheter. Dessutom sammanfaller ofta låg ålder med förstagsdeklarationer, vilket också i sig är skäl för befrielse.¹⁸⁶

En person med låg ålder presumeras ha liten eller begränsad erfarenhet och det bör därför inte vara rimligt att påföra en sådan person fullt skattetillägg. I bedömningen måste man dock vara observant här då även en person med låg ålder kan ha skaffat sig betydande erfarenhet. Detta gäller framförallt om den skattskyldige är ekonomiskt aktiv. Samband mellan den låga åldern och felet måste således kunna antas föreligga.¹⁸⁷

Tidigare fanns en allmän rekommendation från RSV¹⁸⁸ om tillämpning av befrielsegrunderna. Rekommendationen angav en fast åldersgräns på 65 år. En skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år skulle, om särskilda omständigheter inte förelåg, befrias från skattetillägg. Denna rekommendation upphörde att gälla vid utgången av juli månad 2005. Dock finns det fortfarande praxis kvar på området vilket leder till att åldern 65 år fortfarande verkar prejudicerande. Anledningen till att man har satt 65 år torde vara att skattetillägg normalt inte kommer ifråga vad avser pensioner med hänsyn till skyldigheten att lämna kontrolluppgifter enligt LSK. Dock talas det inte något om förtidspensionärer i förarbetena. Detta torde också därför innebära att det inte är pensionen i sig som gör att en befrielsegrund blir tillämplig, utan att det skall vara

¹⁸⁴ 5:14 st. 2 TL.

¹⁸⁵ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 238.

¹⁸⁶ Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad 2005, s. 49.

¹⁸⁷ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 243.

¹⁸⁸ RSV Dt 1992:7.

åldern som i grund och botten gör att det föreligger ett samband mellan felet och en möjlig befrielsegrund.¹⁸⁹

Som särskild omständighet avses främst att den skattskyldige är ekonomiskt aktiv.¹⁹⁰ Den skattskyldige bör i ett sådant fall ha fullt ansvar för felaktigheten vid uppgiftslämnandet. Om den skattskyldige har betydande inkomster vid sidan av pensionen genom eget arbete bör denne ses som ekonomiskt aktiv. Härrör inkomsterna från näringsverksamhet bör den skattskyldige anses som ekonomiskt aktiv även i de fall verksamheten inte ger något överskott. Enbart ränteinkomster av kapital medför inte att den skattskyldige bör anses som ekonomiskt aktiv. Detsamma bör gälla förvaltning av värdepapper om förvaltningen är passiv.¹⁹¹

Frågan om hög ålder som befrielsegrund prövades i målet RÅ 1982 1:30. Den skattskyldige var 65 år och hade haft inkomster om 54 752 kr vid sidan av pensionen. Pensionen hade tagits upp till 9 044 kr för lågt belopp och den skattskyldige påfördes därför skattetillägg. Regeringsrätten ansåg dock att grund för befrielse förelåg med hänsyn tagen till den skattskyldiges ålder. Då den skattskyldige pensionerades under året var endast 8 505 kr av inkomsten vid sidan av pensionen hänförlig till tiden efter pensioneringen och den skattskyldige kunde inte anses vara ekonomiskt aktiv. Det var således den skattskyldiges höga ålder som gjorde att befrielse från skattetillägg kunde ske. Avgörande för detta var dock troligen att sidoinkomsterna efter pensioneringen inte var så omfattande att han kunde ses som ekonomiskt aktiv. I RÅ 2001 not. 11 blev utgången den motsatta. Frågan var här om en skattskyldig på 70 år kunde befrias från skattetillägg på grund av hög ålder då han inte redovisat realisationsvinst med 18 280 kr vid avyttring av aktieoptioner. Liknande avyttring hade tidigare inte skett, men han hade under flera år bedrivit en omfattande handel med aktier. Omsättningen hamnade runt 100 000 kr flera år i rad. Alla instanser ansåg att mannen trots sin höga ålder fick anses ha varit ekonomiskt aktiv och därmed fullt ansvarig för felaktigheten vid uppgiftslämnandet. I ett relativt nyligen avgjort mål fann KamR i Stockholm att skäl för befrielse förelåg.¹⁹² Frågan var här om en 63-årig kvinna som inte hade återfört uppskovsavdrag till beskattning i samband med att hon deklarerade försäljningen av en

¹⁸⁹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 242.

¹⁹⁰ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 239.

¹⁹¹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 239.

¹⁹² KamR i Stockholm, dom 2004-10-08, mål nr 6887-03.

bostadsrätt. Hon påfördes därför skattetillägg. Kvinnan hade redovisat pension om 50 000 kronor som enda inkomst i deklarationen. Kammarrätten ansåg att grund för befrielse förelåg eftersom hon under inkomståret inte varit ekonomiskt aktiv i den mening som avsågs i RSV: s rekommendationer om tillämpning av bestämmelserna om skattetillägg. Domstolen verkar i det här målet ha lagt särskilt vikt vid att hon inte hade någon större inkomst och att inga sidoinkomster fanns.

Om den skattskyldige är 65 år eller äldre och fortfarande är yrkesverksam bör således normalt inte befrielsegrunden ålder komma i fråga. Detta kan man hämta stöd från ett mål från kammarrätten.¹⁹³ Den skattskyldige fyllde under beskattningsåret 69 år och hade inte redovisat vinst vid inlösen av utlandsfond om 29 322 kr. Skäl för befrielse förelåg inte då den skattskyldige inbringade inkomst utöver pensionen med 273 378 kr från yrkesutövningen.

5.3.2 Hälsa

Som jag tidigare anført har befrielsegrunden ”hälsa” tidigare benämnts ”sjukdom”. Uttrycket hälsa är dock ett vidare begrepp än uttrycket sjukdom och genom ändringen har man således fångat in fler fall av omständigheter som torde leda till befrielse från skattetillägg. Uttrycket hälsa innefattar såväl sjukdom (somatisk och psykisk), som psykosociala faktorer som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklaras skyldigheten.¹⁹⁴ Vad som menas med psykosociala faktorer kan diskuteras och framgår inte av förarbetena. Men det är tänkbart att dödsfall, skilsmässa och liknande avses.¹⁹⁵ Enbart en bristande hälsa medför inte befrielse, utan det skall föreligga ett samband mellan ohälsan och felaktigheten eller underlåtenheten. Det är därför av vikt att man undersöker när ohälsan uppkom. Uppkom den efter deklaras tillfället föreligger ingen befrielsegrund. Som med grunden ålder, räcker det att det kan antas att felet uppstått på grund av ohälsan. Inget starkare beviskrav föreligger.¹⁹⁶ Det är inte enbart den skattskyldiges hälsa som avses, utan även deklaras medhjälparens. Det skall i ett sådant fall särskilt beaktas om den

¹⁹³ Kammarrätten i Göteborg, dom 2001-08-15 mål nr 1880-2001.

¹⁹⁴ Prop. 2002/03:106 s. 241.

¹⁹⁵ Fråga är dock hur nödvändigt det är att detta förtydligas då det redan omfattas av ”liknande förhållanden”.

¹⁹⁶ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 243.

skattskyldige varit beroende av medhjälparens hjälp.¹⁹⁷ Även en juridisk person kan befrias från skattetillägg på grund av ohälsan. Så kan vara fallet om firmatecknaren lider av en sjukdom och ingen annan behörig person kunnat fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN.¹⁹⁸

Enligt SKV: s handledning för särskilda avgifter enligt taxeringslagen, är det svårt att finna någon motivering för nedsättning till en fjärdedel beträffande hälsofall. Någon vidare motivering till varför anges inte.¹⁹⁹

5.3.3 Liknande förhållanden

Befrielsegrunden ”liknande förhållanden” kan ses som en ”slasktratt”. Enligt prop. 1977/1978:136 s. 206 har man med detta uttryck velat fånga in sådana yttre omständigheter som skilsmässa, anhörigs död, anhörigs sjukdom och liknande, dvs. sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga.

