

16 Särskilda avgifter

15 kap. SBL

Prop. 1996/97:100 sid. 451–455, 600–603 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

Prop. 1997/98:10 sid. 66–69, 75 Skattemyndigheternas medverkan i brottsutredningar, m.m.

Prop. 1997/98:33 sid. 45 Utfärdande av F-skattsedel, m.m.

Prop. 1998/99:69 sid. 23–26, 41 Särskilda mervärdesskatte regler för investeringsguld

Prop. 2000/01:7 sid. 24, 32 Förenklad skattedeklaration

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

16.1 Allmänt

Med särskilda avgifter avses skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift.

Skattetillägg

Skattetillägg tas ut i tre olika situationer, nämligen då skattskyldig lämnat oriktig uppgift, då SKV skönmässigt avvikit från de uppgifter som lämnats i SKD samt då skatten bestämts i avsaknad av sådan deklaration. Skattetillägget är normalt 20 % av undanhållen skatt. Om oriktig uppgift kan rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial är skattetillägget dock bara 5 %. Avser oriktig uppgift periodisering eller därmed jämförbar fråga är skattetillägget 2 eller 5 % beroende på vilken period beloppet ifråga hänförs till i förhållande till korrekt period. Underlaget för skattetillägg bestäms utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget, det s.k. kvittningsförbudet. I vissa situationer tas skattetillägg överhuvudtaget inte ut trots att det föreligger en felaktighet. Så är fallet vid rättelse av uppenbar felräkning eller felskrivning, vid oriktiga (öppna) yrkanden, vid frivillig rättelse av oriktig uppgift, om undandraget skattebelopp är obetydligt samt då den skattskyldige har avlidit. Skattetillägg som påförts skönmässigt i avsaknad av SKD undanröjs om deklaration kommer in inom viss tid.

Förseningsavgift	Förseningsavgift tas ut med 500 kr om en SKD eller en periodisk sammanställning inte lämnas inom föreskriven tid. Detta gäller dock inte när förenklad eller särskild SKD får lämnas. Förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit. Om den skattskyldige inte lämnat deklaration trots föreläggande eller om han inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna eller om förseningen avser en periodisk sammanställning så är avgiften dock 1 000 kr.
Kontrollavgift	Säljare av investeringsguld som inte utfört lagstadgad identitetskontroll av köparen påförs en kontrollavgift på 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Avgift ska dock inte tas ut, om säljaren har avlidit.
Befrielsegrunder	<p>Den skattskyldige ska befrias helt eller delvis 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 den skattskyldige delvis befrias från avgiften ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. Dessa befrielsegrunder ska beaktas ex officio av SKV och skattedomstol, dvs. även om ett yrkande härom inte har framställts.</p> <p>Beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. När ett beskattningsbeslut som föranlett skattetillägg ändras, ska beslutet om skattetillägg ändras i motsvarande mån.</p> <p>Ovannämnda bestämmelser gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig till moms eller som arbetsgivare.</p>

16.2 Skattetillägg

16.2.1 Allmänt

**Straff eller
administrativ
avgift?**

RR (RÅ 2000 ref. 66) och sedermera Europadomstolen (beslut 2002-07-23 ang. Janosevic, Västberga Taxi AB och Vulic) har visserligen konstaterat att det svenska skattetillägget är ett straff enligt den Europeiska konventionen (den 4 november 1950) om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), men har samtidigt funnit att det svenska skattetilläggsförfarandet inte strider mot artikel 6 i nämnda konvention. Båda domstolarna har således slagit fast att det s.k. strikta ansvaret som tillämpas i Sverige och som innebär att skattetillägg får påföras alldeles oavsett eventuellt uppsåt eller oaktsamhet, är förenligt med artikel 6. Något brott mot den s.k. oskuldspresumtionen i denna artikel föreligger alltså inte. Av

avgörande betydelse för domstolarnas ställningstagande härvidlag var de möjligheter till befrielse från skattetillägg som finns i den svenska lagstiftningen.

Inte heller den omständigheten att straffet, skattetillägget, påfördes av en förvaltningsmyndighet, SKV, medförde att tillägget var oförenligt med artikel 6. Det avgörande var enligt domstolarna att den skattskyldige, genom möjligheten att överklaga SKV:s beslut hos förvaltningsdomstol, i form av LR, KR samt, efter prövningstillstånd, RR, var tillförsäkrad en s.k. fair trial, dvs. en ”rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag.”

Den kränkning av artikel 6 som enligt Europadomstolen hade skett i målen och som föranledde att Sverige ådömdes skadestånd, avsåg de långa handläggningstiderna rörande skattetillägg hos såväl SKV som i skattedomstolarna och ingenting annat.

Observera att den omständigheten att det svenska skattetillägget är att betrakta som ett straff i Europakonventionens mening inte innebär att regler i svensk lagstiftning om straff är tillämpliga på skattetillägg. Skattetillägg är således inte ett straff enligt övrig svensk lagstiftning utan en administrativ avgift.

16.2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

1 §, 4 § 1 st. och 13 §

Oriktig uppgift

Av 15 kap. 1 § 1 st. SBL framgår att skattetillägg tas ut om skattskyldig, på något annat sätt än muntligen, under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. En uppgift ska enligt paragrafens andra stycke anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Bestämmelserna omfattar, till skillnad mot vad som var fallet före SBL:s tillkomst, även oriktiga uppgifter om sådan ersättning från vilken skatteavdrag ska göras. Skattetillägg tas också ut då en arbetsgivare har gjort skatteavdrag men underlåtit att redovisa avdraget belopp i SKD. Regelverket är således tillämpligt på såväl skatteavdrag, arbetsgivaravgifter som moms. Att begreppet arbetsgivaravgifter omfattar också särskild löneskatt på vissa för-

värvsinkomster och allmän löneavgift, framgår av 1 kap. 3 § SBL. Bestämmelserna tillämpas också på punktskatter och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK) enligt 1 kap. 2 § p. 1 SBL. Skattetillägg utgår med viss procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. En grundläggande förutsättning för att skattetillägg enligt 1 § ska påföras är således att en oriktig uppgift som har betydelse för skatteuttaget har lämnats. Skattetillägg är enligt SBL en rent administrativ sanktionsavgift. Det saknar betydelse om den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det räcker följaktligen att SKM rent objektivt kan konstatera att det föreligger en oriktig uppgift för att skattetillägg ska kunna påföras.

**Oriktig uppgift
eller öppet
yrkande**

Det är viktigt att ha klart för sig distinktionen mellan å ena sidan oriktig uppgift och å andra sidan oriktigt, eller s.k. öppet, yrkande. Det är nämligen bara den oriktiga uppgiften som grundar skattetillägg. Det är alltså tillåtet att göra misslyckade rättsliga bedömningar och i princip framföra vilka oriktiga yrkanden som helst, så länge man inte lämnar felaktiga uppgifter i sak. Denna gränsdragning mellan oriktig uppgift och oriktigt/öppet yrkande är utförligt behandlad i RSV:s ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 376 f.

Med hänsyn till en SKD:s tekniskt schabloniserade utformning ligger det i sakens natur att den gränsdragningsproblematik som beskrivits ovan, endast i undantagsfall gör sig påmind i skattetilläggsammanhang. Deklarationsformuläret saknar nämligen utrymme för särskilda upplysningar och yrkanden från den skattskyldiges sida. Frågan huruvida en felaktighet är att bedöma som oriktig uppgift eller öppet yrkande aktualiseras därför normalt endast i de sällsynta fall då den skattskyldige, vid sidan av SKD, lämnat en särskild bilaga med olika skriftliga yrkanden.

Ett i SKD felaktigt angett skattebelopp kan, i beaktande av formulärets speciella utformning, inte, bortsett från felskrivningar och felräkningar, konstateras förrän vid en i efterhand vidtagen utredning. Detta innebär att ett oredovisat skatteunderlag eller momsbelopp, som upptäcks vid exempelvis en revision, kan sanktioneras med skattetillägg i större omfattning än vad som gäller för påförande av skattetillägg vid inkomsttaxeringen, där den skattskyldige ju i självdeklarationen eller bilaga till den många gånger kan ha lämnat sådana kringuppgifter som medför att en utredningsskyldighet uppkommit för SKV.

**Ej muntlig oriktig
uppgift**

För att skattetillägg ska kunna påföras fordras att den oriktiga uppgiften lämnats på något annat sätt än muntligen. Den oriktiga uppgiften måste således ha lämnats skriftligt eller med hjälp av

någon form av ADB-teknik eller någon annan form av teknisk överföring. Efterbeskattning, som ju inte är en sanktion utan endast en möjlighet för det allmänna att i efterhand åstadkomma en korrekt beskattning, kan däremot ske även på grundval av en oriktig muntlig uppgift. I 21 kap. 11 § p.1 sägs således att efterbeskattning får ske, om ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den skattskyldige i en SKD eller på annat sätt under förfarandet hos SKV lämnat någon oriktig uppgift till ledning för beskattningsbeslutet.

Till ledning för beskattningen

För skattetillägg fordras vidare att den oriktiga uppgiften lämnats i en handling eller ”datauppgift” som avgetts till ledning för beskattningen. Detta innebär att om den oriktiga uppgiften lämnats för ett annat ändamål så kan denna oriktiga uppgift inte generera ett skattetillägg.

Under förfarandet

Det är inte bara oriktiga uppgifter som lämnas i samband med att SKD inges som kan beivras med skattetillägg, utan sådant kan påföras närhelst under hela den sexåriga omprövningsperioden som oriktiga uppgifter lämnas. Skattetillägg kan således påföras också då oriktig uppgift lämnas exempelvis i ansökan om kostnadsavdrag eller justering av förmånsvärde, i svar på en förfrågan, i ett omprövningsärende eller vid skriftväxling i samband med revision.

Oriktig uppgift i mål om beskattning

Det är inte bara vid oriktig uppgift under förfarandet som skattetillägg kan ifrågakomma utan ett sådant kan påföras också då en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift i ett överklagande eller yttrande till domstol (15 kap. 1 § 1 st. SBL). Om oriktigheten finns i ett överklagande till LR och SKV vid den obligatoriska omprövningen inte bifaller överklagandet så initieras ett mål i LR. Härigenom har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i mål om beskattning. För att den skattskyldige i en sådan situation ska kunna påföras skattetillägg fordras att uppgiften inte har godtagits av domstolen efter prövning i sak. För skattetillägg vid oriktig uppgift i domstol fordras alltså en sakprövning av uppgiften, vilket innebär att skattskyldig som vet med sig att han lämnat en oriktig uppgift i sitt överklagande, har möjlighet att undgå ett annars utgående skattetillägg genom att helt enkelt återkalla sin talan. Härvid blir ju överklagandet och därmed den oriktiga uppgiften i detsamma inte föremål för någon domstolsprövning. Skattetillägg kan inte heller ifrågakomma när domstolen avvisat ett överklagande på någon grund, såsom då överklagandet inte är undertecknat, fullmakt för ombud saknas, res judicata eller litis pendens föreligger, talan är helt opreciserad eller då domstolen inte tagit upp en ny fråga till prövning för att den skattskyldige på ett otillåtet sätt ändrat sin talan.

Fråga uppkommer då om en skattskyldig, som i ett överklagande lämnat oriktig uppgift och som misstänker att SKV innan den obligatoriska omprövningen fått kännedom om den oriktiga uppgiften, kan slippa skattetillägg genom att, som i fallet ovan, återkalla sitt överklagande. Så är dock inte fallet. Kravet på sakprövning av den oriktiga uppgiften har lagstiftaren nämligen uttryckligen begränsat till fall då sådan uppgift lämnats i mål om beskattning, dvs. för skattetillägg fordras att den oriktiga uppgiften lämnats till domstol. Om en skattskyldig återkallar ett överklagande med en oriktig uppgift innan det nått domstol, ska SKV följaktligen dels avskryva själva överklagandet från vidare handläggning, dels i samband härmed påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende, dvs. under förfarandet. Observera dock att skattetillägg inte kan påföras om det är fråga om en frivillig rättelse. Det nu sagda är tillämpligt också i vanliga omprövningsärenden.

Oriktig uppgift i omprövningsärende

Om en skattskyldig lämnar oriktig uppgift i en begäran om omprövning och SKV upptäcker felaktigheten innan beslut fattas, så torde skattetillägg kunna påföras i samband med att SKV beslutar om helt eller delvis avslag i omprövningsärendet.

Om SKV vid en obligatorisk omprövning i anledning av en skattskyldigs överklagande eller vid en ordinarie omprövning på en skattskyldigs initiativ bifaller yrkandet och SKV sedermera upptäcker att överklagandet eller begäran om omprövning innehåller en oriktig uppgift så kan, i likhet med vad som beskrivits ovan, skattetillägg påföras på grund av att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i omprövningsärende, dvs. under förfarandet. Skattetillägg påförs i samband med att SKV rättar den oriktiga uppgiften genom ett omprövningsbeslut.

