

9 Särskilda avgifter

9.1 Allmänt

Bestämmelser om administrativa sanktioner finns i 15 kap. SBL. Sanktionssystemet innebär att den som inte fullgjort sina skyldigheter enligt SBL i första hand ska påföras ekonomiska sanktioner, nämligen skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift.

Under 2003 infördes nya regler om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift. I många delar är de nya reglerna identiska eller mycket snarlika de tidigare reglerna på området. Den största förändringen i förhållande till tidigare regler har skett när det gäller reglerna om befrielse från skattetillägg.

Övergångsbestämmelser

Enligt övergångsbestämmelserna ska de nya reglerna i 15 kap. tillämpas första gången avseende moms när det gäller.

- skatt som ska redovisas i en skattedeklaration; på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas efter utgången av år 2003,
- skatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration; på skatt som avser en skattepliktig händelse som inträffat efter utgången av år 2003.

Enligt övergångsbestämmelserna ska de äldre bestämmelserna alltså gälla för

- skatt som ska redovisas i en skattedeklaration; på skatt som avser en redovisningsperiod som påbörjas före utgången av år 2003,
- skatt som ska redovisas i en särskild skattedeklaration; på skatt som avser en skattepliktig händelse som inträffat före utgången av år 2003.

Ovanstående innebär att olika regler kommer att gälla för nya respektive gamla år.

Den 1 juli 2003 infördes även nya bestämmelser om anstånd med skattetillägg (avsnitt 15.3.2) och föreläggande vid vite (avsnitt 6.8.1). Även bestämmelsen i 21 kap. 13 § SBL om efterbeskattning vid felräkning m.m. har ändrats (avsnitt 19.7.3).

9.2 Skattetillägg

9.2.1 Inledning

Skattetilläggsbestämmelserna i SBL, som omfattar bl.a. momsområdet, är i huvudsak utformade på motsvarande sätt som skattetilläggsreglerna på inkomstskatteområdet. Grundförutsättningarna för att påföra skattetillägg är således desamma. Vid redovisning av moms i inkomstdeklarationen gäller TL:s regler om skattetillägg (10 kap. 31 § 2 st. SBL).

Skattetilläggsbestämmelsernas förhållande till Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) artikel 6, har prövats av Europadomstolen i två domar 2003-07-23, Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige, (ansökan nr 36985/97 och 34619/97). Europadomstolen fann att det svenska skattetillägget är att anse som ett straff i Europakonventionens mening men att de svenska skattetilläggsreglerna inte strider mot artikel 6 i konventionen. Sverige fälldes dock för de långa handläggningstider som förekommit i målen. Se vidare RSV:s rättsfallsprotokoll 17/02 ”Svenska skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen”. Även Regeringsrätten har tidigare i RÅ 2000 ref. 66 I kommit fram till att det svenska skattetillägget inte strider mot artikel 6. I den skattetilläggslagstiftning som trädde i kraft den 1 juli 2003 har regler införts för att ytterligare säkerställa att det svenska skattetilläggsförfarandet överensstämmer med de rätts-säkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen.

9.2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

15 kap. 1 § SBL

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

En uppgift skall 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 skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. *Lag (2003:212)*.

9.2.2.1 Uppgift lämnad på annat sätt än muntligen

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs att en skattskyldig på annat sätt än muntligen, dvs. i deklaration, annat skriftligt medde-

lande eller via ADB lämnat oriktig uppgift. Muntligt lämnade uppgifter kan således inte föranleda skattetillägg. 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 (se 23 kap. 6 § SBL). Denna presumptionsregel innebär t.ex. att SKV får förutsätta att en juridisk persons deklaration är undertecknad av behörig företrädare om det inte är uppenbart att denne saknade sådan behörighet.

Skriftliga uppgifter som lämnats av ett befullmäktigat ombud i ett omprövningsärende, överklagat ärende eller mål behandlas som om de lämnats av den skattskyldige själv. Lämnas därvid en oriktig uppgift av ombudet kan den skattskyldige således påföras skattetillägg.

9.2.2.2 Under förfarandet

Uttrycket ”under förfarandet har lämnat oriktig uppgift” omfattar inte bara oriktiga uppgifter i en skattedeklaration eller därtill bifogade handlingar utan även uppgifter som lämnats under utredningen.

9.2.2.3 Till ledning för beskattningen

Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats till ledning för beskattningen. Härvid kan exempelvis den utgående momsen ha blivit för låg eller den ingående momsen ha blivit för hög till följd av den oriktiga uppgiften. Denna förutsättning innebär att en oriktig uppgift som lämnats till SKV för annat ändamål än att tjäna till ledning för momsbeskattningen inte kan medföra att skattetillägg tas ut enligt SBL. Lämnas oriktig uppgift till ledning för annans beskattning kan skattetillägg inte heller komma i fråga för uppgiftslämnaren.