Som redan angivits omfattas viss del av detta i begreppet hälsa. Det är därför lite oklart vad lagstiftaren velat fastslå genom den här skrivningen. Men man bör kunna anta att yttre omständigheter som menligt påverkar den skattskyldiges handlingsförmåga bör inrymmas i bestämmelsen.²⁰⁰

5.3.4 Felbedömning av skatteregler eller faktiska förhållanden

Bestämmelsen i 5:14 st. 2 p. 2 TL syftar till att den skattskyldige skall kunna befrias från skattetillägg i sådana fall då felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som haft samband med uppgiften. Felbedömningen måste vara ursäktlig, vilket följer av styckets första mening. Är felbedömningen inte ursäktlig skall befrielse i princip inte ges med stöd av denna punkt.²⁰¹

¹⁹⁷ Jfr mål i Kammarrätten Stockholm, dom 2006-09-28 mål nr 2635-05 samt 2636-05 där grund för delvis befrielse inte förelåg då deklaraionsmedhjälparen hade deklarerat fel.

¹⁹⁸ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 244.

¹⁹⁹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 245.

²⁰⁰ Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 50.

²⁰¹ Prop. 2002/03:106 s. 241.

En uppgift kan ha blivit felaktig genom att lagstiftningen eller praxis inte gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften gäller. Felaktigheten kan också bero på att nya materiella skatteregler har tillkommit eller att tillämpade regler ändrats genom ny praxis. Vidare kan den oriktiga uppgiften ha rört en fråga som är ovanlig i beskattningssammanhang och därför är ursäktlig då den skattskyldige gjort fel i föreliggande sammanhang.²⁰²

Beviskravet är såsom i det ovanstående fallet att skattskyldig endast behöver göra det antagligt att ett samband mellan felbedömningen och felaktigheten eller underlåtenheten föreligger för att den skall anses vara ursäktlig. Bestämmelsen innehåller både objektiva och subjektiva inslag på så sätt att det är den skattskyldiges förmåga det allmänna skall utgå från när de gör bedömningen om felet är ursäktligt. Bedömningen skall således inte utgå från hur en expert skulle bedöma frågan, utan hur skattskyldiga i allmänhet skulle bedöma den.²⁰³ Det faktum att en felaktighet eller underlåtenhet kommer sig av att den skattskyldige haft att ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga bör leda till att befrielse medges. I detta fall kan även fråga om befrielse komma i fråga för att inte avgiften står i rimlig proportion till felaktigheten eller försummelsen.²⁰⁴

Som exempel anges i förarbetena att det kan vara svårt för en skattskyldig att bedöma hur en regel inom företagsbeskattningen skall tillämpas och tolkas.²⁰⁵ Detta mot bakgrund av de komplicerade bestämmelser som gäller för företag. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna skall anses ha varit ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas, även om en betydande schablonisering av prövningen måste ske i praktiken. Även om normalt sett högre krav bör kunna ställas på en skattespecialist så får det förutsättas att den som startar en näringsverksamhet besitter viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan. Är situationen den att den skattskyldige vid ett års taxering gjort ett fel och uppmärksamats på det av

²⁰² Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 50.

²⁰³ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 246.

²⁰⁴ Prop. 2002/03:106 s. 144.

²⁰⁵ Prop. 2002/03:106 s. 241 f.

skattemyndigheten kan det som regel inte anses ursäktligt att göra samma sorts fel en gång till.²⁰⁶

I RÅ 1989 ref. 82 hade en förening hyrt förpackningsmaskiner och vid hyrestillfället erlagt hyra för innevarande år och de närmast följande fyra åren. Förskottshyran hade felaktigt belastat rörelseresultatet istället för att periodiseras över fem år. Regeringsrätten eftergav skattetillägget med motiveringen att innebörden av ”god redovisningssed” såvitt gäller periodisering av förskottsbetalningar varit i viss mån omtvistat och från skattemyndigheternas sida hade olika uppfattningar hävdats. Sådana särskilda omständigheter ansågs föreligga att föreningens åtgärd att, enligt en inom föreningen stadgad praxis, omkostnadsföra förskottshyran samma år som den erlagts utan att särskilt upplysa härom var ursäktlig. I RÅ 1997 ref. 1 blev utgången den motsatta. Beskattning av gåva från en förutvarande majoritetsägare inom en koncern till en anställd var enligt Regeringsrätten en svårbedömd fråga. Regeringsrätten ansåg dock att den anställde borde ha insett att det var en svårbedömd fråga och därför tagit upp gåvan eller informerat Skatteverket om gåvan i deklARATIONEN. Då han inte alls omnämnde gåvan i deklARATIONEN ansågs det inte föreligga en befrielsegrund på grund av den skattskyldige felbedömt en skattefråga.

Den skattskyldige har enligt 3:1 LSK viss uppgiftsskyldighet. Denna uppgiftsskyldighet måste dock ställas i relation till den skattskyldiges förmåga och möjlighet att tillgodogöra sig skattereglerna och tillämpa dem.²⁰⁷ Befrielse kan inte ske på grund av att den skattskyldige ansett det komplicerat att deklarerat.²⁰⁸ Utgångspunkten måste också här vara vad man kan begära av en skattskyldig i allmänhet. Ett krav som är allmänt accepterat är att den skattskyldige skall ha tillgodogjort sig de av Skatteverket publicerade deklARATIONSUPPLYSNINGARNA.²⁰⁹ Försumlighet som beror på rent slarv kan inte i sig medföra befrielse från skattetillägg.²¹⁰

Personer som invandrat till Sverige har i regel språksvårigheter, kulturskillnader och liknande och det har därför ansetts vara lämpligt att kraven ställs lägre på dessa

²⁰⁶ Prop. 2002/03:106 s. 241 f.

²⁰⁷ Jfr RÅ 1978 1:77.

²⁰⁸ Prop. 2002/03:106 s. 242.

²⁰⁹ Prop. 2002/03:106 s. 242.

²¹⁰ Prop. 1976/77:92 s. 20.

personerna än på dem som vuxit upp i Sverige. Man får räkna med att det tar några år för en person att få en uppfattning om det svenska skattesystemet. Bedömningen måste dock ske med hänsyn till hur länge personen vistats i Sverige och förhållandena i det enskilda fallet.²¹¹

Utgångspunkten bör alltid vara att nya eller ändrade regler inte skall medföra befrielse från skattetillägg. I bedömningen skall dock hänsyn tas till hur väl Skatteverket informerat om förändringen samt förändringens karaktär och komplexitet. Om den skattskyldige känner till att reglerna ändrats men ändå inte rättar sig efter dem skall befrielse inte komma i fråga.²¹² Likaså skall fel som avser allmänt kända skatteregler inte medföra befrielse från skattetillägg. Skulle dock den skattskyldiges uppfattning ha stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga bedömningar kan fråga om delvis befrielse uppkomma.²¹³ I SOU 2001:25 s. 357 ges ett exempel på en felbedömning av faktiska förhållanden. Om den skattskyldige förlitat sig på en kontrolluppgift behöver inte detta innebära att han haft skälig ursäkt för att lämna oriktig uppgift. För att betrakta felet som ursäktligt krävs att den skattskyldige inte haft rimlig anledning att betvivla den uppgift som legat till grund för felet eller att det är fråga om svårbedömbara eller komplicerade förhållanden. En annan felbedömning av ett faktiskt förhållande skulle kunna vara om den skattskyldige missförstått en uppgift på den specifikation som sänds ut tillsammans med självdeklarationen till den skattskyldige. Felbedömningen måste dock kunna ses som ursäktlig för att befrielsegrunden skall föreligga.²¹⁴

5.3.5 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgift

Fram till 2003 års taxering skulle befrielse ske om det framstod som ursäktligt med hänsyn till annan särskild omständighet. Dagens bestämmelse har getts en mer specifik utformning och lagstiftaren anser att genom detta direkta uttryck bör tillämpningen av bestämmelsen bli mer generös.²¹⁵

Bestämmelsen är ett komplement till 5:8 p. 2 TL där skattetillägg inte skall tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av

²¹¹ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 249.

²¹² SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 253.

²¹³ Prop. 2002/03:106 s. 147 f.

²¹⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 254.

²¹⁵ Prop. 2002/03:106 s. 242.

kontrolluppgift.²¹⁶ Denna befrielsegrund ses som en säkerhetsventil för att ge den skattskyldige ännu en chans om uppgiften inte hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifterna, men då felaktigheten torde vara ursäktligt från den skattskyldiges sida. Så kan vara fallet om den skattskyldige fått flera kontrolluppgifter avseende samma period, vilket skulle kunna leda till oklarheter för den skattskyldige eller om kontrolluppgifterna innehåller felaktiga uppgifter eller på annat sätt varit missvisande.²¹⁷

I RÅ 1975 ref. 53 befriades den skattskyldige från skattetillägg då denne erhållit lön enligt kontrolluppgift med 24 134 kr. Enligt kontrolluppgiften avsåg detta ”kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning”. Utöver detta belopp hade den skattskyldige erhållit 2 635 kr i semesterersättning vilket inte fanns på en kontrolluppgift. Den skattskyldiges underlåtenhet att i deklarationen uppta semesterersättningen ansågs ursäktlig med hänsyn till att erhållen kontrolluppgift varit vilseledande och till ersättningens storlek i förhållande till löneinkomsten.