Förlängd tidsfrist

Om SKV i stället vid den obligatoriska omprövningen vidhåller sitt tidigare beslut och LR därefter prövar och inte godtar den oriktiga uppgiften i överklagandet, så kan SKV påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning. Beslut om sådant skattetillägg får enligt 15 kap. 13 § SBL meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. Detta innebär att om LR:s dom av exempelvis den 19 augusti 2003 delges den skattskyldige den 1 september samma år, så får domen om den inte överklagas laga kraft den 1 november 2003 och SKV kan ta ut skattetillägg intill utgången av november år 2004. Detta innebär att skattetillägg i dessa situationer får påföras separat även efter ordinarie tvåårsfrist. Observera att lagrummet ovan bara reglerar den yttersta tidsgräns inom vilken SKV har att fatta beslut om skattetillägg i mål om beskattning. SKV kan således, utan att avvakta att domen får laga kraft, påföra

skattetillägg så snart den oriktiga uppgiften prövats i sak i domstol och därvid inte godtagits. Notera att det ankommer på SKV att ta ut skattetillägg oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften lämnats.

**Ej två
skattetillägg för
samma oriktiga
uppgift**

För att det ska bli fråga om oriktig uppgift i mål om beskattning är det inte nödvändigt att den oriktiga uppgiften lämnas först i domstol. Har en skattskyldig ursprungligen lämnat en oriktig uppgift i en SKD och sedan vidhåller denna uppgift i ett överklagande, så anses han ha lämnat oriktig uppgift i mål om beskattning. Om SKV vid beskattningen, dvs. redan innan överklagandet ingetts, upptäckt den oriktiga uppgiften och i samband härmed påfört skattetillägg, så kan ytterligare tillägg avseende i princip samma oriktiga uppgift, inte påföras på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning.

**Undertecknande
av SKD**

SKD för en fysisk person ska undertecknas av den skattskyldige själv. Är vederbörande omyndig sker undertecknandet av förmyndare eller god man. Skattetillägg kan således aldrig påföras på grund av oriktig uppgift enligt 15 kap. 1 § SBL om en SKD exempelvis skrivits under av ett ombud för den fysiska personen, den skattskyldige, eftersom skyldigheten att underteckna SKD aldrig kan befullmäktigas bort.

SKD för skattskyldig som är juridisk person ska undertecknas av behörig firmatecknare. Det ligger emellertid i sakens natur att SKV inte har några som helst praktiska möjligheter att i varje enskilt fall kontrollera att så verkligen är fallet. Lagstiftaren har därför i 23 kap. 6 § SBL lagt in en presumtion som säger att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är en juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Om det inte är uppenbart för SKV att en SKD undertecknats av obehörig firmatecknare, så anses följaktligen en vederbörligen undertecknad deklaration föreligga och detta alldeles oavsett om den juridiska personen sedermera förmår visa att undertecknaren saknade firmateckningsrätt. Beskattning som sker i anledning av sådan SKD anses således inte utgöra skönsbeskattning i avsaknad av deklaration (se kammarrättens i Stockholm dom 2001-04-19, mål nr 2100-1999).

**Objektiv och
subjektiv
bevisbörda**

För att skattetillägg ska kunna påföras fordras vidare att det klart framgår att den av den skattskyldige lämnade uppgiften är oriktig. Beviskravet ”klart framgår” torde på den gängse bevisskalan, som omfattar begreppen antagligt, sannolikt, mycket sannolikt, till visshet gränsande sannolikhet och visshet, omfattas av bevisgraden ”mycket sannolikt” (objektiv bevisbörda). Den subjektiva bevis-

bördan, som talar om vem av parterna som har att prestera bevisning, åvilar i detta sammanhang helt och hållet det allmänna. Det är alltså SKV, och i förekommande fall allmänna ombudet, som ska visa att skattskyldig i SKD eller annat skriftligt meddelande lämnat oriktig uppgift, för att skattetillägg ska bli aktuellt. För att freda sig mot ett eventuellt skattetillägg behöver exempelvis en skattskyldig inte bevisa, vare sig att han inte haft någon momspliktig omsättning, eller att han är berättigad till avdrag för ingående moms. Det ankommer i stället uteslutande på SKV att göra mycket sannolikt dels att den skattskyldige haft sådan omsättning för vilken utgående moms ska betalas, dels inte haft kostnader som föranleder avdrag för ingående moms.

Normal procentsats

Som framhållits ovan fordras för skattetillägg att en skattskyldig skriftligen eller genom ADB-medium lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Skattetillägg påförs då i normalfallet med 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Med skatt avses här bl.a. moms, arbetsgi-
varavgifter varmed förstås också särskild löneskatt på vissa för-
värvsinkomster och allmän löneavgift, punktskatter samt SINK.

16.2.3 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

4 § 2 st.

I en särskilt angiven situation har lagstiftaren ansett det motiverat att skattetillägg tas ut efter en lägre procentsats, eller med 5 % mot normalt utgående 20 %. Denna lägre procentsats, som tillämpas först fr.o.m. år 2004, gäller då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret. På skatt som avser redovisningsperiod som påbörjas före utgången av 2003 påförs skattetillägg alltså med 10 %. Motsvarande bestämmelse beträffande skattetillägg vid inkomsttaxeringen finns numera i 5 kap. 4 § TL. Med normalt tillgängligt kontrollmaterial avses i sistnämnda lagrum bl.a. föregående års självdeklaration samt uppgifter ur exempelvis bilregister och andra register som myndigheten har tillgång till. Även kontrollmaterial som inte tar sikte på den enskilde deklareranten utan är av mer allmän karaktär omfattas av bestämmelsen. För uttagande av skattetillägg enligt den lägre procentsatsen bör materialet emellertid vara generellt, i den bemärkelsen att det innehåller uppgifter som kan användas vid kontroll av ett större antal skattskyldiga som haft viss tillgång eller intäkt.

KU-avstämning

Det ligger i sakens natur att det, vid den månadsvisa granskningen av SKD som sker under beskattningsåret, knappast finns något material hos SKV som motsvarar det som åsyftas i 5 kap. 4 § TL. En del av kontrollen av uppbörds-, avgifts- och momsredovisningen sker dock på årsbasis efter beskattningsårets utgång, bl.a. genom en maskinell avstämning mellan kontrolluppgifter och SKD. Det är följaktligen i normalfallet endast vid denna årsvisa s.k. KU-avstämning som normalt tillgängligt kontrollmaterial förekommer, och då i form av just de kontrolluppgifter som arbetsgivaren inger efter beskattningsårets utgång. Kan en felaktig redovisning i tidigare SKD rättas med ledning av en korrekt högre total lönesumma på ingivna kontrolluppgifter, påförs skattetillägg alltså med reducerat belopp, eller med 10 % vad gäller redovisningsperioder under 2003 (KU jan 2004) och tidigare och med 5 % avseende senare infallande perioder (KU fr.o.m. 2005).

VIES-register

En skattskyldig som i en SKD redovisar omsättning av varor till annat EG-land, ska efter varje kalenderkvartal i en periodisk sammanställning ange bl.a. VAT-nummer för respektive köpare, s.k. kvartalsredovisning/kvartalsrapport. Dessa nummer stäms av mot ett centralt register, VIES-registret, som innehåller alla gällande VAT-nummer. Enligt SKV:s uppfattning utgör detta register ett för verket normalt tillgängligt kontrollmaterial. Härav följer att om en skattskyldig i en kvartalsrapport upptar VAT-nummer som inte återfinns i VIES-registret, så får den skattskyldige som i SKD angett omsättning av varor till annat EG-land anses ha lämnat oriktig uppgift som dock kan rättas med ledning av kvartalsrapporten i kombination med VIES-registret. Skattetillägg ska då tas ut med bara 5 %. Någon befrielse från skattetillägg bör inte ifrågakomma i denna situation enbart på den grunden att den skattskyldige förlitat sig på att det av köparen erhållna numret finns upptaget i registret, eftersom det får anses ankomma på den skattskyldige att kontrollera att av köparen angett VAT-nummer finns upptaget i VIES-registret.

**Kontrollmaterial
först efter
påpekande**

Skattetillägg begränsas till 5 % även i fall då kontrollmaterial inkommit först efter det att den oriktiga uppgiften rättats. Skattetillägg som SKV, i avsaknad av kontrollmaterial vid tiden för rättelsen av den oriktiga uppgiften, påfört med 20 %, ska således på SKV:s initiativ reduceras till fem procent om kontrollmaterial inges därefter men före utgången av året efter beskattningsåret. Det har heller ingen betydelse om kontrollmaterial inges först efter uppmaning eller påpekande från SKV. Även i dessa situationer begränsas skattetillägget till 5 %.

Exempel

Vid revision hos en arbetsgivare under hösten 2004 upptäckts en löneutbetalning om 50 000 kr avseende juni 2003 som inte redovisats av vare sig arbetsgivaren eller den anställde. Arbetsgivaren, som uppmärksammas på förhållandet av SKV:s revisorer, inger omedelbart kontrolluppgift på den aktuella lönen till SKV. Kontrolluppgiften inkommer den 1 november 2004. Härefter rättar SKV såväl arbetsgivarens avgiftsredovisning som den anställdes inkomsttaxering. Skattetillägg på grund av oredovisade arbetsgivaravgifter avseende år 2003 påförs med 10 %, medan skattetillägg på grund av den oredovisade löneinkomsten överhuvudtaget inte tas ut, eftersom den oriktiga uppgiften rättats med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (5 kap. 8 § p. 2 TL). Om kontrolluppgiften däremot inges först i december 2004 varvid rättelse sker, så blir skattetillägget på de oredovisade arbetsgivaravgifterna fortfarande 10 %, medan skattetillägg på den oredovisade löneinkomsten nu påförs med 40 %, eftersom ”rättelseperioden” i sistnämnda lagrum utgår vid november månads utgång taxeringsåret.

16.2.4 Periodiseringsfel

4 § 3 st.

5 eller 2 %

Reducerat skattetillägg tas ut, inte bara då den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial enligt ovan, utan också då den oriktiga uppgiften består i att belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, s.k. periodiseringsfel. I sistnämnda fall ska skattetillägget beräknas efter 2 %, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförts till samt efter 5 % i övriga fall. En bokstavstolkning av lagrummet ger vid handen att en ingående mervärdesskatt som redovisats en månad för tidigt resulterar i skattetillägg med 5 %, eftersom lagtexten bara talar om belopp som upptagits efter rätt redovisningsperiod, dvs. för sent. Av uttalanden i prop. 2002/03:106 framgår emellertid att den lägre procentsatsen ska tillämpas inte bara när utgående mervärdesskatt, socialavgifter och skatteavdrag redovisats för sent utan också när ingående mervärdesskatt redovisats högst fyra månader

för tidigt. Således anges på flera ställen, bl.a. i sammanställningen på sidan 171, att skattetillägg ska tas ut med 2 % då den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken det hade bort hänföras. Med hänsyn härtill är det lämpligt att skattetillägget begränsas till 2 % också i de fall då ingående mervärdesskatt redovisas högst fyra månader för tidigt. För en sådan tolkning talar bl.a. det faktum att den räntevinst som den skattskyldige gör, under i övrigt lika förhållanden, är lika stor oavsett om en ingående mervärdesskatt redovisas för tidigt eller om en utgående sådan skatt redovisas för sent.

Som framgår ovan ska skattetillägg tas ut med bara 2 % i fall då den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra det aktuella beloppet till en period högst fyra månader från den till vilken den hade bort hänföras. Är det fråga om en större förskjutning blir det i stället aktuellt att ta ut skattetillägg med 5 %. Även i de fall där redovisningen av skatten ska ske för längre perioder än två månader ska skattetillägget vid s.k. periodiseringsfel tas ut med 5 %. Som exempel kan nämnas de fall där mervärdesskatt redovisas per kalenderår.

Vad avses med periodiseringsfel?

Av prop. 1991/92:43 s. 68 f, till vilken prop. 2002/03:106 s. 175 f hänvisar, framgår att bedömningen av om ett periodiseringsfel föreligger eller inte vid uppbörd av socialavgifter och vid momsredovisningen, får göras på samma sätt som vid beskattningen. Detsamma torde gälla vid periodiseringsfel avseende skatteavdrag. I nämnda proposition uttalar föredragande statsråd att till periodiseringsfel i skattetillägghänseende bör man först och främst räkna de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförts till fel beskattningsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel.

Den lägre uttagsnivån bör enligt statsrådet vara tillämplig också i fall som visserligen i bokföringssammanhang inte skulle anses vara ett periodiseringsfel men som i sanktionshänseende bör jämföras med periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften inte skulle ha lett till ett skatteundandragande utan bara till en förskjutning av skatteuttaget mellan beskattningsperioderna. I samtliga de fall SKV vid tidpunkten för upptäckten av felaktigheten kan konstatera att rättelse företagits – t.ex. att en oredovisad utgående moms eller ett oredovisat avgiftsunderlag tagits upp i SKD en senare period – bör skattetillägg således beräknas efter den lägre procentsats som gäller för periodiseringsskattetillägg, dvs. 2 eller 5 %. Denna lägre procentsats gäller också när SKV finner att en ingående moms avdragits för tidigt, samtidigt som det vid upptäckttillfället kan konstateras att den aktuella momsen inte avdragits också i en

följande redovisningsperiod. I dessa situationer har de oriktiga uppgifterna nämligen, även om fråga inte är om periodiseringsfel i redovisningsteknisk mening, inte lett till ett skatteundandragande utan bara medfört en räntevinst för den skattskyldige.