5.4 Befrielse på grund av oskälighet

I fall då avgiften inte är proportionerlig till felaktigheten eller underlåtenheten, då handläggningstiden är oskäligt lång eller då den skattskyldige dömts för skattebrott avseende felaktigheten skall befrielse ges om det skulle vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.²¹⁸

Tidigare krävdes att det var ”uppenbart oskäligt” att ta ut skattetillägg. Idag räcker det att det endast är ”oskäligt” att ta ut fullt skattetillägg, vilket öppnar för en generösare tillämpning.²¹⁹ Det är denna del av befrielsegrunderna som fått anpassas mest efter Europakonventionens krav.²²⁰

5.4.1 Avgiftens proportionalitet

Denna bestämmelse har påverkats mycket av de nya reglerna i TL, främst på grund av den nya bestämmelsen om delvis befrielse. Trots att praxis inte ändrats nämnvärt efter

²¹⁶ Se även kapitel 4.1.2.

²¹⁷ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 255.

²¹⁸ 5:14 st. 3 TL.

²¹⁹ Prop. 2002/03:106 s. 144.

²²⁰ Notera ”oskäligt att ta ut fullt skattetillägg” vilket öppnar för en delvis befrielse. Se vidare kapitel 5.5.

de nya reglerna märker man dock att det främst är denna bestämmelse som diskuteras då delvis befrielse blir aktuellt i frågan.

Enligt 5:14 st. 3 p. 1 TL är det oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Uttrycket ”felaktigheten eller underlåtenheten” syftar både till arten av den lämnade eller utelämnade uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande.²²¹ De fall som avses är enligt förarbetena då det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige, men där avgiften ändå framstår som oskälig. Det blir således fråga om en rimlighetsbedömning. Avsikten är att förutsebarheten skall öka och att tillämpningen skall bli mer generös än hittills.²²² Det kan t.ex. framstå som oskäligt att ta ut skattetillägg i de fall där den skattskyldige får bifall till sin talan i första eller andra domstolsinstans men förlorar i tredje instans. Det är däremot inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen om en och samma skattskyldig ”satt i system” att göra fel och därför gör ”samma” fel vid upprepade tillfällen.²²³

Bestämmelsen är tänkt att kunna tillämpas i flera olika oskälighetssituationer där avgiften inte står i rimlig proportion till den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten.²²⁴ Den kan sägas ha karaktär av en ”ventil” som tidigare tillskrivits bestämmelsen ”framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften” dock med den skillnaden att den nu föreslagna bestämmelsen inte innehåller något krav på att det skall vara ”uppenbart” oskäligt. Genom detta markeras också att tillämpningen skall vara mer generös än tidigare.²²⁵ Redan i de tidigare bestämmelserna var denna befrielsegrund en s.k. ventil. Departementschefen uttalade då att den skulle användas när påföljden inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller när det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget.²²⁶ Oskäligheten kunde ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades. Detta torde vara tillämpligt även på den nya lagen.

²²¹ Prop. 2002/03:106 s. 242.

²²² Prop. 2002/03:106 s. 145 .

²²³ Prop. 2002/03:106 s. 145 f.

²²⁴ Prop. 2002/03:106 s. 145.

²²⁵ Prop. 2002/03:106 s. 144 f.

²²⁶ Prop. 1991/92:43 s. 88.

Enligt förarbetena till nuvarande lagstiftning framgår att det tidigare fanns ofullkomligheter i systemet som innebar att skattetillägg beräknat enligt vanliga principer kunde leda till obilliga resultat för den skattskyldige.²²⁷ Regler om skattetillägg kan inte göras så detaljerade att dessa resultat helt elimineras. Med hänsyn till detta kan dessa resultat idag hänföras till bestämmelsen i 5:14 st. 3 p.1 TL och på så sätt elimineras om resultatet skulle anses vara oskäligt. Ett exempel på ett obilligt resultat kan vara om det inte uppstår någon slutlig skattevinst alls. Det är dock omtvistat om befrielse bör ges för en sådan situation. Enligt SOU 2001:25 s. 375 bör skattetillägg inte tas ut vid ett sådant resultat. I propositionen till bestämmelsen uttalas att trots att någon slutlig skattelättnad inte uppkommer, bör inte hel befrielse komma i fråga.²²⁸ Lagstiftaren uttalar dock att ”det kan te sig obilligt att likväl ta ut fullt skattetillägg i ett sådant fall”.²²⁹ Skatteverket anser dock att hel befrielse bör kunna komma i fråga med anledning av uttalandena i propositionen.²³⁰

I de fall uppgiften lämnats av förmyndare, förvaltare eller god man, där den skattskyldige inte själv kunnat välja företrädaren skall befrielse från fullt skattetillägg ske då det är någon annan än den skattskyldige som gjort fel. Detta gäller dock endast i de fall den skattskyldige inte själv kunnat välja sin företrädare och inte i de fall man går till en skattekonsult för att få hjälp.²³¹

I och med bestämmelsens utformning där det direkt uttrycks att den skattskyldige skall befrias från ”fullt skattetillägg” om det anses oskäligt leder automatiskt till att bestämmelserna om delvis befrielse kommer i fråga. Jag kommer att behandla detta i kapitel 5.5.

5.4.2 Oskäligt lång handläggningstid

Även denna punkt har påverkats av Europakonventionens krav och domarna i Europadomstolen avseende Sveriges skattetilläggsystem. Som jag tidigare berört i kapitel 2 ansåg Europadomstolen att Sverige tagit alldeles för lång tid på sig att handlägga skattetilläggsärendena i fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi

²²⁷ Prop. 2002/03:106 s. 239 f., SOU 2001:25 s. 373 ff.

²²⁸ Prop. 2002/03:106 s. 240.

²²⁹ Delvis befrielse kan då bli aktuellt.

²³⁰ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 262.

²³¹ Prop. 2002/03:106 s. 243.

AB och Vulic mot Sverige. För att tillförsäkra den skattskyldige de rättssäkerhetsgarantier som ställs upp i artikel 6 i Europakonventionen och för att säkerställa att det svenska systemet uppfyller konventionens krav infördes en ny befrielsegrund i 5:14 st. 3 p. 2. TL Om det förflutit oskäligt lång tid från det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg till dess att frågan om skattetillägg slutligen avgjorts i högsta instans skall befrielse från skattetillägg kunna ske. Regeringen har ansett att i den mån en domstolsprövning trots allt inte har kommit till stånd inom skälig tid från anklagelsen, är det av hänsyn till kraven i artikel 6 i Europakonventionen lämpligt att de allmänna förvaltningsdomstolarna har möjlighet att beakta detta när skattetillägget skall bestämmas.²³² Enligt 29:5 st. 1 p. 7 Brottsbalken har en allmän domstol möjlighet att göra sådana hänsynstaganden i brottmål.²³³ Eftersom även en oskälig fördröjning av skattetilläggsprocessen hos skattemyndigheterna har betydelse för den enskildes rätt att tillförsäkras domstolsprövning inom skälig tid måste även den tid handläggningen tar hos Skatteverket beaktas vid uttag av skattetillägg. Därmed skall Skatteverket också få möjlighet att vid bestämmande av skattetillägg beakta den omständigheten att handläggningstiden hos myndigheten varit oskäligt lång.²³⁴

Av förarbetena framgår det att utgångspunkten för tidsberäkningen är ”anklagelsen”, vilken i detta sammanhang lämpligen uttrycks som ”att skattemyndigheten funnit anledning att anta att skattetillägg skall påföras”.²³⁵ Tiden skall således räknas från det att en formell anklagelse har riktats mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den enskilde, t.ex. i form av Skatteverkets övervägande att ta ut skattetillägg.²³⁶

Det är svårt att ange några riktlinjer för vad som anses med oskäligt lång tid. Hänsyn måste tas till frågans svårighetsgrad, den enskildes agerande och Skatteverkets eller

²³² Prop. 2002/03:106 s. 145 f.