När felaktigheten upptäcks på ett så tidigt stadium att den skattskyldige ännu inte lämnat SKD för redovisningsperiod i vilken rättelse skulle kunna komma att göras, kan det bli problematiskt att avgöra om en oriktig uppgift i något avseende utgör ett sådant fel som motiverar en lägre uttagsnivå. Om det är frågan om en post av sådant slag att en felaktig bedömning av vilken som är rätt redovisningsperiod kan ha gjorts, får en bedömning göras av sannolikheten för att en utelämnad uppgift skulle ha redovisats en följande redovisningsperiod. En omständighet som i sig bör vara tillräcklig för antagandet att t.ex. en utelämnad lön kommer att redovisas kommande redovisningsperiod är att beloppet redan innan SKV aktualiserat frågan är bokfört i räkenskaperna. Motsatsvis gäller att om en lön inte upptagits i rätt SKD och inte heller bokförts, så gäller den negativa presumptionen som säger att den skattskyldige inte heller i kommande SKD ämnar redovisa lönen ifråga, varför skattetillägg i en sådan situation ska utgå med ograverat belopp, dvs. med 20 %.

16.2.5 Skattetillägg vid skönsbeskattning

2, 3 och 5 §§

16.2.5.1 Begreppet skönsbeskattning

Av 11 kap. 19 § 2 st. SBL framgår att om vid omprövning en tillförlitlig beräkning av skatten inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter, ska skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (skönsbeskattning). Motsvarande bestämmelse på inkomst-taxeringsområdet finns i 4 kap. 3 § TL, som lyder: ”Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering).”

Även om skrivningarna i de båda lagrummen inte är identiska, så torde förutsättningarna för skönsbeskattning i praktiken vara tämligen likartade (se avsnitt 11.3.5). På grund härav torde den beskrivning av skönstaxeringsinstitutet som finns i RSV:s ”Handledning

för taxeringsförfarandet” s. 189 f kunna tjäna till ledning också vid skönsbeskattning enligt SBL. Av handledningen framgår bl.a. att SKV inte får tillgripa skönstaxeringsinstitutet vid alla typer av brister i en deklaration eller i underlaget för en sådan. För att SKV skönsmässigt ska kunna avvika från en deklaration måste bristerna vara så väsentliga att deklarationen framstår som ett otillförlitligt instrument för åsättande av en riktig taxering. Gränsdragningen mellan skönsmässig och annan avvikelse från en deklaration kan således vara tämligen komplicerad. Har SKV emellertid kunnat påvisa brister i skattskyldigs uppgifter eller bokföring samtidigt som det föreligger andra faktorer som indikerar att deklarationen inte återspeglar verkligheten, varför myndigheten uppskattat skatt eller avgiftsunderlag till högre belopp än vad som redovisats i SKD, torde fråga dock normalt vara om sådan skönsmässig avvikelse som avses 11 kap. 19 § 2 st. SBL, varvid skattetillägg ska påföras. Observera dock att om SKV vägrar avdrag för ingående moms enbart på den grunden att den skattskyldige inte inkommit med begärda fakturor och därmed inte förmått styrka avdraget, så har denne inte blivit föremål för en skönsbeskattning. Än mindre har någon oriktig uppgift härigenom visats föreligga. I denna situation kan skattetillägg således inte tas ut.

**Oriktig uppgift
ingår i sköns-
beskattningen**

16.2.5.2 Skönsmässig avvikelse från SKD

Om SKV med stöd av bestämmelserna i 11 kap. 19 § 2 st. SBL skönsmässigt avvikit från de uppgifter som en skattskyldig har lämnat i en SKD, påförs han skattetillägg med 20 % av den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestämts för honom utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som han har lämnat i ingiven SKD eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas honom. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige ska dock skattetillägg tas ut enligt 4 § 1–3 st., innebärande att skattetillägget i denna del kan komma att utgå med 20 % eller med 5 %, nämligen då fråga är om fall där den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial eller då fråga är om ”längre” periodiseringsfel, eller med 2 % vid ”kortare” (inom fyra månader) periodiseringsfel. På den skönsmässigt uppskattade delen av underlaget eller skatten utgår skattetillägg dock alltid med 20 %.

**Uppgifter i
skriftligt
meddelande**

16.2.5.3 Skönsbeskattning i avsaknad av SKD

Om en skattskyldig inte lämnar SKD och SKV därför uppskattar skatten med stöd av 11 kap. 19 § 2 st. SBL, så påförs skattetillägg med 20 % av den skatt som påförs på grund av skönsbeskattning-

tillgodoräknas

en, dock att den skattskyldige vid beräkningen av skattetillägget tillgodoräknas det skattebelopp som belöper på de skriftliga eller elektroniska uppgifter som den skattskyldige må ha lämnat. Detta innebär att om en skattskyldig i en ej undertecknad SKD redovisar skatt med exempelvis 100 000 kr och SKV beslutar att skönsmässigt bestämma skatten till 150 000 kr, så tillgodoräknas den skattskyldige vid skattetilläggsberäkningen de 100 000 kr som upptagits i det skriftliga meddelande som den ej undertecknade SKD utgör, varför skattetillägg påförs bara på mellanskillnaden 50 000 kr.

Oriktig uppgift ingår i skönsbeskattningen

Till den del uppskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige, vilket kan vara fallet då skönsbeskattningen grundas på en ej undertecknad SKD, ska dock, precis som i avsnittet ovan gällande skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från SKD, skattetillägg utgå enligt bestämmelserna i 15 kap. 4 § 1–3 st. SBL. Detta innebär att skattetillägg i denna del kan komma att utgå med 20 % eller med 5 %, nämligen då fråga är om fall där den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial eller då fråga är om ”längre” periodiseringsfel, eller med 2 % vid ”kortare” (inom fyra månader) periodiseringsfel. På den skönsmässigt uppskattade delen av underlaget eller skatten, exklusive den del som belöper på den skattskyldiges eventuellt egna skriftliga eller ADB-mässiga uppgifter, utgår skattetillägg dock alltid med 20 %.

Föreläggande krävs ej

För att skattetillägg ska kunna påföras vid skönstaxering i saknad av självdeklaration fordras enligt 5 kap. 2 § 2 st. TL att ett föreläggande om att deklarerat sänts ut till den skattskyldige. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i SBL. För påförande av skattetillägg enligt sistnämnda lag räcker det alltså att SKV kan konstatera att vederbörlig SKD inte inkommit.

Kriterier för SKD

För att avgöra om skönsbeskattning sker med eller utan SKD, vilket bl.a. har betydelse för eventuellt senare undanröjande av skattetillägget, är det av vikt att känna till vad som erfordras för att deklarationsplikten ska anses fullgjord. På inkomsttaxeringsområdet gäller att följande tre rekvisit ska vara uppfyllda för att en självdeklaration ska anses föreligga:

Deklarationen ska vara undertecknad av den skattskyldige själv eller legal ställföreträdare.

Deklarationen ska vara avfattad på fastställt formulär.

Deklarationen ska innehålla någon uppgift till ledning för bestämmande av skatt.

Att punkterna 1 och 2 ovan måste vara uppfyllda för att en SKD

Att punkterna 1 och 2 ovan måste vara uppfyllda för att en SKD ska anses föreligga följer direkt av lag och förordning (se 10 kap. 25 § 2 st. SBL och 64 § SBF). Punkten 3 bygger på en praxis på inkomsttaxeringsområdet som saknar motsvarighet på SBL-området. Även om en viss osäkerhet således kan föreligga i vad mån också detta tredje rekvisit måste vara uppfyllt för att en SKD ska föreligga, så torde det ändå ligga närmast till hands att analogivis anse att så bör vara fallet.

Härav följer att om SKV bestämmer skatt på grundval av en ej undertecknad SKD, varmed jämställs en SKD som undertecknats av ett ombud med fullmakt, så är fråga om skönsbeskattning i saknad av SKD, eftersom den skattskyldige inte fullgjort sin deklaraionsplikt på ett riktigt sätt, och detta alldeles oavsett om SKV bestämmer skatten till exakt samma belopp som angetts i det skriftliga meddelandet som en ej undertecknad SKD utgör. All beskattning i saknad av deklaraion är nämligen per definition skönsbeskattning. Härvid föreligger i princip förutsättning för påförande av skattetillägg. Som framgår ovan ska den skattskyldige emellertid vid beräkning av skattetillägg tillgodoräknas de skriftliga uppgifter han själv må ha lämnat. I fall då SKV bestämmer skatten till samma belopp som den skattskyldige själv redovisat i en skriftlig uppgift, blir det följaktligen inte aktuellt att påföra något skattetillägg alls. Avviker SKV däremot från en oriktig uppgift som lämnats, så utgår skattetillägg enligt 15 kap. 4 § 1–3 st. SBL.

Förutsättningarna för att påföra skattetillägg vid skönsbeskattning i saknad av SKD men där skriftlig uppgift från den skattskyldige föreligger, illustreras av följande exempel.

Exempel

Antag att en arbetsgivare, trots att han beretts tillfälle därtill, underlåtit att underteckna en SKD med ett redovisat avgiftsunderlag om 200 000 kr. I den ej undertecknade SKD, som inte är att betrakta som en SKD men väl ett skriftligt meddelande från arbetsgivaren, finns en oriktig uppgift på 70 000 kr. SKV bestämmer skönsmässigt avgiftsunderlaget, inte till 270 000 kr, utan till 400 000 kr. I en situation som denna utgör underlaget för skattetillägg det skönsmässigt bestämda avgiftsunderlaget 400 000 kr minus det avgiftsunderlag om 200 000 kr som arbetsgivaren själv frivilligt presterat i sitt skriftliga meddelande, den ej undertecknade SKD. Skattetillägg ska följaktligen utgå på ett underlag om 200 000 kr (400 000–200 000). Av underlaget på 200 000 kr belöper emellertid 70 000 kr på en oriktig uppgift som arbetsgivaren lämnat i sitt skriftliga

meddelande. På denna del av underlaget ska skattetillägget utgå enligt bestämmelserna i 4 § 1–3 st., vilket innebär att skattetillägg på dessa 70 000 kr kan komma att uttas med 20 % eller med 5 %, nämligen om fråga här är om sådan oriktig uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial eller fråga är om ”längre” periodiseringsfel, eller med 2 % om den oriktiga uppgiften avser ”kortare” (inom fyra månader) periodiseringsfel. På resterande del av underlaget 130 000 kr (200 000–70 000), dvs. den rena skönsupp-skattningen, utgår skattetillägg alltid med 20 %.

Konkret konstaterad oriktig uppgift

För att skattetillägg vid skönsbeskattning i avsaknad av SKD ska kunna påföras med en lägre procentsats, fordras att den skattskyldige har lämnat en konkret konstaterad oriktig uppgift. En oriktig uppgift måste i sin tur, för att kunna generera skattetillägg, alltid lämnas skriftligt eller på elektronisk väg. Detta innebär att om SKV, i avsaknad av såväl SKD som annat skriftligt eller elektroniskt meddelande från den skattskyldige, skönsmässigt bestämt skatt, så utgår skattetillägg med den högre procentsatsen, dvs. 20, och detta alldeles oavsett att verket exempelvis må ha haft aldrig så mycket normalt tillgängligt kontrollmaterial till sitt förfogande vid bestämmande av skatten, t.ex. kontrolluppgifter, som annars medför skattetillägg om bara 5 %.

Karaktär av vite

Det skattetillägg varom nu är ifråga har karaktär av vite. Det ska nämligen undanröjas om SKD ges in inom viss tid. Således framgår av 15 kap. 3 § 1 st. SBL att skattetillägg, som tagits ut på grund av att den skattskyldige skönsbeskattats i saknad av SKD, ska undanröjas om deklARATIONEN kommer in till SKV eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet fattades. Ett sådant skattetillägg, som påförts i exempelvis oktober 2003, undanröjs om SKD kommer in senast vid utgången av 2003. I ett sådant fall blir alltså den enda följden en sådan förseningsavgift som regleras i 15 kap. 8 § SBL. Notera att det bara är det rena ”skönsskattetillägget” som undanröjs vid en sedermera ingiven SKD. Om skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift i skriftligt eller elektroniskt meddelande, varför skattetillägg påförts också med stöd av 1 §, så påverkas således inte sådana skattetillägg av en inom tvåmånadersfristen ingiven SKD utan det är bara det skattetillägg som påförts i saknad av SKD enligt 2 § som ska undanröjas.

För att tillförsäkra en skattskyldig en tvåmånadersfrist finns en särskild regel som säger, att om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades, ska skattetillägget

undanröjas, om en SKD har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom. Det torde inte räcka med ett enkelt påstående från den skattskyldige att han inte fått kännedom om skattetillägget. Han måste på något sätt, genom uppgifter som kan verifieras, göra sannolikt att han inte fått kännedom, t.ex. på grund av att han vistats utomlands under den aktuella tiden. I sådana fall då beslutet meddelats mycket sent under en månad, kan det dock ligga i sakens natur att en skattskyldig inte fått del av beslutet under den månaden.