²³³ Se t.ex. när det gäller skattebrott NJA 1998 s. 283.

²³⁴ Prop. 2002/03:106 s. 145 f. Uppmärksammas skall också att det i 7 § FL finns en bestämmelse som anger att snabbhet skall iaktas vid handläggning av ärenden.

²³⁵ Prop. 2002/03:106 s. 243.

²³⁶ I fallet Janosevic mot Sverige skulle tiden räknas från det att han fått Skatteverkets revisionspromemoria med förslag om att påföra honom skattetillägg och i fallet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige skulle tiden räknas från det att de skattskyldiga fick del av Skatteverkets övervägande att påföra skattetillägg.

domstolarnas agerande.²³⁷ Det måste enligt regeringen bestämmas i det enskilda fallet.²³⁸ Som exempel kan nämnas att Justitieombudsmannen i ett fall har ansett att ett obligatoriskt omprövningsbeslut efter ett överklagande som, utan att den skattskyldige kan lastas för det, skett senare än ett år efter överklagandetidpunkten inneburit en oacceptabelt långsam handläggning.²³⁹ För att det skall bli fråga om befrielse från skattetillägg skall det vara det allmännas agerande som förorsakat dröjsmålet.²⁴⁰ I RÅ 2000 ref. 66 I kom Regeringsrätten fram till att ingen oskäligen tid hade gått, varken i varje instans eller efter en sammanvägd tid i samtliga instanser. Handläggningstiden hade då varat i 6 år. Domstolen grundade mycket av sin bedömning på att bolaget utvecklade grunderna för sitt överklagande först ett och ett halvt år efter det att överklagandet lämnats in, samt att det i de olika domstolsinstanserna förekommit en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna. I fallet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige kom dock Europadomstolen (som tidigare berörts) fram till att handläggningstiden varit allt för lång. Västberga Taxi AB fick vänta mer än sex och ett halvt år från det att bolaget begärde omprövning av Skatteverkets beslut till det att en domstolsprövning skedde. Beträffande Vulic tog det nästan två år och nio månader från det att Skatteverket omprövat sitt beslut efter Vulics överklagande till dess att länsrätten prövade frågan. För att frågan slutligen avgjordes i Regeringsrätten tog det nästan sex år och nio månader. Myndigheten ansågs oskäligt ha fördröjt domstolsprövning av sakfrågan i de båda fallen. Trots att fallen innehöll frågor av viss svårighetsgrad, ansågs det inte skäligt med så lång handläggningstid. Artikel 6 i Europakonventionen hade således överträtts och kränkts. Likaså kan oskäligt tid anses ha gått om det går lång tid mellan Skatteverkets övervägande om påförande av skattetillägg och själva beslutet om det.²⁴¹

Det är för att sammanfatta rättläget lite oklart vad som avses med oskäligt lång handläggningstid. Men av Europadomstolens praxis får anses vara klart att det endast kan bli fråga om befrielse då dröjsmålet beror på det allmänna. Rena liggstider som är naturligt vid skatteärenden skall inte ingå i tiden för beräkningen av oskäligt lång

²³⁷ Axén Linderl, Annica, *Leidhammar*, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 55 ff.

²³⁸ Prop. 2002/03:106 s. 244.

²³⁹ Beslut den 21 juni 1993 dnr 86-1993.

²⁴⁰ Prop. 2002/03:106 s. 146.

²⁴¹ Prop. 2002/03:106 145.

handläggningstid. Dock får inte denna liggtid bli allt för lång och Skatteverket eller domstolarna skall sträva efter att korta ned dessa liggtider så gott de kan.²⁴²

5.4.3 Brott enligt skattebrottslagen

Enligt 5:14 st. 3 p. 3 TL skall det beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Denna bestämmelse är även den nytillkommen i den nya taxeringslagen. Endast ytterst kännbara fängelse- och bötesstraff kan ge befrielse på den här punkten.²⁴³ Det är endast vid grova skattebrott som det i realiteten torde bli aktuellt att medge hel befrielse från skattetillägg. I mer ”normala” fall bör man kunna sätta ned skattetillägget till hälften.²⁴⁴ Syftet är att säkerställa att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige står i rimlig proportion till det brott eller den försummelse den skattskyldige gjort sig skyldig till. Att observera är att denna befrielsegrund endast kan komma i fråga om den skattskyldige dömts för skattebrott, domen behöver dock inte ha vunnit laga kraft.²⁴⁵

Vi har även genom Europakonventionen artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet accepterat ett förbud mot dubbelbestraffning, vilket även följer av den allmänna rättsprincipen ”Ne bis in idem” – ingen får dömas två gånger i samma sak. Då skattetillägg ses som ett straff enligt konventionen får inte den skattskyldige dömas till straff för skattebrott för samma sak. Avgörande för dubbelbestraffning synes vara om rekvisiten för brottet i fråga skiljer sig från rekvisiten för skattetillägg.²⁴⁶ Regeringen uttalar i förarbetena att vårdslös skatteuppgift, där rekvisitet är grov oaktsamhet, och skattetillägg inte skall anses vara samma brott i den mening som avses i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen.²⁴⁷ Lagrådet motsätter sig dock detta argument och anser det vara tveksamt om förutsättningarna för skattetillägg och vårdslös skatteuppgift skiljer sig åt på ett sådant sätt att det är fråga om olika brott vid tillämpningen av artikel 4 i nämnda tilläggsprotokoll. Enligt Lagrådet ligger det ett nära krav på oaktsamhet för att skattetillägg skall utgå då befrielse skall ges i ett stort antal situationer då lämnandet av en oriktig uppgift varit ursäktlig. Rättsläget är således oklart i denna fråga, men man bör

²⁴² Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005, s. 54 ff.

²⁴³ Prop. 2002/03:106 s. 244.

²⁴⁴ Simon Almendal, Teresa, Skatteinpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm, 2005.

²⁴⁵ Prop. 2002/03:106 s. 244.

²⁴⁶ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 279.

²⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 102.

vara restriktiv vid åläggande av skattetillägg då personen redan dömts för någon form av skattebrott i samma fråga för att undvika att kränka Europakonventionen. Ett krav är dock fastställt och det är att det skall vara fråga om samma subjekt och samma gärning.²⁴⁸

5.5 Övriga befrielsegrunder

Som tidigare nämnts är inte 5:14 TL uttömmande utan endast en exemplifiering (om nog så detaljerad) på situationer då befrielse från skattetillägg kan ske. Det finns naturligtvis andra situationer i vilka det också måste anses ursäktligt eller oskäligt att ta ut full avgift och som därför också bör föranleda befrielse från avgiften. Som exempel på situationer som inte uttryckligen anges men där befrielse ändå normalt bör komma i fråga på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig kan nämnas det fall där den skattskyldige har haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i officiellt publicerad skatteinformation men som visat sig vara felaktig.²⁴⁹ Det kan vidare vara så att oriktigheten kan tillskrivas fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. För att befrielse skall bli aktuellt i denna typ av fall måste dock ställas det kravet på den skattskyldige att denne själv kontrollerar att de uppgifter som lämnats till skattemyndigheten är rimliga.²⁵⁰ Med hänsyn till risken för kringgående bör emellertid stor restriktivitet iakttagas vad gäller att tillämpa bestämmelsen när den skattskyldige hänvisar till att han följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare. Så kallade köpta avdrag, dvs. när skatterådgivare föreslår skatterättsligt tveksamma upplägg som ett led i skatteplanering kan regelmässigt inte godtas som ursäktliga i skattetillägghänseende.²⁵¹ I fall av nu diskuterat slag måste man alltid ställa det kravet på den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter som han lämnat är rimliga.

Utan att det uttryckligen anges bör det vidare bli aktuellt att ge befrielse från avgiften, med stöd av oskälighetskriteriet, i de fall där den skattskyldige velat fästa myndighetens uppmärksamhet på att han varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och

²⁴⁸ Prop. 2002/03:106 s. 153.

²⁴⁹ RÅ 1999 ref. 59.

²⁵⁰ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 258.