**Flera skattetillägg
på samma
skatteunderlag**

I en viss situation kan skattskyldig påföras skattetillägg enligt flera grunder på ett och samma skatteunderlag, vilket framgår av följande exempel.

Exempel

Antag att SKV, i saknad av SKD från skattskyldig, sköns-
mässigt bestämt hans skatt till 200 000 kr samt påfört
skattetillägg med 20 % på detta belopp. Antag vidare att den
skattskyldige efter tvåmånadersfristen ger in en SKD vari
redovisats skatt med 180 000 kr, men i vilken deklaration
finns en oriktig uppgift om 20 000 kr. Beträffande skatte-
beloppet som sådant ska SKV avslå en begäran om ompröv-
ning, eftersom skatten ju rätteligen ska vara de 200 000 kr
som redan bestämts. Då SKD inkommit för sent ska det vid
skönsbeskattningen påförda skattetillägget kvarstå samtidigt
som SKM ska påföra ytterligare ett skattetillägg, nämligen på
ett skatteunderlag motsvarande den oriktiga uppgiften, dvs. på
20 000 kr. Detta innebär att på de 20 000 kronorna i intervallet
180 000–200 000 så utgår skattetillägg med 40 alternativt 25
eller 22 %, beroende på förekomsten av kontrollmaterial,
”långa” periodiseringsfel eller ”korta” sådana vad avser den
oriktiga uppgiften (20+20, 20+5 eller 20+2).

16.2.6 Kvittning

6 §

Skattetillägget ska beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. Lagstiftaren markerar här att det på SBL-området, liksom för övrigt också på inkomsttaxeringsområdet, föreligger ett renodlat sakförfarande, dvs. varje fråga individualiseras och behandlas var för sig. Det ligger i sakproblematikens natur att en skattskyldig, som av SKV erhållit ett övervägande om skattetillägg på grund av att han lämnat oriktig uppgift i visst avseende, inte till sitt fredande kan göra gällande att

han i annat avseende redovisat för hög skatt. Även om denna kvittningsinvändning, som således rör en annan fråga än den som föranlett skattetillägget, givetvis beaktas när det gäller att bestämma storleken på den ytterligare skatt som ska betalas, så påverkar den inte på något sätt underlaget för själva skattetillägget.

Skrivningen i lagtexten om att skattetillägget ska beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod är identisk med skrivningen i 5 kap. 7 § TL, i vilket lagrum skrivningen har relevans i vissa speciella situationer. Någon situation på skattebetalningsområdet där det aktuella lagrummet skulle kunna tillämpas synes i vart fall för närvarande inte föreligga.

Samma redovisningsperiod

För att en kvittningsinvändning ska anses avse samma sak som den oriktiga uppgiften och därmed tillåtas påverka skattetilläggsunderlaget, fordras alltid att invändningen avser samma redovisningsperiod som den oriktiga uppgiften. I saksammanhang gäller således principen om redovisningsperiodens slutenhet.

Med utgångspunkt i de uppgifter som ska redovisas i en SKD, följer nedan en schematisk beskrivning av hur saken torde kunna begränsas med avseende på moms, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Redovisningen i SKD är summarisk såtillvida som att all momspliktig omsättning inom Sverige redovisas i en enda ruta, nämligen ruta 11, all avgiftspliktig bruttolön utom förmåner redovisas i ruta 41 samt hela underlaget för skatteavdrag redovisas i ruta 80. Denna summariska redovisning grundas emellertid på en bokföring med specifika momsfakturor samt en individualiserad löneredovisning, innebärande att saken torde kunna avgränsas på sätt framgår av nedanstående exempel.

Moms

A) En i ruta 32 felaktigt upptagen moms avseende en skattefri omsättning får inte kvittas mot en oriktig uppgift i form av oredovisad 25-procentig moms på en annan omsättning. På motsvarande sätt får ett missat avdrag för ingående moms i ruta 37, inte kvittas mot en oriktig uppgift i form av felaktigt avdrag för ingående moms avseende ett annat ej ”avdragsgillt” förvärv. En felaktigt upptagen 12-procentig moms i ruta 33 avseende en viss omsättning får naturligtvis inte heller kvittas mot oredovisad 25-procentig moms i ruta 32 avseende en annan omsättning. Är det emellertid fråga om en och samma omsättning så tas skatte-tillägg ut bara på mellanskillnaden.

B) Om en skattskyldig, mot en oriktig uppgift i form av oredovisad utgående moms, vill kvitta en tidigare ej redovisad ingående moms i skattetillägghänseende så är detta tillåtet under förutsättning att den ingående momsen rör samma sak som den utgående.

Så kan vara fallet om den oriktiga uppgiften exempelvis består i oredovisad utgående moms avseende varuförsäljning och invändningen avseende den ingående momsen avser kostnad för inköp av dessa varor under samma redovisningsperiod. Eftersom en förutsättning för att kunna sälja varorna rimligen är att vederbörande först köpt dem, så torde här fråga vara om en och samma sak, s.k. oäkta kvittning (se RSV:s skrivelse 2000-11-23, dnr 10376-00/100 "Kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg").

Bruttolön

En arbetsgivare, som lämnat oriktig uppgift genom att i ruta 41 utelämna lönen för en viss anställd A, kan inte, med verkan också i skattetilläggshänseende, göra gällande att avgiftsunderlaget för en annan anställd B, blivit i motsvarande mån för högt redovisat. Lön till A är inte samma sak som lön till B. Arbetsgivarens invändning utgör således en sådan äkta kvittning som inte accepteras i ett sakförfarande.

Förmåner

A) En arbetsgivare som lämnat oriktig uppgift genom att utelämna exempelvis en bilförmån för en anställd, kan inte få underlaget för skattetillägg reducerat om han kan påvisa att han för annan anställd felaktigt tagit upp en bilförmån eller annan förmån, exempelvis en kostförmån. Än mindre kan naturligtvis ett i ruta 42 för högt upptaget förmånsvärde för anställda A, kunna kvittas mot ett i ruta 41 oredovisat löneunderlag avseende anställda B. Ett i ruta 42 för högt upptaget förmånsvärde avseende A torde för övrigt inte ens kunna kvittas mot ett i ruta 41 oredovisat löneunderlag för A själv, eftersom förmånen inte är samma sak som lönen.

B) Om SKV däremot vid exempelvis en revision upptäcker att en arbetsgivare underlåtit att redovisa en bruttolön för anställda A på 10 000 kr, varvid arbetsgivaren visserligen vitsordar felaktigheten men samtidigt förmår visa att beloppet faktiskt har upptagits men i ruta 42, på grund av att arbetsgivaren felaktigt betraktat ersättningen som en förmån, så föreligger ingen oriktig uppgift, eftersom saken i denna situation torde vara "utgiven ersättning till anställda A." Eftersom den utgivna ersättningen har redovisats av arbetsgivaren föreligger ingen oriktig uppgift och detta alldeles oavsett att arbetsgivaren vid SKD-redovisningen av misstag kommit att felrubricera ersättningen genom att uppta den i ruta 42 i stället för rätteligen i ruta 41.

Kostnadsavdrag

A) I ruta 43 redovisas alla kostnadsavdrag. Om arbetsgivare, trots att han inte erhållit beslut om kostnadsavdrag beträffande viss anställd, likväl felaktigt yrkar sådant avdrag och det efter utredning visar sig att sådant avdrag inte skulle ha godkänts vid en

prövning av SKV, så kan arbetsgivaren inte undgå skattetillägg även om han kan påvisa att annan anställd, för vilken kostnadsavdrag inte yrkats, skulle vara berättigad till motsvarande avdrag.

B) Om en arbetsgivare, som lämnat oriktig uppgift genom att utelämna bruttolönen för en anställd i ruta 41, invänder att vederbörande arbetstagare haft kostnader i arbetet uppgående till minst 10 % av erhållen ersättning, så torde, eftersom kostnaderna är direkt hänförliga till och en förutsättning för den uppburna lönen, denna invändning beträffande kostnadsavdraget utgöra samma sak som den oriktiga uppgiften, den oredovisade lönen. Kvittningen bör alltså vara tillåten och bör som sådan reducera underlaget för skattetillägg (oäkta kvittning).

Företagsstöd

A) SKD med avgiftsunderlag 0 kr har lämnats för redovisningsperioden ifråga. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr (= oredovisade avgifter 10 000 kr). Vid kommunikeringen av den tilltänkta höjningen av avgiftsunderlaget yrkar arbetsgivaren kvittningsvis företagsstöd med 1 500 kr. Då detta företagsstöd har ett direkt samband med avgiftshöjningen så är kvittning tillåten (samma sak). Skattetillägg tas ut på 8 500 kr (10 000–1 500).

B) I en SKD har ett avgiftsunderlag om 80 000 kr redovisats för aktuell period. Företagsstöd har inte yrkats för redovisade 80 000 kr. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr. I samband med höjningsövervägandet yrkar arbetsgivaren maximalt företagsstöd 3 550 kr. I denna situation är kvittning inte tillåten, eftersom höjningen av avgiftsunderlaget ligger i intervallet 80 000–110 000, medan företagsstödet ligger i intervallet 0–71 000. Företagsstödet har således inget samband med höjningen av avgiftsunderlaget.

C) SKD med avgiftsunderlag 60 000 kr har upptagits för aktuell redovisningsperiod. Företagsstöd har inte yrkats för redovisade 60 000 kr. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr. I samband med höjningsövervägandet yrkar arbetsgivaren maximalt företagsstöd 3 550 kr. Företagsstöd medges i intervallet 0–71 000. I denna situation är företagsstöd i intervallet 60 000–71 000, dvs. 550 kr (5% av 11 000), kvittningsbart vid påförande av skattetillägg, eftersom det bara är denna del som ligger inom intervallet för avgiftshöjningen 60 000–90 000. Skattetillägg tas ut på 9 450 (10 000–550).

Underlag för skatteavdrag

Arbetsgivare som underlåtit att redovisa lön för viss anställd A i ruta 80, kan inte kontra med att lika stort underlag för annan anställd B med F-skatt felaktigt medtagits i skatteavdragsunderlaget. Också detta utgör en otillåten äkta kvittning, som medför att skattetillägg ska utgå på höjningsbeloppet avseende A,

trots att skatteavdragsunderlaget totalt sett inte blivit för lågt redovisat i ruta 80.

16.2.7 Situationer där skattetillägg inte ska tas ut

7 §

16.2.7.1 Felräkning eller felskrivning

Skattetillägg tas inte ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av SKD eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Enligt 15 kap. 1 § SBL fordras för skattetillägg att en oriktig uppgift lämnats av den skattskyldige. Frågan huruvida felräkning eller felskrivning är att betrakta som oriktig uppgift har varit föremål för RR:s prövning, nämligen i RÅ 1988 ref. 98. I målet, som avser eftertaxering, hade den skattskyldige i rörelsebilagan till självdeklarationen infört nettovinst enligt ”bilagd resultaträkning” med 80 347 kr. I den bilagda resultaträkningen angavs emellertid vinsten till 87 347 kr. RR ansåg att den skattskyldige inte hade lämnat oriktigt meddelande, eftersom den korrekta uppgiften funnits tillgänglig på en väl synlig plats i deklarationsmaterialet.

I målet var således fråga om en misskrivning, som uppenbart framgick av deklarationsmaterialet och som också kunnat rättas med ledning av detta. RR:s bedömning att den uppenbara misskrivningen inte utgjorde oriktigt meddelande innebär, med hänsyn till den identitet som förelåg mellan rekvisiten oriktigt meddelande och oriktig uppgift, att en sådan misskrivning inte heller kan anses utgöra en oriktig uppgift. På grund härav hade inte heller skattetillägg kunnat påföras i den aktuella situationen.

Då rekvisitet oriktig uppgift har samma innebörd i TL som i SBL, så blir resultatet att en felräkning eller felskrivning i en SKD inte utgör en sådan oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg enligt 15 kap. 1 § SBL. Av det sagda följer att bestämmelsen i 15 kap. 7 § p.1 SBL saknar självständig betydelse för möjligheten att påföra skattetillägg med stöd av 15 kap. 1 § samma lag. Bestämmelsen får i stället ses som ett förtydligande av innehållet i sistnämnda paragraf.

För att felräkningen eller felskrivningen ska anses vara så uppenbar att den inte kan sanktioneras med skattetillägg, fordras att SKV vid en med normal noggrannhet genomförd SKD-granskning inte kan undgå att upptäcka felaktigheten. Felsummeringar eller liknande som skett i det material på vilket SKD eller annat skriftligt eller elektroniskt meddelande grundas, anses således inte

som felräkning eller felskrivning i detta sammanhang, eftersom de ju är helt dolda för SKV. De hänförs i stället till oriktig uppgift. Härav följer att en arbetsgivare som i SKD redovisar för lågt avgiftsunderlag påförs skattetillägg och detta alldeles oavsett att korrekt underlag må ha upptagits i bokföringen. Motsatsvis gäller att en arbetsgivare, som redovisar korrekt avgiftsunderlag i ruta 44 i SKD, inte kan påföras skattetillägg av det skälet att arbetsgivaravgifter att betala i ruta 54, på grund av felräkning, blivit för lågt upptaget.

16.2.7.2 Oriktigt yrkande

Skattetillägg tas inte ut om SKV inte godtar den skattskyldiges uppgift men avvikelser avser bedömningen av ett yrkande, t.ex. i fråga om ett avdrag eller värdet av ett uttag, och avvikelser inte gäller någon uppgift i sak. Gränsdragningen mellan begreppen oriktig uppgift å ena sidan och oriktigt, eller s.k. öppet, yrkande å andra sidan har närmare beskrivits i avsnitt 16.2.2. Där framhålls också att distinktionen mellan dessa båda begrepp är viktig, eftersom det bara är den oriktiga uppgiften som grundar skattetillägg. Någon särskild redovisning av denna problematik görs därför inte här. Eftersom ett oriktigt yrkande således inte är att hänföra till oriktig uppgift, saknar också denna bestämmelse självständig betydelse för möjligheten att påföra skattetillägg med stöd av 15 kap. 1 § SBL. Bestämmelsen får i stället ses som ett förtydligande av innehållet i denna paragraf.

16.2.7.3 Frivillig rättelse

Har en skattskyldig frivilligt rättat en oriktig uppgift, påförs inte skattetillägg. En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig, är att SKV särskilt agerat med anledning av skattskyldigs uppgifter i SKD eller annat skriftligt eller elektroniskt meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av SKV, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar från den skattskyldige torde möjligheten att göra frivillig rättelse inte längre föreligga.

Skulle det emellertid förhålla sig så att en skattskyldig, som svar på SKV:s fråga angående saken X, besvarar inte bara denna fråga utan också rättar en oriktig uppgift avseende saken Y, så får rättelsen avseende Y anses som frivillig, under förutsättning att det inte finns något samband mellan X och Y. Problematiken belyses i följande exempel.

Antag att en arbetsgivare, i samband med svar på en förfrågan från SKV om varför han i avgiftsunderlaget i SKD inte upptagit lönen beträffande en viss person A, uppger att löneunderlaget för en annan person B blivit för lågt angett. Frågan är då hurvida rättelsen avseende B kan anses som frivillig i lagens bemärkelse. Något säkert svar på denna fråga finns inte. Ur arbetsgivarens synpunkt skulle man naturligtvis kunna göra gällande att rättelsen beträffande B:s lön inte har något samband med lönen avseende en helt annan person, nämligen A, beträffande vilken SKV begärt upplysning. Å andra sidan skulle man väl inte utan visst fog kunna hävda att alla frågor som rör löneunderlaget för en arbetsgivare har samband med varandra. Man skulle också kunna uttrycka saken som så, att om SKV nu begärt in upplysning om löneunderlaget beträffande en viss person, så föreligger väl en viss presumtion för att myndigheten skulle kunna komma att ifrågasätta även andra anställdas löneunderlag och att arbetsgivarens rättelse följaktligen skulle vara betingad just av rädslan för att så skulle kunna komma att ske. Det får väl därför i vart fall anses som mycket tveksamt om en rättelse av ovan angiven art skulle kunna betraktas som frivillig i 15 kap. 7 § p. 3 SBL:s mening. Med detta synsätt blir utrymmet för frivillig rättelse i dessa situationer mycket begränsat.

Sedan en skattskyldig fått kännedom om att någon form av kontrollaktion kommer att riktas mot honom, är han betagen möjligheten till själv rättelse. En rättelse, som sker efter det att den skattskyldige upplysts om att SKV avser att göra exempelvis en källskatte- och avgiftsrevision hos honom, kan således inte anses ha skett frivilligt.

Utvisar vid avstämning kontrolluppgift högre avgiftsunderlag än vad som sammanlagt redovisats i SKD för beskattningsåret ifråga, ska arbetsgivaren åläggas betalningsskyldighet för de arbetsgivaravgifter som belöper på mellanskillnaden. Arbetsgivaren anses inte, genom att på kontrolluppgift ange korrekta löner och förmånsbelopp, frivilligt ha rättat sin avgiftsredovisning, eftersom kontrolluppgiftens syfte ju primärt är ett helt annat, nämligen att dels ligga till grund för kreditering av innehållen preliminär skatt, dels tjäna som ledning för arbetstagarens inkomsttaxering (RÅ 85 1:48). Skattetillägg ska därför påföras om befrielsegrund inte föreligger, dock enbart med 5 % av det avgiftsbelopp som ytterligare rätteligen ska utgå, eftersom den oriktiga uppgiften i SKD kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift, som ju är att anse som för SKV normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Rättelsen kan vara muntlig

Som framhållits tidigare måste oriktig uppgift ha lämnats på annat sätt än muntligen för att skattetillägg ska kunna påföras. En frivillig rättelse av oriktig uppgift behöver däremot inte nödvändigtvis ske skriftligt utan kan också göras muntligt. Rättelsen kan göras såväl av den skattskyldige själv som av hans befullmäktigade ombud.

Rättelsen ska avse rätt period

En skattskyldig som för viss redovisningsperiod uppgett för låg skatt kan inte göra anspråk på att ha gjort en frivillig rättelse, om han en senare redovisningsperiod ökar sin skatt med de belopp som han oriktigt undanhållit under den tidigare perioden. Varje redovisningsperiod ses nämligen, som framhållits ovan, som en sluten enhet. Taxeringsårets slutenhet har i SBL-hänseende följaktligen sin motsvarighet i redovisningsperiodens slutenhet. En rättelse kan ske endast genom att den skattskyldige lämnar riktiga uppgifter för den redovisningsperiod, under vilken han uppgett för låg skatt. Att skattetillägg tas ut med bara 2 eller 5 % om SKV vid upptäckten av den oriktiga uppgiften kan konstatera att felande belopp redovisats i en senare SKD, framgår av avsnitt 16.2.4 som handlar om periodiseringsfel.

16.2.7.4 Obetydligt belopp

Skattetillägg ska inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Ett skattebelopp som inte överstiger 2 500 kr bör anses som obetydligt. Härvid ska beaktas att varje skatteslag, dvs. skatteavdrag, arbetsgivaravgifter respektive moms, och varje redovisningsperiod ses för sig. En skattskyldig som i SKD avseende en redovisningsperiod lämnar tre oriktiga uppgifter rörande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms om respektive 2 000 kr, dvs. totalt 6 000 kr, påförs således inget skattetillägg. Förekommer flera oriktiga uppgifter inom ett skatteslag och inom en och samma redovisningsperiod, ska de oriktiga uppgifterna läggas samman när det gäller att bedöma om beloppskriteriet är uppfyllt. Förekommer tre oriktiga uppgifter om vardera 2 000 kr beträffande moms i en redovisningsperiod, tas skattetillägg alltså ut på 6 000 kr.

Om flera oriktiga uppgifter med obetydliga belopp föreligger inom ett och samma skatteslag under en och samma period, bör beloppsgränsen 2 500 kr förskjutas något uppåt (prop. 1977/78:136 s. 207). Således har kammarrätten i Jönköping i dom 2001-11-01, mål nr 582-1999, funnit en höjning av beloppsgränsen med i vart fall 500 kr befogad och därför befriat en skattskyldig, som lämnat två oriktiga momsuppgifter om 2 500 kr respektive 426 kr, totalt 2 926 kr, från skattetillägg. Observera att

om den ena oriktiga uppgiften uppgått till 2 501 kr så torde KR:s resonemang inte hålla streck.

Om en skattskyldig under flera perioder lämnat oriktiga uppgifter torde, vid en analog tolkning av vad som gäller vid eftertaxering för oriktig uppgift, skattetillägg kunna tas ut även om beloppen för varje enskild period inte överstiger 2 500 kr. Överstiger det totala skattebelopp som den skattskyldige undanhållit för de aktuella perioderna i inte obetydlig grad den beloppsgräns som gäller för en enstaka period, bör beloppsrekvisitet följaktligen anses uppfyllt. Har t.ex. en skattskyldig under fyra perioder i rad lämnat oriktiga uppgifter och därmed undgått skatt med 2 000 kr per period, torde beloppsrekvisitet vara uppfyllt. Som framhållits ovan ska emellertid varje skatteslag behandlas för sig. Det innebär att om skattskyldig exempelvis lämnat oriktig uppgift avseende arbetsgivaravgifter under en period med 2 000 kr och oriktig uppgift rörande moms med 2 000 kr under var och en av fyra perioder, så är beloppskriteriet uppfyllt bara beträffande momsen.

16.3 Förseningsavgift

8 §

Förseningsavgift ska tas ut om den som är skyldig att lämna en SKD eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § 1 st. SBL. Att förseningsavgift inte heller får tas ut när en förenklad skattedeklaration lämnas framgår av 10 kap. 13 a § 3 st. samma lag.

Enligt SBL:s regler sker inbetalning och redovisning av skatt inte genom samma handling utan inbetalningskortet är skilt från redovisningshandlingen. Syftet med detta är att SKV snabbt ska få tillgång till redovisningsuppgifterna för att kunna stämma av skattekontona. Eftersom det således är viktigt att redovisningshandlingen kommer in i rätt tid, har förseningsavgiften förts in som ett påtryckningsmedel. Om skattskyldig lämnar deklaration som inte är undertecknad föreligger grund för att påföra förseningsavgift (se RSV:s information om skattetillägg och förseningsavgift enligt SBL (1997:483) 2000-04-18, dnr 4037-00/110). Bestämmelsen är tillämplig också på deklarerationer som har lämnats i form av ett elektroniskt dokument men inte är formellt riktiga (prop. 1996/97:100 s. 461).

Förenklad SKD

Anledningen till att förseningsavgift inte tas ut när en förenklad SKD får lämnas, är att de belopp som kommer att redovisas i en sådan deklaration i allmänhet kommer att vara mycket små i förhållande till de belopp som redovisas i ”vanliga” SKD. Av 10 kap. 13 a § SBL framgår att förenklad SKD får lämnas av en fysisk person eller ett dödsbo som har betalat ut ersättning för arbete till en annan fysisk person, om ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet. I de fall SKV behöver utöva påtryckning för att få in en SKD från en privat arbetsgivare som har rätt att lämna en förenklad SKD, är verket således hänvisat till att förelägga denne att deklarerar. Att ett sådant föreläggande får förenas med vite framgår av 23 kap. 2 § SBL.

Om en skattskyldig, som i och för sig är berättigad att lämna en förenklad SKD, inte utnyttjar denna möjlighet utan i stället lämnar en ”vanlig” SKD, vilket han naturligtvis har rätt att göra, och därvid lämnar denna vanliga SKD för sent så kan förseningsavgift inte tas ut. Anledningen härtill är att en skattskyldig som är berättigad att lämna en förenklad SKD, visserligen får lov att i stället lämna en ”vanlig” SKD men han är inte skyldig att lämna en sådan, vilket är en förutsättning för förseningsavgift.

Särskild SKD

Förseningsavgift tas inte heller ut när det gäller särskild SKD, dvs. när fråga är om gemenskapsinterna förvärv av sådana nya transportmedel eller punktskattepliktiga varor varom stadgas i 2 a kap. 3 § p1 och 2 ML. Anledningen härtill är att sådana deklarationer inte lämnas löpande utan ofta är en engångsföreteelse för den enskilde.

Avgiftens storlek

Förseningsavgiften är 500 kr. Avgiften är dock 1 000 kr om den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits, den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller förseningen avser en periodisk sammanställning.

16.4 Kontrollavgift

9 §

Enligt 14 kap. 1 a § SBL ska en näringsidkare som omsätter investeringsguld som avses i 1 kap. 18 § ML till en köpare i Sverige eller annat EG-land vid transaktioner överstigande 10 000 kr kontrollera identiteten hos köparen genom att föra anteckningar om namn, adress m.m. Om säljaren inte fullgjort denna skyldighet, ska SKV påföra honom en kontrollavgift på 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Inhämtade

uppgifter ska bevaras under viss tid och på begäran lämnas till SKV. Underlåtenhet att lämna ut bevarade anteckningar kan dock inte medföra att kontrollavgift påförs. I dessa fall utgörs påtryckningsmedlet av vitesinstitutet.

16.5 Befrielse från särskild avgift

10–11 §§

Sammanfattning

Den skattskyldige ska 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 den skattskyldige delvis befrias från avgiften ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på

- att den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller
- att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, en oskäligt lång tid förflutit efter det att SKV har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

De ändringar i befrielsereglerna som gäller fr.o.m. 2004 har som syfte att föranleda en mer nyanserad och generös tillämpning än vad tidigare regelverk medgav. Förutom att nya befrielsegrunder tillkommit, kan skattskyldig numera befrias delvis från skattetillägg genom att tillägget sätts ned till hälften eller en fjärdedel av annars utgående skattetillägg. När det gäller förseningsavgift bör delvis befrielse kunna aktualiseras endast i undantagssituationer.