²⁵¹ Prop. 2002/03:106 s. 241.

därför särskilt markerat den uppgiften. Det bör däremot inte komma i fråga att befria från skattetillägg om den skattskyldige markerat flertalet eller alla uppgifter i deklARATIONEN eller rent allmänt uttryckt att han är osäker på om uppgifterna i deklARATIONEN är korrekta.²⁵²

5.6 Delvis befrielse från skattetillägg

5.6.1 Lagstiftningen

Alla befrielsegrunderna i 5:14 TL blev efter ändringen 2003 påverkade av de nya bestämmelserna om möjlighet till delvis befrielse. Enligt min mening är det dock främst oskälighetsgrunderna som har blivit påverkade och som Skatteverket provar om en möjlighet till delvis jämkning föreligger. Förmodligen beror detta till stor del på bestämmelsen utformning då st. 3 uttryckligen talar om befrielse från ”fullt skattetillägg” medan st. 2 med ursäktlighetsfallen inte nämner andel av befrielse över huvud taget.

Bestämmelsen om delvis befrielse finns i 5:14 st. 1. TL Där finner man att nedsättningen av skattetillägget kan ske till hälften eller till en fjärdedel. I realiteten leder detta till ett effektivt skattepåslag på 20 % respektive 10 %. Enligt praxis synes det vara ovanligt att sätta ned beloppet till en fjärdedel. Skatteverket är enligt min mening väldigt restriktivt i sin tillämpning av dessa regler, men använder sig helst av nedsättning till hälften i de fallen delvis befrielse blir aktuellt.

Orsaken till förändringen är som tidigare anförts att möjliggöra en ytterligare nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn skall kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten.²⁵³ Utgångspunkten är fortfarande att fullt skattetillägg skall tas ut.²⁵⁴ Grund för befrielse prövas som tidigare efter detta, och man bör generellt kunna utgå från att där man enligt tidigare bestämmelsen har gett full befrielse även nu skall ge full befrielse. Skillnaden är nu att där man tidigare inte kunna befria från skattetillägg utan påfört skattetillägg, nu också kan delvis befria från skattetillägg. Undantagsfall kan dock föreligga i de fall man

²⁵² Prop. 2002/03:106 s. 240 f.

²⁵³ Prop. 2002/03:106 s. 142.

²⁵⁴ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 236.

befriat på grund av att det legat närmare till hands att befria än att påföra skattetillägg. Idag skulle ett sådant fall kunna ge delvis befrielse.²⁵⁵

Förarbetena är relativt utförliga och ger ett flertal exempel på då delvis befrielse skall komma i fråga. Till att börja med nämns gränfall om skattetillägg skall tas ut eller inte. Det kan handla om fall då det anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Det kan också handla om fall då felaktigheten har samband med den skattskyldiges sjukdom, men där det inte är ursäktligt i sådan grad att skattetillägget skall undgås helt och hållet. Vidare kan det finnas fall där en oriktig uppgift lämnats som i och för sig inte är ursäktlig med som på grund av beskattningsbestämmelsernas utformning skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg som inte står i rimlig proportion till felaktigheten.²⁵⁶ I vissa fall kan det te sig obilligt att påföra fullt skattetillägg, vilket oftast har lett till hel befrielse tidigare. Delvis befrielse kan också komma i fråga då den skattskyldiges bedömning har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter eller då en missuppfattning av reglerna skett vid flera olika tillfällen innan det upptäckts av Skatteverket. En kumulation av skattetillägg för samtliga fall skulle då felet upprepats kunna framstå som orimligt i förhållande till felets art. Delvis befrielse bör slutligen kunna komma i fråga då den oriktiga uppgiften inte påverkat skatten under det taxeringsår till vilken uppgiften är hänförlig utan först ett kommande år och det när skattetillägget skall bestämmas står klart att eller med fog kan antas att skatten blir väsentligt lägre eller att någon skatt över huvud taget inte skall utgå på det ifrågavarande beloppet.²⁵⁷

Regeringen anför att delvis befrielse i normalfallet skall ske till hälften av vad som annars skulle ha utgått. Det finns fall där skattetilläggsbeloppet på grund av sin storlek även efter nedsättning till hälften skulle framstå som oskäligt i förhållande till omständigheterna i fallet och då skall nedsättning till en fjärdedel kunna ske.²⁵⁸ För frågan om delvis befrielse skall ske till hälften eller en fjärdedel är det naturligtvis främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om det exempelvis är frågan om att skattevinsten (om den oriktiga uppgiften hade godtagits) inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så hög som det beräknade skattetillägget får (den uteblivna)

²⁵⁵ SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007, s. 236.

²⁵⁶ Se kapitel 5.6.2.

²⁵⁷ Prop. 2002/03:106 s. 147 ff och s. 239 ff.

²⁵⁸ Prop. 2002/03:106 s. 148.

skattevinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå. Är situationen i stället den att en oskäligt lång tid förflutit sedan skattemyndigheten fick anledning anta att skattetillägget skulle påföras borde skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Är det däremot frågan om ett synnerligen anmärkningsvärt dröjsmål borde skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel eller, om det inte bedöms som en tillräcklig kompensation, hel befrielse ges. Utgångspunkten måste dock vara att dröjsmålet, utan den skattskyldiges förskyllan, endast i extrema undantagsfall blir så långt att hel befrielse skall ges.²⁵⁹

I det följande kommer jag att göra en analys av praxis på området.

5.6.2 Praxis från och med taxeringen 2004

Efter en genomgång av praxis från Regeringsrätten och kammarrätterna från och med taxeringen 2004 till våren 2007 har domstolarna endast i ett fall beslutat att delvis befria den skattskyldige från skattetillägg. Det är endast i ett fåtal fall som domstolarna ens har övervägt delvis befrielse. Tillämpningen av de nya reglerna om delvis befrielse är således relativt sparsmakad. Skatteverket och domstolarna verkar inta en förbehållsam roll inför tillämpningen och det verkar snarare som att de väntar på tydligare signaler vad gäller reglernas omfattning. Jag kommer i det följande att redovisa för respektive domslut.

I de flesta fall har domstolarna kommit fram till att skattetillägg skall tas ut utan att någon befrielsegrund föreligger. Ett mål från 2006 rörde frågan om befrielse skulle ske då den skattskyldige hade redovisat samma ränteutgifter under både näringsverksamhet och kapital.²⁶⁰ Den skattskyldige hade i detta fall sannolikt inte uppmärksammat detta och därför avlämnat en underskriven deklARATION utan att korrigera uppgiften. Korrigeringen skedde först då Skatteverket ombett den skattskyldige att styrka sina avdrag. Det framgick inte av deklARATIONEN att avdragen avsåg samma ränteutgift och det framgick inte heller av någon annan uppgift som den skattskyldige hade lämnat. Uppgiften i deklARATIONEN ansågs därför inte ha varit så orimlig att den uppenbart inte hade kunnat läggas till grund för ett beslut av Skatteverket. Domstolen kom därför fram

²⁵⁹ Prop. 2002/03:106 s. 240.

²⁶⁰ Kammarrätten i Jönköping, dom 2006-09-07 mål nr 1330-06.

till att någon befrielsegrund från skattetillägg inte förelåg. På ungefär samma grunder kom kammarrätten fram till i två andra fall att befrielsegrund inte förelåg då uppgiften objektivt sett var oriktig.²⁶¹ I de här målen vilseleddes de skattskyldiga av deras skattekonsult. Skattetillägget avser dock att ge uttryck åt bl.a. kravet på noggrannhet vid fullgörande av deklaraionsplikten och därmed en sammanhängande uppgiftsskyldighet för den skattskyldige.²⁶² Den som lämnar en deklaraion är därför ansvarig för att uppgifterna i deklaraionen är riktiga och varken uppsåt eller vårdslöshet krävs för att skattetillägg skall kunna påföras. Delvis befrielse var därför inte aktuellt. Ett annat mål rörande befrielse från skattetillägg avgjordes under 2006.²⁶³ Detta mål avsåg ett förbjudet lån som hade återbetalats. Kammarrätten och länsrätten var inte helt eniga då länsrätten ansåg att den skattskyldige skulle befrias från skattetillägget då det inte stod i rimlig proportion till felaktigheten i och med att han faktiskt återbetalat lånet. Enligt Skatteverket kan en delvis befrielse vara aktuell om den oriktiga uppgiften, om den godtagits, skulle leda till en viss skattevinst för den skattskyldige, dock inte tillnärmelsevis så stor som svarar mot ett skattetillägg beräknat efter vanliga principer. I detta fall var skattevinsten väsentligt större än det påförda skattetillägget, varför kammarrätten inte ansåg det oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Fråga om ett bolag kunde befrias från skattetillägg då det felbedömt en regel i IL berördes i ett kammarrättsmål.²⁶⁴ Länsrätten ansåg i detta fall att hel befrielse skulle föreligga då det inte kunde uteslutas att bolaget hade felbedömt regeln eftersom det inte uttryckligen framgått när denna fråga skulle prövas. Kammarrätten ansåg dock i motsats att det inte kunde anses ursäktligt att bolaget lämnat den oriktiga uppgiften och påförde därför fullt skattetillägg. Vid tvivel inför en regel skall man nämligen kunna kräva av den skattskyldige att denna tar del av Skatteverkets publicerade deklaraionsupplysningar, såvida dessa inte i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.