Uttalandena i förarbetena skulle kunna uppfattas på sätt att befrielsereglerna generellt och i alla avseenden ska tillämpas mer nyanserat och generöst än vad som var fallet tidigare. Enligt SKV:s mening finns det emellertid inte skäl att göra mer

nyanserade och generösa bedömningar i sådana frågor som även reglerades i tidigare gällande rätt i andra fall än de som direkt kan utläsas av lagtext och förarbeten. Med den utgångspunkten kan konstateras att den nya lagstiftningen definitivt ger utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar genom att möjligheterna till delvis befrielse införts. Dessutom markeras direkt i lagtexten en liberalisering i förhållande till tidigare gällande rätt i så mån att det inte längre krävs att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg utan att det numera räcker att det är oskäligt. En ytterligare utvidgning i liberaliserande riktning är det faktum att ursäktlighets- och oskälighetsfall numera bara är exempel på befrielsegrunder, vilket innebär att det finns fler situationer som kan falla in under dessa än som var fallet tidigare. Härutöver klargörs i förarbetena till lagstiftningen att tillämplande myndigheter ska ha en liberalare syn på vad som ska anses utgöra en svår skatterättslig fråga jämfört med vad som var fallet tidigare. I övrigt finns det i princip enligt SKV:s uppfattning inte anledning att frånga de bedömningsnivåer som gällt tidigare. Som ett exempel på det sist sagda kan nämnas åldersfall. Det finns alltså enligt SKV:s uppfattning inte skäl att ha en annan bedömningsnivå i fråga om vad som kan anses som hög respektive låg ålder.

Förarbetena till aktuellt lagrum är så utformade att man skulle kunna bibringas den uppfattningen att utgångspunkten för SKV:s bedömning är att hel eller delvis befrielse ska medges och att således huvudregeln i princip skulle vara befrielse. Förhållandet bör emellertid vara det omvända, nämligen att utgångspunkten bör vara, att om förutsättningar för att ta ut skattetillägg föreligger, fullt skattetillägg ska påföras och från den utgångspunkten ska prövas om grund för befrielse föreligger. Föreligger det skäl för delvis befrielse är utgångspunkten att den särskilda avgiften ska sättas ned till hälften. För att det ska bli aktuellt att sätta ned avgiften till en fjärdedel ska situationen vara sådan att det med hänsyn till omständigheterna framstår som otillräckligt att endast halvera avgiften, men det likväl inte kan anses föreligga förutsättningar för hel befrielse.

Det ligger nära till hands att uppfatta lagstiftningen på sätt att den inte i något avseende skulle kunna medföra en skärpt tillämpning jämfört med tillämpningen av tidigare gällande rätt. Så torde dock kunna bli fallet. Med andra ord kan man inte generellt säga att hel befrielse ska medges i alla fall då man tidigare medgav befrielse. Situationen kan ju ha varit sådan att man tidigare befriade i en sådan situation då det funnits förmildrande omständigheter, som i och för sig inte var fullt tillräckliga för befrielse, men det låg ändå närmare till hands att befria än att ta ut fullt skattetillägg. I sådana

fall kan det alltså bli en skärpning i förhållande till tidigare gällande rätt. Enligt nu gällande rätt bör nämligen i en sådan situation endast delvis befrielse medges.

Som framgår ovan fordras för befrielse från särskild avgift antingen att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig eller, om så inte skulle vara fallet, det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Frågan är om dessa befrielsegrunder kan komma ifråga även när en skattskyldig befunnits ha lämnat en oriktig uppgift uppsåtligt. Det torde enligt SKV:s uppfattning vara svårt att förena uppsåt med ett krav på ursäktlighet, vilket innebär att befrielse vid uppsåtlig felaktighet eller underlåtenhet bara bör komma ifråga om det skulle vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

16.5.1 Ursäktlighetsfall

16.5.1.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållande

Ålder

Skattskyldig ska befrias från avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig därför att den kan antas ha berott på hans ålder. Med ålder avses i detta sammanhang såväl hög som låg ålder. Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv bör dock i princip ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet. Det ligger i sakens natur att utrymmet för befrielsegrunden ålder är mycket begränsat vad gäller skattskyldiga som avger vanlig SKD, eftersom redovisningen i en sådan deklaration nästan uteslutande torde avse aktiv näringsverksamhet, varvid åldern i sig ju normalt saknar betydelse. Däremot torde det inte vara ovanligt att en person som uppnått pensionsåldern och inte bedriver någon form av näringsverksamhet, men ändå är arbetsgivare därför att han till mottagare med A-skattsedel betalat ut arbetsersättning, är berättigad till befrielse på den grunden att han inte är ekonomiskt aktiv. Befrielsegrunden ålder torde således i SBL-sammanhang främst vara tillämplig på personer som får lämna förenklad SKD, där ju ersättningen inte utgör utgift i en av utbetalaren bedriven näringsverksamhet.

Även om utrymmet för befrielse på grund av ålder är begränsat för ”SKD-skyldiga” med hänsyn till deras ekonomiska aktivitet, så är presumtionen vid låg ålder likväl den att vederbörandes erfarenhet är liten eller i vart fall begränsad. Grund för befrielse kan därför föreligga om den skattskyldige anses ha bristande erfarenhet. Observera dock att låg ålder inte alltid motiverar befrielse med hänsyn till bristande erfarenhet, eftersom även den som är relativt ung kan ha skaffat sig omfattande erfarenheter. När det gäller ungdomar med nystartade verksamheter så bör, i en inledningsfas, utgångspunkten i och för sig vara hel befrielse.

Beroende på felets natur kan dock även delvis befrielse bli aktuell. Om felet är av grundläggande natur bör dock fullt skattetillegg tas ut. När verksamheten fortfarande är ny men ändå har pågått en tid bör utgångspunkten vara delvis befrielse till hälften, men beroende på felets karaktär kan fullt skattetillegg tas ut liksom full befrielse medges.

Hälsa

Med uttrycket hälsa avses såväl fysisk och psykisk sjukdom som psykosociala faktorer (se nedan) som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklaraskyldigheten. Det räcker således inte att den skattskyldige har varit sjuk eller psykosocialt instabil utan det måste också föreligga ett samband mellan sjukdomen eller instabiliteten och den oriktiga uppgiften för att befrielse ska kunna aktualiseras. Även medhjälparens sjukdom kan utgöra grund för befrielse. Vid bedömningen av ursäktlighet i ett sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sina skyldigheter på ett riktigt sätt.

Läkarintyg eller intyg från försäkringskassa bör infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen. Denna befrielsegrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos behörig firmatecknare och uppgiftsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan firmatecknare.

Någon beskrivning av vad som avses med psykosociala faktorer finns inte i lagförarbetena.

Det ligger emellertid nära till hands anta att härmed avses sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t.ex. skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall. Befrielse bör därför medges, om den inträffade omständigheten kan antas menligt ha påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter.

Om skälen för befrielse inte är starka nog för att motivera hel befrielse finns anledning att pröva om de räcker för nedsättning till hälften. Det är svårt att beträffande hälsofallen finna motiv för nedsättning till en fjärdedel.

16.5.1.2 Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av faktiska förhållanden

Felbedömt en skatteregel

Befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” är främst avsedd att tillämpas i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. En uppgift kan således ha blivit felaktig genom att lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften gäller. Felaktigheten kan

också ha berott 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 även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I de nämnda fallen är det i princip inte skattefrågans svårighet objektivt sett som är avgörande för om felaktigheten anses ursäktlig utan, det är den enskilde skattskyldiges förmåga som är avgörande. Är situationen den att den skattskyldige i en redovisningsperiod gjort ett fel och uppmärksamats på det av SKV, kan det som regel inte anses ursäktligt att göra samma sorts fel en gång till.

Oeniga domstolsavgöranden

Vad gäller skatterättsligt svåra bedömningar innebär den nya lagstiftningen en liberalisering. Beträffande frågan om en skattskyldigs felbedömning kan anses ursäktlig, bör en allmän utgångspunkt vara att det inte är rimligt att kräva mer "bedömningsförmåga" av en skattskyldig än vad domarna visar. I de fall det av en dom framgår att ledamöterna varit oeniga i den materiella frågan måste utgångspunkten i normalfallet vara att den skattskyldige får anses ursäktad om hans bedömning i denna del inte överensstämmer med majoritetens men väl med minoritetens. Den skatterättsliga frågan bör då betraktas som svår. Motsvarande bör i vart fall gälla så länge Regeringsrätten inte klargjort rättsläget beträffande en materiell fråga som, under i övrigt identiska förhållanden, bedömts på olika sätt av länsrätter och/eller kammarrätter. Efter det att Regeringsrätten avgjort frågan minskar naturligen utrymmet för befrielse.

Antag att SKV påfört skattetillägg på grund av att den skattskyldige i anledning av en felbedömning anses ha lämnat oriktig uppgift. Antag vidare att länsrätten, sedan den skattskyldige överklagat SKV:s beslut, finner den skattskyldiges redovisning materiellt sett riktig, vilket medför att grund för skattetillägg inte anses föreligga. Om SKV överklagar domen på grund av att verket anser domen materiellt sett felaktig kan det diskuteras om SKV också ska driva frågan om skattetillägg till kammarrätten – länsrätten har ju delat den skattskyldiges uppfattning. Om SKV likväl överklagar såväl den materiella frågan som skattetillägget till kammarrätten men domstolen lämnar överklagandet utan bifall är det naturligtvis än mer tveksamt att vid överklagande till Regeringsrätten driva frågan om skattetillägg.

Föreligger det olika bedömningar på länsrätts- och/eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga kan det redan när SKV överväger att påföra skattetillägg rörande en identisk fråga bli aktuellt att helt eller delvis befria från skattetillägg.

	<p>Omständigheterna i ett enskilt fall kan givetvis motivera avsteg från nämnda utgångspunkter.</p>
Ändrad praxis	<p>Om skattskyldigs redovisning i SKD överensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas men praxis därefter ändras så bör hel befrielse medges.</p>
Nya eller ändrade regler	<p>Vid nya eller ändrade regler bör utgångspunkten vara att befrielse inte ska medges. Bedömningen i det enskilda fallet måste göras utifrån hur väl SKV informerat om förändringen samt förändringens karaktär och komplexitet. Det måste som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig exempelvis de av SKV publicerade deklarationsupplysningarna, såvida inte dessa i det särskilda fallet bedöms som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga. Om den skattskyldige känner till att reglerna ändrats bör befrielse naturligtvis inte ifrågakomma.</p>
Stöd i civilrätten och redovisningspraxis	<p>Fel som avser allmänt kända skatteregler bör medföra fullt skattetillägg liksom om det i det enskilda fallet framgår att den skattskyldige känt till skatteregeln. I andra fall kan, om den skattskyldiges bedömning stöds av civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter, delvis befrielse komma ifråga – samråd kan i dessa fall ske med expertgrupp vid huvudkontoret.</p>
Fel i SKV:s skatteinformation	<p>Om en oriktig uppgift orsakats av felaktigheter eller oklarheter i SKV:s deklarationsupplysningar/deklarationsmaterial etc. bör utgångspunkten vara att hel befrielse medges. Om det av utredningen framgår att den skattskyldige inte missletts av det aktuella felet föreligger dock inte skäl för befrielse. Vid oklarheter får bedömningen göras från fall till fall, varvid resultatet kan bli allt från hel befrielse till ingen befrielse alls.</p>
Invandrare	<p>Som en allmän utgångspunkt bör gälla att en invandrare med hänsyn till språksvårigheter, kulturmässiga skillnader och liknande kan ha ”en längre startsträcka” än den som är uppvuxen i Sverige. Det kan således ta några år för en invandrare att få en uppfattning om det svenska skattesystemet. Här måste bedömningen bero på hur länge den skattskyldige vistats i Sverige och förhållandena i övrigt i det enskilda fallet. Bedömningen kan leda till allt från fullt skattetillägg till inget skattetillägg alls.</p>
Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden	<p>Befrielse från särskild avgift kan medges inte bara när en skattskyldig har felbedömt en skatteregel utan också när han felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden. Innebörden härav berörs inte närmare i förarbetena. Följande exempel beskriver situationer där en felbedömning av förhållandena sannolikt kan utgöra en ursäktlig felbedömning av faktiska förhållanden.</p>

Ex. 1. Enligt 13 kap. 6 § ML ska förskott redovisas när det erhålls. Antag att den skattskyldige ännu inte fakturerat ett förskott men att medel motsvarande det överenskomna förskottet likväl satts in på den skattskyldiges konto och att han inte erhållit något besked avseende denna insättning och följaktligen inte heller redovisat densamma.

Ex. 2. Antag att en hyresvärd fakturerar en hyresgäst hyra inklusive moms varvid hyresgästen gör avdrag för den ingående momsen, men att det senare visar sig att något beslut avseende frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokaler inte finns. Hyresgästen saknar då avdragsrätt för det som ingående moms betecknade beloppet.

Ex. 3. Antag att en arbetstagare, som på grund av sina tjänsteresor erhåller s.k. frequent-flyer-rabatt, inte redovisar utnyttjande av förmånen till arbetsgivaren, vilket medför att denne felaktigt inte lägger förmånsvärdet till grund för redovisningen av arbetsgivaravgifterna. Förutsatt att arbetsgivarens redovisning avseende förmånsvärdet ska ske andra månaden efter det att förmånen utnyttjats och detta oavsett om arbetstagaren upplyst arbetsgivaren om utnyttjandet eller inte, så har arbetsgivaren lämnat en oriktig uppgift genom att underlåta redovisning av nämnda förmån.

16.5.2 Oskälighetsfall

16.5.2.1 Inte rimlig proportion

Det får anses oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. SKV anser att om felet skulle ha medfört att den skattskyldige uppnått en viss skattevinst bör utgångspunkten vara att fullt skattetillägg ska tas ut. Om det däremot framgår av omständigheterna i ärendet eller den skattskyldige åberopar att felet skulle ha medfört endast en begränsad skattevinst bör delvis befrielse kunna komma ifråga. Skulle den skattskyldige ha uppnått nästan ingen vinst alls bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel. Nedsättning till hälften bör medges om vinst uppkommit men den uppgår till cirka hälften av vad som utgör ”normal” vinst i sådana situationer. Slutligen bör någon befrielse inte medges alls om vinsten är högre än hälften av vad en ”normal” vinst skulle ha varit.

Särskilt markerad uppgift

Skäl för befrielse kan föreligga när det visserligen har lämnats en oriktig uppgift, men denna särskilt har markerats av den skattskyldige. Denne kan t.ex. ha haft svårigheter att fastställa huruvida en lämnad uppgift varit helt riktig och detta har han

velat fästa myndighetens uppmärksamhet på genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet. En SKD:s tekniskt schabloniserade utformning ger emellertid inte utrymme åt några egentliga kringuppgifter beträffande riktigheten i lämnade uppgifter. En tillämpning av aktuell befrielsegrund fordrar därför i normalfallet att den skattskyldiges osäkerhet kommit till uttryck i någon form av bilaga till SKD.

SLP i stället för arbetsgivaravgifter

I prop. 2002/03:106 s. 248 nämns som ett exempel på när delvis befrielse bör komma ifråga, den situationen att den skattskyldige redovisar särskild löneskatt på förvärvsinkomster i stället för rätteligen arbetsgivaravgifter. Som skäl för att befrielse bör medges anges att kvittning inte kan ske mellan olika avgifter och skatter. Enligt SKV:s uppfattning ska skattetillägg i en sådan situation enbart påföras på mellanskillnaden mellan påförda arbetsgivaravgifter och den löneskatt som skulle ha påförts om felet inte upptäckts. Anledningen till detta är följande. I en SKD ska, såvitt nu är ifråga, redovisas den sammanlagda ersättningen för vilken den skattskyldige är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Med arbetsgivaravgifter avses även särskild löneskatt på förvärvsinkomster (1 kap. 3 § SBL). Det belopp på vilket full arbetsgivaravgift ska betalas ska i SKD redovisas vid kod 44, medan det belopp på vilket löneskatt ska betalas ska redovisas vid kod 49. De uträknade arbetsgivaravgifterna ska redovisas vid kod 54 respektive 59. Redovisar en skattskyldig arbetsgivaravgifter vid kod 49 i stället för rätteligen vid kod 44 får han enligt SKV anses ha lämnat oriktig uppgift genom att påstå att arbetsgivaravgifter ska påföras med den procentsats som gäller för särskild löneskatt i stället för med den procentsats som gäller för full arbetsgivaravgift. Enligt SKV ska således skattetillägg i en sådan situation tas ut på skillnaden mellan påförda avgifter och de avgifter som skulle ha påförts om deklARATIONEN skulle ha godtagits. Någon befrielse av det skäl som anges i propositionen blir följaktligen inte aktuell.

Systematiska fel

Vid upprepade systematiska fel i form av exempelvis införseloms som regelmässigt redovisas en månad för tidigt kan det anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg avseende samtliga berörda perioder. Förarbetena ger utrymme för att beakta att ett kvittningsförbud kan leda till obilliga resultat. För att kunna bedöma om befrielse ska kunna medges är det rimligt att beakta den skattevinst som skulle ha uppkommit om kvittning av skatt som är hänförlig till olika perioder var tillåten.

Exempel

Antag att skattskyldig drar följande belopp en månad för tidigt: 50, 65, 60 och 65.

I denna situation ska ett periodiseringsskattetillägg påföras med 2 % på den oriktiga uppgift som lämnats i period 1, dvs. på 50. I period 2 uppgår den oriktiga uppgiften till 65 medan rätt till avdrag förelåg för 50. Den skattevinst som den skattskyldige skulle ha gjort om kvittning var tillåten uppgår till 15. Skattevinsten får anses vara större än en begränsad vinst är men mindre än halv "normal" vinst. Skattetillägget bör således sättas ned till hälften av vad som annars skulle ha påförts, dvs. skattetillägg påförs med 1 % av 65. I period 3 har den skattskyldige redovisat 60 i stället för rätteligen 65. Någon vinst har överhuvudtaget inte uppkommit vilket bör medföra hel befrielse. I period 4 har 65 i stället för 60 dragits av. Den vinst som den skattskyldige gjort bör kunna motivera att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel, eller 0,5 % av 65.

I fall då det systematiska felet avser belopp som är lika stora varje period, t.ex. då moms på hyror dras av en period för tidigt, bör principen vara densamma som i exemplet ovan beträffande införseloms, dvs. hel befrielse medges avseende samtliga redovisningsperioder med undantag för den första då fullt skattetillägg ska tas ut.

En grundläggande förutsättning för att en ingående moms ska anses hänförlig till samma fråga som en oredovisad utgående moms är, på grund av redovisningsperiodens slutenhet, att såväl in- som utgående moms avser samma period. Härav följer att skattskyldig, mot oredovisad utgående moms avseende försäljning av vara hänförlig till period ett, inte med verkan i skattetillägghänseende kan kvitta ingående moms avseende inköp av samma vara hänförlig till period två. I denna situation har SKV emellertid möjlighet att, i enlighet med de allmänna principer om skattevinstens storlek som redogjorts för ovan, helt eller delvis befria från skattetillägg. En förutsättning härför är dock att de aktuella redovisningsperioderna ligger i nära anslutning till varandra.

I prop. 2002/03:106 s. 145 uttalas att det inte kan anses stå i rimlig proportion att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen av moms och andra skatter som ska betalas med korta intervall. I en stor del av de fall då oriktig uppgifter lämnas är felet av enstaka natur. Det får till följd, om uttalandet ska följas, att skattetillägg på SBL-området bara ska tas ut när samma fel upprepas innan de upptäcks. Detta torde dock inte ha varit

lagstiftarens avsikt, vilket ett annat uttalande i propositionen tyder på. På sidan 239 står nämligen att vid upprepade fel kan delvis befrielse komma ifråga. Om båda uttalandena skulle följas blir konsekvenserna att fullt skattetillägg aldrig kommer att tas ut på SBL-området. Enligt SKV:s uppfattning ska det första uttalandet inte följas.

Synnerligen högt skattetillägg

Någon regel med innebörd att skattetillägg ska maximeras till ett visst belopp har inte införts. Av ovannämnda proposition framgår att det finns betydande svårigheter med att införa en sådan regel. De synpunkter som talar för en maximiregel bör i stället tillgodoses inom ramen för möjligheten till delvis befrielse från skattetillägg. Vad som kan anses utgöra ett synnerligen högt skattetillägg klargörs dock inte i förarbetena till lagstiftningen. Det finns inte ens några indikationer på vad som skulle kunna utgöra ett synnerligen högt skattetillägg. Det enda som klargörs är att det inte är en specifik beloppsgräns som gäller utan att frågan om vad som utgör ett synnerligen högt skattetillägg måste sättas i relation till den skattskyldiges förhållanden. Ett skattetillägg står i proportion till den skattevinst som den skattskyldige kunde ha gjort om felet inte hade upptäckts. Det är därför SKV:s uppfattning att det allmänna bör inta en restriktiv hållning när det gäller befrielse på den här grunden. Det kan inte anses rimligt att den som undanhållit ett stort belopp, på grund av de tröskeffekter som uppkommer, kommer i ett bättre läge än den som undanhållit ett lägre belopp. Dessutom är det ju så att delvis befrielse kan aktualiseras i de fall då den faktiska effekten på skatten inte står i rimlig proportion till det undanhållna beloppet. Den allmänna utgångspunkten bör därför vara att befrielse på grund av särskilt högt skattetillägg enbart kan komma ifråga i ytterst få situationer. I de fall då en sådan undantagssituation kan antas vara för handen bör SKV:s huvudkontor konsulteras.

Förmyndare, förvaltare eller god man

När SKD avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt, kan uttag av skattetillägg med fullt belopp anses oskäligt för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Här är det någon annan än den skattskyldige som gjort fel och det bör då anses oskäligt att ta ut skattetillägg av den skattskyldige.

Konkursförvaltare

På samma sätt bör befrielse från skattetillägg normalt ges ett konkursbo i de fall förvaltaren lämnat en oriktig uppgift i fråga om t.ex. moms.

16.5.2.2 Lång handläggningstid

Det kan vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när det av orsaker som ligger utanför den skattskyldiges kontroll har förflutit oskäligt lång tid efter det att SKV har funnit anledning anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg. Befrielse kan således aktualiseras om det gått oskäligt lång tid från anklagelsen om att en oriktig uppgift lämnats till dess att skattetillägget slutligen ska bestämmas.

Observera att starttidpunkten för beräkning av lång handläggningstid är när den skattskyldige blivit anklagad för ”brottet”, dvs. för att ha lämnat den oriktiga uppgiften. Denna tidpunkt, som infaller när en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller när en myndighets agerande har betydande verkningar för den enskilde, är inte kongruent med den tidpunkt då vitesföreläggande inte får utfärdas.

I skrivelse ”Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut” daterad 2003-02-03 har dåvarande RSV angett vilka handläggningstider som bör gälla för överklagandeärenden. Av skrivelsen framgår att i ärenden som inte kräver ytterligare utredning bör obligatoriskt omprövningsbeslut fattas inom en månad från det att överklagandet kom in. I sådana fall då det krävs ytterligare utredning bör handläggningstiden i normalfallet inte överstiga tre månader. SKV utgår ifrån att dessa riktlinjer beträffande handläggningstiderna i överklagandeärenden följs. Det kan då enligt SKV:s uppfattning inte bli aktuellt att befria från skattetillägg på grund av lång handläggningstid. Under vissa omständigheter är det inte möjligt att klara handläggningen inom angivna frister. I sådana fall förutsätts dock förhållandena vara sådana att befrielse ändå inte kan aktualiseras.

Fall där handläggningen av ett vanligt omprövningsärende tagit för lång tid torde inte omfattas av lagstiftningen. Primärt är ju syftet att den skattskyldige ska få till stånd en domstolsprövning inom skälig tid och i den här fasen har han inte gett uttryck för någon vilja att överklaga. Oavsett det nu sagda är det emellertid SKV:s uppfattning att omprövningsärenden rörande skattetillägg ska handläggas inom rimlig tid. Det kan noteras att den tid inom vilken ett omprövningsärende enligt SKV:s bedömning bör handläggas är kortare än den tid som kan motivera befrielse från skattetillägg.

En situation som lagstiftningen är tänkt att omfatta är när SKV har för avsikt att påföra skattetillägg. Den tid som ur befrielsesynpunkt då är av intresse är ren liggtid. Skälig tid för

kommunikation, rättsutredning, beslutsskrivning etc. utgör inte liggtid. Tanken är inte heller att all liggtid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende naturligt måste ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.

När det gäller process i domstol är utgångspunkten att SKV har meddelat det obligatoriska omprövningsbeslutet inom skäligen tid och att verket som part i målet ska ta ställning till huruvida handläggningstiden i LR eller KR kan anses skälig eller inte. Normalt avviker en allmän förvaltningsdomstol inte från en uppfattning som delas av båda parter i en fråga. Det innebär att om SKV i en fråga om befrielse på grund av lång handläggningstid intar en för generös inställning så kommer domstolen sannolikt inte att göra en egen bedömning och besluta på ett för den skattskyldige mindre förmånligt sätt. Någon egentlig domstolspraxis kommer då inte att utvecklas. Det är därför rimligt att SKV intar en relativt restriktiv inställning i sådana mål.

Frågan om vad som kan antas utgöra en oskäligt lång handläggningstid går av naturliga skäl inte att besvara, eftersom det inte finns någon egentlig praxis på området. Det finns inte heller någon som helst vägledning i förarbetena till den nya lagstiftningen. Viss ledning för bedömningen finns i Europadomstolens domar den 23 juli 2002, i vilka domstolen ansåg att de enskildas rätt till domstolsprövning inom rimlig tid kränkts. I ett av fallen hade dåvarande SKV övervägt att påföra skattetillägg och även beslutat om sådant i augusti 1995. I omprövningsbeslut i juni 1997 vidhöll myndigheten tidigare beslut. LR prövade överklagandet i mars 2000, nära fyra och ett halvt år efter det ifrågasatta beslutet. I kammarrätten låg målet i nio månader. I maj 2002 vägrade RR prövningstillstånd och målet hade då pågått i nära sex år och nio månader. KR kunde enligt Europadomstolen inte kritiseras för prövningen av överklagandet medan RR kritiserades för att det tog mer än ett år att pröva frågan om prövningstillstånd.