Det finns två fall där länsrätten ansett att delvis befrielse skulle ges, medan kammarrätten inte ansett att någon befrielse skulle komma i fråga. Det första fallet rörde frågan om ett fel i ett dataprogram kunde leda till befrielse från skattetillägg.²⁶⁵ I den

²⁶¹ Kammarrätten i Stockholm, dom 2006-09-28 mål nr 2635-05 samt 2636-05.

²⁶² RÅ 2006 ref. 66.

²⁶³ Kammarrätten i Jönköping, dom 2006-09-07 mål nr 297-06.

²⁶⁴ Kammarrätten i Sundsvall, dom 2006-09-08 mål nr 2897-05.

²⁶⁵ Kammarrätten i Jönköping dom 2006-12-22 mål nr 3662-06.

skattskyldiges deklaration hade kontrolluppgiften 29 385 kr förtryckts under inkomst av kapital och den skattskyldige hade dragit av 24 304 kr under inkomst av näringsverksamhet utan att ändra det förtryckta beloppet under inkomst av kapital till 0 kr. Därmed hade den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Dock kunde denna oriktighet tillskrivas en del i dataprogrammet som legat till grund för uppgiftslämnandet, vilket i sig skulle kunna leda till befrielse. Länsrätten yttrade att det ändock föreligger ett krav på den skattskyldige att denne lämnar in rimliga uppgifter till Skatteverket. Domstolen ansåg därför att befrielse endast skulle ske till hälften. Kammarrätten ansåg dock att detta fel inte var ett sådan systemfel som närmast ligger dolt för den enskilde och som det närmaste saknar möjlighet att upptäcka. Den högre instansen ansåg därför att fullt skattetillägg skulle påföras. I det andra fallet hade den skattskyldige tillgodofört sig avdrag för skuldräntor med 308 246 kr för högt belopp under inkomst av kapital. Länsrätten ansåg att underlåtenheten inte stod i rimlig proportion till förseelsen och att beloppet skulle sättas ned till en fjärdedel. Kammarrätten ändrade länsrättens domslut då de ansåg att det påförda skattetillägget stod i rimlig proportion till felaktigheten. Någon oskälighet förelåg inte enligt dem.

Under min genomsökning av praxis har jag endast funnit två mål där den skattskyldige slutligen blir delvis befriad från skattetillägg. Ett av fallen rörde frågan om skattetillägg vid ett skrivfel.²⁶⁶ Den skattskyldige hade satt värdet för utgående lager nedanför ingående lager istället för ovanför ingående lager. Kammarrätten ansåg att förutsättningar för skattetillägg förelåg då det inte är tillräckligt att Skatteverket endast kan misstänka att en uppgift i deklarationen är felaktig, utan felaktigheten skall vara uppenbar för att oriktig uppgift inte skall anses föreligga. Den skattskyldige skulle i det här fallet ha påförts ett skattetillägg på 45 000 kr. Kammarrätten ansåg att det var oskäligt då skattetillägget inte stod i proportion till felaktigheten och de satte ned beloppet till en fjärdedel.²⁶⁷ Det andra fallet rörde sig också om en felskrivning.²⁶⁸ Den skattskyldige hade på grund av förbiseende inte strukit en förtryckt uppgift om utgiftsräntor i inkomstslaget kapital. I och med detta hade han lämnat oriktig uppgift och någon ursäktlighetsgrund för befrielse förelåg inte. Det kunde ändock anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg då detta skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg som

²⁶⁶ Kammarrätten i Jönköping dom 2006-10-24 mål nr 553-06.

²⁶⁷ Domen är överklagad och beviljad prövningstillstånd. Beslut av Regeringsrätten den 2006-10-06 mål nr 4450-06.

²⁶⁸ Kammarrätten i Jönköping, dom 2006-09-07 mål nr 484-06.

inte skulle stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Den skattskyldige skulle i det här fallet ha gjort en betydande skattevinst om inte Skatteverket hade uppmärksammat felet och skulle därför enligt normala beräkningar påläggas ett skattetillägg om 122 738 kr. Kammarrätten ansåg dock att skattetillägget framstod som oskäligt med hänsyn till felets art och omständigheterna i övrigt varför delvis befrielse med hälften skulle ske.

5.6.3 Målrakan AB

Ett av de mer omdiskuterade målen just nu är förmodligen Målrakan AB.²⁶⁹ Regeringsrätten ställde i sin dom samma fråga som mig; vad skulle ha hänt om vi hade tillämpat den nya taxeringslagen?

Bakgrunden var att bolaget i räkenskapschemat i deklarationen hade skrivit ned finansiella tillgångar med drygt 700 miljoner kronor. Beloppet återfördes inte i deklarationen till beskattning och det framgick inte närmare vad nedskrivningen avsåg. I schemat hade som anläggningstillgångar angivits aktier och andelar i svenska koncern- och intresseföretag till ett värde av 783 747 000 och fordringar på koncern- och intresseföretag till ett värde av 841 876 419 kronor.

Enligt Regeringsrätten skall den som har lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering påföras skattetillägg med 40 procent. Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda i enlighet med den allmänna utredningsskyldigheten. Bolaget hade redan i ärendet hos Skatteverket medgett att det saknat rätt till avdraget. Regeringsrätten konstaterade därför i likhet med kammarrätten att rätt till avdrag av det aktuella slaget under vissa förutsättningar kunde föreligga och uppgifterna i deklarationen talade inte emot avdragsrätt. Det framstod därför inte som uteslutet att Skatteverket hade kunnat godta yrkandet utan särskild utredning. Även om yrkandet föranlett Skatteverket att begära ytterligare upplysningar kunde inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg anses ha uppkommit för Skatteverket. Grund för att påföra skattetillägg förelåg därför.

²⁶⁹ Regeringsrättens dom 2007-07-24 mål nr 7052-04.

Frågan om grund för befrielse uppkom då. I detta fall skulle skattetillägg på drygt 70 miljoner kronor komma att påföras. Eftersom detta hände innan den senaste reformeringen av TL krävdes "uppenbart oskäligt" för att befrielse skulle komma i fråga. Denna befrielsegrund skulle enligt förarbetena användas då den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses ursäktlig men där sanktionsavgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kunde framstå som orimligt. Bestämmelsen tog fräst sikte på fall där befrielsegrunden skulle fungera som en "ventil" när andra befrielsegrunder inte var tillämpliga. För befrielse krävdes att påföljden i dessa fall inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget.²⁷⁰ Proportionalitetsprincipen syns även i Europakonventionens krav. I domskälen hänvisar Regeringsrätten till rättsfallet RÅ 1995 ref. 5 där Regeringsrätten har uttalat att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av den nu aktuella befrielsegrunden. I detta fall var det visserligen fråga om en privatperson som påförts ett skattetillägg på drygt 40 000 kr på grund av att han underlåtit att redovisa en fastighetsförsäljning. I detta förevarande mål är således skattetillägget väsentligt mycket högre, men man kan inte enbart på grund av detta avfärda det sagda i ovanstående dom. Trots det sagda i RÅ 1995 ref. 5 framstod det enligt Regeringsrätten som stötande om det allmänna skulle tillgodogöra sig ett belopp på över 70 miljoner kronor med anledning av ett oavsiktligt – om än anmärkningsvärt – förbiseende av den skattskyldige. Regeringsrätten kom därför fram i sin dom att en påföljd som innebär att hela skattetillägget skall tas ut inte står i rimlig proportion till bolagets försummelse och bolaget befriades därför från skattetillägget i sin helhet.

Som man kan notera säger Regeringsrätten att "en påföljd som innebär att hela skattetillägget skall tas ut inte står i rimlig proportion till bolagets försummelse". Detta innebär att Regeringsrätten öppnar för en delvis befrielse om dessa regler hade kunnat tillämpas på det här fallet. Istället för att låta bolaget påföras fullt skattetillägg befriar man istället bolaget helt och hållet från skattetillägget, trots att man i domen säger att bolaget borde påföras skattetillägg då de inte uppmärksammat Skatteverket tillräckligt för att den särskilda utredningsskyldigheten skall träda in. Detta kan enligt mig synas tämligen orättvist om man jämför med det ovan nämnda rättsfallet RÅ 1995 ref. 5 där

²⁷⁰ Prop. 1991/92:43 s. 87 f.

en privatperson inte befriades från skattetillägg. Utslaget i det aktuella fallet blev trots detta förmodligen rätt eftersom skattetillägget blev synnerligen högt. Hade möjligheten till delvis befrielse funnits hade Regeringsrätten med största sannolikhet delvis befriat bolaget från skattetillägget, kanske till en fjärdedel.

5.7 Sammanfattning och reflektioner

5.7.1 Sammanfattning

5:14 TL stadgar bestämmelser om befrielse från skattetillägg. Genom denna bestämmelse beaktas den skattskyldiges subjektiva förhållanden. Bestämmelsen är uppdelad på ursäktlighetsgrunder och oskälighetsgrunder. Båda kategorierna kan leda till delvis befrielse. Det skall nämnas att listan inte är uttömmande.

Ålder, hälsa och liknande förhållanden inryms i den första befrielsegrunden. Den hänvisar till den enskildes personliga förutsättningar och är relativt enkel att tillämpa då praxis är omfattande på området. Den förutsätter att den enskilde inte klarat av taxeringen på grund av bristande erfarenhet, sjukdom eller liknande erfarenhet.

Nästa punkt behandlar befrielse på grund av felbedömning av skatteregler eller faktiska förhållanden. En uppgift kan ha blivit felaktig genom att lagstiftning eller praxis inte gett klart besked om gällande rätt. Felaktigheten kan också bero på att nya skatteregler tillkommit eller att tillämpade regler ändrats genom ny praxis. Bedömningen skall ske utifrån hur skattskyldiga i allmänhet skulle bedöma frågan.

Den sista ursäktlighetsgrunden berör vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Bestämmelsen är ett komplement till 5:8 p.2 TL och skall ses som en säkerhetsventil.

Oskälighetsgrunderna inleds med avgiftens proportionalitet i relation till felaktigheten eller underlåtenheten. Det är också denna grund som främst blivit använd vid tillämpningen av delvis befrielse. De fall som avses är då det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande men där avgiften ändå ses som oskälig. Denna bestämmelse ses också den som en säkerhetsventil.

Om det förflutit oskäligt lång tid från det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg till dess att frågan om skattetillägg slutligen avgjorts i högsta instans skall befrielse kunna ske. Hänsyn måste tas till frågans svårighetsgrad, den enskildes agerande och Skatteverkets eller domstolarnas agerande för att bedöma vad som skall vara oskäligt lång tid.

Den sista befrielsegrunden innebär att befrielse skall beaktas om felaktigheten medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Det är endast ytterst kännbara fängelse- och bötesstraff som kan komma i fråga.

Efter 2003 års ändring av TL finns det möjlighet till delvis befrielse. Nedsättningen av skattetillägget kan ske till hälften eller till en fjärdedel. I realiteten leder detta till ett effektivt skattepåslag på 20 % respektive 10 %. Orsaken till att reglerna om delvis befrielse inträdde var för att Sverige skulle uppnå Europakonventionens krav på nyanserade och generösa bedömningar. Utgångspunkten är dock fortfarande att fullt skattetillägg skall tas ut. Exempel på fall då delvis befrielse skall bli aktuellt är gränsfall, obilliga resultat och oproportionerliga resultat. I normalfallet skall nedsättning till hälften ske. Skulle skattetillägget te sig oskäligt även efter en nedsättning till hälften skall en nedsättning till en fjärdedel ske. Rättspraxis på området är inte särskilt omfattande och domstolarna tenderar att endast tillämpa jämningsmöjligheterna då resultatet annars skulle bli oproportionerligt.

5.7.2 Reflektioner

Befrielsegrunderna har blivit mycket bättre efter den senaste förändringen av TL. Trots att listan varken är eller har varit uttömmande har bestämmelsen ändå tillämpats på det sättet och de som tillämpat lagen har inte varit särskilt nyanserade i sina bedömningar. Genom förändringarna i 5:14 TL har lagstiftaren öppnat för en bredare tillämpning och gjort lagen djupare med mer detaljerade förarbeten. Min förhoppning är att utövarna av lagen nu skall använda reglerna på ett mer frikostigt sätt än tidigare och komma till bättre lösningar som är bättre anpassade till den enskilda situationen. Trots förändringarna finns det fortfarande delar av bestämmelsen som bör utredas och förändras. I det följande kommer jag att beakta dessa delar samt mina slutsatser av tillämpningen fram till idag.

Efter min genomgång av ålderspresumtionen har jag kommit fram till att denna regel bör slopas. Bestämmelsen finns där på grund av att åldern kan påverka en persons handlingsförmåga. En äldre person kan ha svårt att deklarerat på grund av försämrat minne, hälsan, svårighet att förstå etc., medan en yngre person har svårighet på grund av bristande erfarenhet. Det behövs dock ingen specifik befrielsegrund för att uppnå detta syfte. En äldre persons handlingssvårighet bör kunna inrymmas i begreppet hälsa, medan den yngre personens svårighet redan befrias på grund av att denne med största sannolikhet är förstagångsdeklarant. Det föreligger även en tes om att ålderspresumtionen finns på grund av skyldigheten att lämna kontrolluppgifter enligt LSK för pensioner. Oavsett på vilken grund man anser att ålderspresumtionen skall kvarstå motsätter jag mig detta starkt. I dagens samhälle är en person som är 65 år i vanliga fall inte särskilt gammal, varken fysiskt eller mentalt. Allt som oftast är en person i den åldern betydligt mer kunnig och erfaren än vad en 25-åring är. Det varierar i stor grad vid vilket tillstånd en person är i vid en viss ålder. Till större delen beror inte en persons tillstånd på ålder utan på dess hälsa. Att då sätta en presumtion på att en person över 65 år skall befrias från skattetillägg är för mig helt främmande. Skulle presumtionen finnas där på grund av att pension inte kan ge skattetillägg bör man ändå höja åldern till 67 år i och med att fler och fler väljer att arbeta längre i dagens samhälle. Skatteverket ger denna presumtion allt för stor betydelse i verkligheten och för att komma runt problemet bör man slopa ordet ”ålder” i 5:14 st. 2 p.1 TL. Möjligtvis bör ålder under 18 år finnas då det i flertalet fall finns barn som behöver deklarerat på grund av stor förmögenhet och denne får då allt som oftast hjälp med detta av en vuxen person på grund av sin ålder. I det senare fallet skulle inte hälsan kunna påverka svårigheten att handla.

Jag skall med ett exempel visa hur snedvridet det kan bli på grund av den strikta tillämpningen av ålderspresumtionen. En 65-åring sitter med utdelningar på flera miljoner som denne väljer att inte deklarerat. Det kan röra sig om både utdelningar från Sverige och utlandet, vilket innebär att Skatteverket med största sannolikhet inte har alla kontrolluppgifter på dess inkomster. Detta skall i realiteten leda till skattetillägg då oriktig uppgift anses vara lämnad. Men på grund av att personen är 65 år och inte ekonomiskt aktiv skall denne befrias från skattetillägget. Om då en 22-åring endast har en liten ägarandel i en fastighet men inte deklarerat detta skall skattetillägg påföras

eftersom en oriktig uppgift även lämnats i det här fallet. Skillnaden är dock att det inte finns någon ålderspresumtion som kan befria personen från skattetillägget i det senare fallet. Det här skapar stora orättvisor och jag anser att 65-åringen som deklarerat i ca 50 års tid bör vara väl medveten om att man skall ta upp utdelningar i deklarationen och därför inte skall kunna bli befriad från skattetillägg.