Målet innehöll frågor av viss svårighetsgrad, eftersom SKV och domstolarna hade att bedöma resultatet av en taxirörelse. Europadomstolen ansåg dock inte att taxeringsfrågans svårighetsgrad kunde rättfärdiga så långa handläggningstider, utan tvärtom var det med hänsyn till de verkställighetsåtgärder som vidtogs, påkallat att överklagandena prövades skyndsamt. Bortsett från de tillfällen då den skattskyldige gav in yttranden eller frågor till SKV och de korta anstånd som den skattskyldige medgavs i ett sent skede, finns det inga omständigheter som talar för att tidsutdräkten skulle ha orsakats av hans handlande.

De slutsatser som kan dras av domen är ett i en jämförbar situation

De slutsatser som kan dras av domen är att i en jämförbar situation får en handläggningstid på fyra och ett halvt år räknat från det att det överklagade beslutet meddelades till dess att LR meddelar beslut anses för lång. Vidare bör slutsatsen kunna dras att en handläggningstid på nio månader i KR är acceptabel, medan en handläggningstid på drygt ett år i en fråga om prövningstillstånd i RR är för lång. Enligt SKV:s mening bör åtminstone den slutsatsen dras att en liggstid i respektive domstolsinstans på upp till ett år i vart fall inte bör föranleda någon befrielse.

På sidan 244 i prop. 2002/2003:106 sägs att för frågan om befrielse ska ske, det har viss betydelse hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. Enligt SKV:s uppfattning bör uttalandet ges den tolkningen att den omständigheten att det gått lång tid sedan den oriktiga uppgiften lämnades, inte självständigt bör utgöra en grund för befrielse men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske, detta faktum kan göra att vågskålen tippar över mot befrielse.

16.5.2.3 Straffad enligt skattebrottslagen

SKV och förvaltningsdomstolarna ska vid bestämmande av skattetillägg kunna beakta att den felaktighet eller underlåtenhet som lett till att skattetillägg påförts även inneburit att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (SkBrL 1971:69). I första hand bör det bli aktuellt att ge befrielse helt eller delvis för att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när den skattskyldige tidigare dömts till böter eller fängelse på grund av den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Regleringen syftar till att undvika att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige blir orimligt tung. Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma ifråga att ge hel befrielse från skattetillägget med stöd av bestämmelsen. I normala fall bör det bli aktuellt att sätta ned skattetillägget till hälften. En dom enligt SBRL behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägget ska kunna ges.

Enligt SKV bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som inte överstiger ett år eller till ett bötesstraff som inte överstiger 100 dagsböter. I de fall den skattskyldige dömts till en påföljd som är strängare än ett års fängelse eller 100 dagsböter och SKV därefter avser att påföra skattetillägg bör SKV:s huvudkontor konsulteras.

Om SKV efter en dom i tingsrätten i skattebrottsmål påför skattetillägg med bara halvt belopp, så uppkommer frågan hur verket ska agera om hovrätten därefter undanröjer tingsrättens dom. Om

hovrättens dom meddelas inom ordinarie omprövningstid kan SKV ompröva beslutet om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel. I en senare fas torde detta inte vara möjligt, eftersom SKV inte kan meddela separata efterbeskattningsbeslut i skattetilläggsfrågor. Såvitt SKV kan bedöma bör dock allmänna ombudet inom sin överklagandetid kunna överklaga SKV:s beslut om skattetillägg. Beroende på när i tiden detta sker får allmänna ombudets yrkande göras villkorligt eller ovillkorligt. Observera att om allmänna ombudet försitter sin överklagandetid han inte torde ha en möjlighet att få framgång med ett yrkande om efterbeskattningsvis höjning av skattetillägget.

I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt SBRL bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned. Sker prövningen i den allmänna domstolen efter det att skattetillägg påförts ankommer det i stället på den allmänna domstolen att inom ramen för straffmätningen beakta ett påfört skattetillägg.

16.5.3 Kombinationsfall

Föreligger olika befrielsegrunder vad gäller en och samma felaktighet eller underlåtenhet måste förarbetena förstås på det sättet att befrielsegrunderna ska kumuleras. Något förenklat kan således sägas att det är den "sammanlagda styrkan" av olika ursäktlighetsfaktorer och/eller oskälighetsfaktorer som avgör om befrielse ska ges.

På motsvarande sätt som flera befrielsegrunder kan beaktas vid bedömning av om skäl för hel befrielse föreligger så kan flera befrielsegrunder tillsammans utgöra grund för att sätta ned ett skatteillägg till hälften eller en fjärdedel.

Ett exempel på kombinationsfall kan vara att en i viss mån ursäktlig felbedömning, som i sig inte utgör tillräcklig grund för delvis befrielse, tillsammans med ett skattetilläggsbelopp, som i viss utsträckning inte står i proportion till den aktuella felaktigheten men som ändå inte isolerat skulle kunna utgöra grund för befrielse, bedöms utgöra grund för delvis befrielse. Situationen kan också t.ex. vara den att den skattskyldige lider av en sjukdom som i sig inte kan anses utgöra tillräcklig grund för nedsättning i det aktuella fallet, men att sjukdomen i kombination med skattefrågans svårighetsgrad ändå leder till att befrielse kan anses påkallad.

16.5.4 Särskilt om kontrollavgift

Enligt 15 kap. 11 § SBL ska säljaren befrias helt från en kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. Bestämmelsen överensstämmer fullt ut med vad som tidigare angavs i första meningen i 15 kap. 8 a § SBL. Med hänsyn till rubriksättningen i 15 kap. SBL i dess tidigare lydelse var det helt klart att dåvarande 7 § enbart omfattade befrielse från skattetillägg och förseningsavgift och att dåvarande 8 a § enbart omfattade befrielse från kontrollavgift. Detta innebär att befrielse från kontrollavgift enbart kunde komma ifråga i ett fall, nämligen då det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut sådan avgift. I prop. 2002/03:106 sägs inte någonting som ens indikerar att syftet med den nya lagstiftningen på detta område skulle vara att ändra gällande ordning. Snarare är förhållandet det motsatta eftersom i propositionen (s. 142 och 149) påpekas att möjligheterna till befrielse omfattar skattetillägg och förseningsavgift. Ett ännu kraftfullare stöd för att lagstiftaren inte haft för avsikt att få till stånd en ändring är existensen av 11 §. Om lagstiftaren tänkt sig att 10 § också skulle omfatta kontrollavgifter fanns det ju ingen anledning att överhuvudtaget ha med 11 §. Slutsatsen blir alltså att lagstiftarens avsikt har varit att befrielse från kontrollavgift enbart ska kunna komma ifråga om det kan anses uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Med hänsyn till hur 9 och 10 §§ har utformats kan det dock ifrågasättas om lagstiftarens intentioner fått fullt genomslag i lagtexten.

Av 15 kap. 1 och 8 §§ SBL framgår att skattetillägg respektive förseningsavgift är särskilda avgifter. Mönstret upprepar sig i 15 kap. 9 § där det anges att kontrollavgift är en särskild avgift. I 15 kap. 10 § görs dock ingen distinktion mellan de olika särskilda avgifterna utan där görs bara en koppling till särskild avgift. I linje med lagstiftarens intentioner borde således i 10 § ha angetts att den bara omfattade skattetillägg och förseningsavgift. Den nuvarande utformningen av 10 § innebär således att paragrafen per definition omfattar också kontrollavgift.

Enligt SKV:s uppfattning bör 10 §, med hänsyn till hur den utformats, också tillämpas på kontrollavgifter. Visserligen är detta uppenbarligen i strid med lagstiftarens intentioner men enligt SKV:s mening kan man inte tolka lagstiftning som är av straffliknande karaktär på annat sätt, eftersom en annan tolkning skulle innebära att man frångick lagens bokstav till nackdel för enskild. Slutsatsen blir alltså att SKV anser att 11 § saknar självständig betydelse.

16.5.5 Ex officioprövning

12 §

Befrielsegrunderna ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts (*ex officio*), om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillägg, förseningsavgift eller kontrollavgift. Det är inte tillräckligt att en skattskyldig som vill ha omprövning av ett beslut om skattetillägg, klagar på det materiella beslutet utan han måste också föra en särskild talan mot skattetilläggsbeslutet. Har t.ex. en skattskyldig överklagat ett beslut om arbetsgivaravgifter och skattetillägg bara i vad det avser arbetsgivaravgifterna, kan den nu aktuella bestämmelsen inte tillämpas, eftersom den föreskrivna skyldigheten att *ex officio* beakta befrielsegrunderna förutsätter att ett mål eller ärende avseende skattetillägg är anhängiggjort. Såväl SKV som skattedomstolarna torde dock i tveksamma fall vara liberala i sin tolkning huruvida en skattskyldigs begäran om omprövning eller överklagande innehåller yrkande om omprövning av ett skattetilläggsbeslut. Notera att SKV i detta sammanhang har en möjlighet som domstolarna inte har, nämligen genom verkets möjlighet att *ex officio* pröva frågan om skattetillägg. Av prop. 1971:10 s. 275 framgår att ett yrkande om omprövning av skattetillägg får anses föreligga från den skattskyldiges sida, även om det kommit till uttryck endast i hans argumentation i skattefrågan.

Med tanke på att de flesta som lämnar SKD torde bedriva aktiv näringsverksamhet och därmed vara ekonomiskt aktiva saknar befrielsekvisitet ålder normalt betydelse i SBL-sammanhang. Med hänsyn också till en SKD:s tekniskt schabloniserade utformning, ligger det i sakens natur att den skattskyldiges redovisning endast undantagsvis torde ge SKM sådana incitament som möjliggör en *ex officio*prövning av befrielsegrunderna. Således ger ju en SKD, till skillnad från en inkomstdeklaration, inte någon som helst indikation på om redovisningen har sin grund i en svår skatterättslig problemställning. Det är således normalt först vid en utredning som SKM har möjlighet att upptäcka och *ex officio* beakta eventuella befrielsegrunder.

16.6 Ändring av beskattningsbeslut

14 §

När ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändras, ska SKV göra den ändring i beslutet om skattetillägg som

föranleds av det nya beskattningsbeslutet. För att SKV ska kunna ändra ett redan påfört skattetillägg med stöd av nämnda bestämmelse, fordras dels att huvudbeslutet, sakbeslutet, ändrats, dels att beslutet innebär en sänkning av skatten. SKM kan följaktligen aldrig göra en konsekvensändring av skattetillägget i höjande riktning.

16.7 Dödsfall

15 §

Särskild avgift i form av skattetillägg och förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit och särskild avgift i form av kontrollavgift ska inte tas ut om säljaren har avlidit. Om särskild avgift ändå påförts någon som avlidit kan dödsboet genom omprövning eller överklagande få den särskilda avgiften undanröjd. För ett dödsbo som bedriver den avlidnes verksamhet vidare, bedöms frågan om särskild avgift emellertid enligt samma regler som för övriga skattskyldiga. Observera att om den skattskyldige avlider efter det att särskild avgift påförts, så påverkar inte detta det påförda skattetillägget som alltså kvarstår.

Om LR undanröjer ett beslut av SKV att t.ex. påföra en säljare kontrollavgift varefter säljaren avlider, så kan det allmänna inte med framgång överklaga LR:s beslut. RR har nämligen i ett avgörande den 7 februari 2003, mål nr 3767-2002, funnit att det inte var lagligen möjligt för en KR att påföra skattetillägg när en skattskyldig avlidit under processen i KR. I analogi härmed är det inte heller möjligt att påföra kontrollavgift i motsvarande situation.

16.8 Särskilda bestämmelser i fråga om registrering och moms

16 §

Bestämmelserna i 15 kap. SBL gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL. Före SBL:s tillkomst fanns en motsvarande paragraf endast i ML. Numera gäller bestämmelsen även den som är arbetsgivare.

Det kan ifrågasättas om denna paragraf, som huvudsakligen har bäring på momsområdet, överhuvudtaget behövs med tanke på innehållet i 15 kap. 1 § SBL. För påförande av skattetillägg enligt sistnämnda lagrum fordras emellertid att den som lämnat oriktig

uppgift är skattskyldig, vilket inte är fallet med den kategori som omfattas av nu aktuellt lagrum, dvs. personer som inte är skattskyldiga till moms, men som genom oriktiga uppgifter i s.k. SOA-anmälan felaktigt blivit registrerade som sådana. Eftersom denna kategori icke skattskyldiga således inte omfattas av skatte-tilläggsbestämmelserna i 15 kap. 1 § SBL, så hade den kategorin följaktligen utan risk för att bli påförd skattetillägg kunnat lämna oriktiga uppgifter i SOA-anmälan, om inte den nu aktuella 16 § funnits.