Den största kritiken jag dock vill anföra är den mot tillämpningen av det nya jämkningssystemet med delvis befrielse. Meningen var att införa ett system där mer nyanserade och generösare tillämpningar kunde ske. Frågan är om detta endast var ett politiskt slag i luften för att uppfylla kraven enligt Europakonventionen då bestämmelsen idag tillämpas allt för restriktivt. Stöd för detta tycker jag mig finna redan under kommitténs utredning från 2001. Kommittén är inte helt enig med vad Europadomstolen kommer fram till i diverse avgöranden och tycks snarare finna deras slutsatser felaktiga och inte anpassade för det svenska systemet.²⁷¹ Värt att ha i åtanke då man läser deras uttalanden är att Europadomstolen då ännu inte hade kommit med avgörandena vad avser Janosevic, Västberga Taxi AB samt Vulic. Efter dessa domstolsavgöranden tvingades Sverige anpassa sitt skattetilläggssystem till Europakonventionen. För mig är det dock tveksamt om en stat verkligen kan ändra sin uppfattning på bara några år och börja anse att Europadomstolens sätt att se på saken ändå bör vara det rätta och på det sätt man bör tillämpa reglerna. Sveriges tveksamhet inför förändringen av skattetilläggssystemet har troligtvis också påverkat tillämpningen av reglerna då de finns i vår lagstiftning. Genom detta kan jag med stor säkerhet våga påstå att reglerna endast infördes för att Sverige skulle visa sig politiskt korrekt och inte sträva emot Europadomstolens utslag. Det var helt enkelt ett spel för gallerierna från Sveriges sida.

Än mer stöd finner jag då jag undersökt praxis på området. Det finns knappast någon praxis trots att reglerna har tillämpats under 4 års tid. Skatteverket är väldigt avogt inställd till bestämmelsen och vet i de flesta fall inte hur de skall tillämpa reglerna om delvis befrielse. De befriar hellre helt än ger delvis befrielse vilket leder till att bestämmelserna inte alls leder till nyanserade och generösa resultat vilket var syftet med förändringen. Detta kan förmodligen till stor del bero på att tillämparna inte har

²⁷¹ SOU 2001:25 s. 139 ff.

kännedom om reglernas innebörd, vilket i sin tur är märkligt då förarbetena ändå är relativt omfattande och detaljerade. Dessutom tycks de som ändå tillämpar reglerna vara insnöade på att endast använda dem då befrielse bör ske på grund av proportionalitet. Detta kan eventuellt ha sin naturliga förklaring i att det i dessa fall faktiskt förekommit starka skäl för skattetillägg men där man ansett att det funnits något som ändå gjort det svårt att påföra skattetillägg. Bestämmelsen har setts som en säkerhetsventil i fall som skulle bli så orimliga. Trots detta borde Skatteverket våga använda möjligheten till jämkning även på de andra befrielsegrunderna. Ett bra tillfälle att använda delvis befrielse skulle vara i mitt tidigare exempel där en 65-åring idag befrias helt på grund av åldern oavsett vad det gäller.

Man kanske inte bör vara allt för kritisk till tillämpningen av de nya reglerna. De har trots allt bara funnits i några år, men med tanke på det jag funnit i den här granskningen av reglerna är det svårt att vara annat än kritisk. Målrakan AB är ett fall jag hade velat se utgången på om de hade gällt taxeringen 2004 eller senare. Vi kan endast spekulera i hur Regeringsrätten hade agerat om möjligheten funnits, men jag tror att Regeringsrätten genom detta uttalande möjligen har öppnat upp för en mer generös tillämpning av de nya reglerna i TL 5:14.

Källförteckning

Litteratur

- Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skatteprocessen, Stockholm 2004.*
Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och skattebrott, Stockholm, 2006.
Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad, 2005.
Gäverth, Leif, Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet, Skattenytt 2005 s. 705.
Leidhammar, Börje, A15 Processuella frågor, Skattenytt, 2007 nr. 6.
Meyer, Andréa, Strider de föreslagna skattetilläggsreglerna mot Europakonventionen?, Svensk Skattetidning 5/03.
Simon Almendal, Teresa, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Stockholm, 2005.

Lagar

- Förordning (1902:84) om inkomstskatt*
Rättegångsbalken (1942:740)
Brottsbalken (1962:700)
Skattebrottslag (1971:69)
Lag (1971:70) om ändring av taxeringslagen (1956:623)
Förvaltningsprocesslag (1971:291)
Regeringsformen (1974:152)
Förvaltningslag (1986:223)
Taxeringslag (1990:324)
Lag (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter
Lag (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
Skattebetalningslag (1997:483)
Inkomstskattelag (1999:1229)
Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
Lag (2003:211) om ändring i taxeringslagen (1990:324)

Offentligt tryck

Propositioner

- Prop. 1971:10* med förslag till skattebrottslag
- Prop. 1976/77:92* om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m.m.
- Prop. 1977/78:132* om ändring i lagen (1971:1081) om bestämning av volym och vikt
- Prop. 1977/78:136* om ändrade regler för skattetillägg m.m.
- Prop. 1989/90:74* ny taxeringslag, m.m.
- Prop. 1991/92:43* om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt, m.m.
- Prop. 2001/02:25* en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter
- Prop. 2002/03:106* administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.
- Prop. 2002/03:128* företrädaransvar m.m.

Offentliga utredningar

SOU-serien

- SOU 2001:25* Skattetillägg, m.m.
- SOU 2002:47* Våra skatter? Expertrapporter till skattebasutredningen

Rättsfall

Nytt juridiskt arkiv

NJA 1998 s. 283

Regeringsrättens årsbok

- | | |
|-----------------|---------------|
| RÅ 1967 ref. 51 | RÅ 1979 Aa 84 |
| RÅ 1975 ref. 53 | RÅ 1980 1:3 |
| RÅ 1975 ref. 84 | RÅ 1980 1:52 |
| RÅ 1976 ref. 9 | RÅ 1982 1:3 |
| RÅ 1978 1:73 | RÅ 1982 1:30 |
| RÅ 1978 1:77 | RÅ 1983 Aa 39 |

RÅ 1988 ref. 98	RÅ 2000 ref. 66 I och II
RÅ 1989 ref. 32	RÅ 2000 not. 132
RÅ 1989 ref. 40	RÅ 2001 not. 11
RÅ 1989 ref. 82	RÅ 2002 ref. 31
RÅ 1992 not. 3	RÅ 2002 ref. 75
RÅ 1995 ref. 5	RÅ 2003 ref. 4
RÅ 1997 ref. 1	RÅ 2004 not. 98
RÅ 1998 ref. 58 II	RÅ 2006 ref. 25
RÅ 1999 ref. 59	RÅ 2006 ref. 66
RÅ 1999 not. 73	

Övrigt från Regeringsrätten

Beslut av Regeringsrätten den 2006-10-06 mål nr 4450-06.
Regeringsrättens dom 2007-07-24 mål nr 7052-04.

Rättsfall från kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg, dom 2001-08-15 mål nr 1880-2001
Kammarrätten i Stockholm, dom 2004-10-08 mål nr 6887-03
Kammarrätten i Jönköping dom 2006-09-07 mål nr 297-06.
Kammarrätten i Jönköping, dom 2006-09-07 mål nr 484-06.
Kammarrätten i Jönköping, dom 2006-09-07 mål nr 1330-06.
Kammarrätten i Sundsvall, dom 2006-09-08 mål nr 2897-05.
Kammarrätten i Stockholm, dom 2006-09-28 mål nr 2635-05 samt 2636-05.
Kammarrätten i Jönköping dom 2006-10-24 mål nr 553-06.
Kammarrätten i Jönköping dom 2006-12-22 mål nr 3662-06.

EG-domstolens domar

Delcourt mot Belgien (17 januari, 1970)
Engel m.fl. mot Holland (8 juni, 1976)
Deweert mot Belgien (27 februari, 1980)
Östürk mot Tyskland (21 februari, 1984)
Lutz mot Tyskland (25 augusti, 1987)
Bendenoun mot Frankrike (24 februari, 1994)
Air Canada mot Storbritannien (5 maj, 1995)
Ferrazzini mot Italien (12 juli, 2001)
Janosevic mot Sverige (23 juli, 2002)
Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (23 juli 2002)

Övrigt

Meddelanden från Riksskatteverket

RSV Dt 1992:7 Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering.

Meddelanden från Riksskatteverket

SKVA 2005:10 Upphävande av Riksskatteverkets rekommendationer m.m. (RSV Dt 1992:7) om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering.

Handledning

SKV 231, utgåva 1, Särskilda avgifter enligt taxeringslagen, 2007.

Beslut från JO

Beslut den 21 juni 1993, dnr 86-1993.