9.2.2.4 Oriktig uppgift

Det skriftliga meddelandet ska som nämnts innehålla en oriktig uppgift för att skattetillägg ska kunna tas ut. Med oriktig uppgift förstås inte bara en avlämnad uppgift som befinner sig oriktig utan även underlåtenhet att i deklarationen eller annat skriftligt meddelande lämna en uppgift som skulle ha haft betydelse för beskattningen. Oriktig uppgift kan delas upp i tre kategorier; inga uppgifter alls, falska uppgifter eller ofullständiga uppgifter.

Då den skattskyldige inte lämnat uppgifter alls eller lämnat falska uppgifter innebär frågan om oriktig uppgift lämnats sällan några problem. SKV finner att en skattskyldig inte deklarerat utgående moms avseende en skattepliktig omsättning och inte lämnat några andra uppgifter avseende denna fråga. Oriktig uppgift har då lämnats. En skattskyldig yrkar avdrag för ingående moms avseende en kostnad som han inte haft utan att lämna några andra uppgifter om

frågan. Även i detta fall har oriktig uppgift lämnats. Ibland kan det dock i aktuella situationer föreligga stora problem för SKV att bevisa förekomst av viss momspliktig omsättning eller att en skattskyldig inte har rätt till avdrag för viss ingående moms (se vidare vad som sägs i anslutning till kantrubriken "Beviskrav" nedan i detta avsnitt).

Bedömning av om oriktig uppgift föreligger då ofullständiga uppgifter har lämnats kan vara mycket komplicerad. Enligt 10 kap. 17 § 6 p. SBL ska en skattskyldig förutom uppgifter enligt deklara-tionsblanketten även lämna de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av moms. I de fall en skattskyldig yrkar avdrag för ingående moms eller inte deklarerar utgående moms, utan att lämna några uppgifter om avdraget eller den oredovisade momsen, och SKV gör en annan bedömning av frågan, kan oriktig uppgift ha lämnats. Om en oriktig uppgift lämnats kan i vissa fall befrielse enligt 15 kap.10 § SBL bli aktuell om det framstår som ursäktligt på grund av att den skattskyldige felbedömt en skatte-regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Har däremot den skattskyldige bifogat uppgifter till deklarationen om frågan måste en bedömning ske om han har lämnat tillräckliga uppgifter för att SKV ska kunna bedöma frågan riktigt eller för att SKV ska anses ha fått en utredningsskyldighet.

Den 1 juli 2003 fick bestämmelsen i 15 kap. 1 § SBL en ny ordal-ydelse. I bestämmelsens andra stycke har en definition av begreppet oriktig uppgift införts.

I 15 kap. 1 § 2 st. SBL slås, i enlighet med gällande praxis, fast att en uppgift inte ska anses oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgjort tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut ska kunna fattas, vilket i och för sig torde vara ganska självklart. Som exempel på det sagda nämns i prop. 2002/03:106 s. 233 att det inte ska anses vara en oriktig uppgift även om den skattskyldige gör ett riktigt avdrag, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna.

Det bör dock noteras att vad som sägs inledningsvis i andra stycket nämligen att "En uppgift skall anses vara oriktig om det klart fram-går att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig ..." skulle kunna missförstås. Om det klart framgår att en uppgift är oriktig kan det på goda grunder ifrågasättas om det per definition är en oriktig uppgift. Det är dock inte så som lagtexten ska tolkas. Syftet är enbart att beteckna den bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg. Det ligger i sakens natur att oriktig-heten måste framgå först efter någon form av utredning. För att skattetillägg ska kunna tas ut uppställs inget krav på att den orik-tiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det krävs

endast att uppgiften objektivt sett är oriktig. Däremot kan omständigheter av subjektiv karaktär, så som t.ex. den skattskyldiges bristande erfarenhet av en beskattningsfråga, medföra befrielse från skattetillägg enligt 15 kap. 10 § SBL (se avsnitt 9.3.2). Redogörelse för begreppen oriktig uppgift och öppet yrkande finns i avsnittet om efterbeskattning avsnitt 19.7. Begreppet oriktig uppgift behandlas även utförligt i avsnitten 13.2 och 13.7 i TAXHL 96 och dessutom i avsnittet 15.1.2 jämfört med avsnitten 14.2.2–14.2.8 i Handledningen för taxeringsprocess 89.

Brister i faktureringen

Vid förvärv från någon som är skattskyldig ska avdragsrätten för ingående moms enligt 8 kap. 17 § ML och 8 kap. 19 § 1 st. ML kunna styrkas genom faktura som avses i 11 kap. ML. Av 11 kap. 8–11 §§ ML framgår vad en faktura ska innehålla.

Om en faktura saknar en eller flera av de i 11 kap. 8 § ML nämnda uppgifterna och fakturan åberopas till grund för ett avdragsyrkande (se 8 kap. 5 § ML), uppkommer fråga om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Vad gäller brister vid angivande av ”det momsbelopp som ska betalas” (11 kap. 8 § 10 p. ML) torde angivande av ersättningen utan att något sägs om eventuell moms utgöra oriktig uppgift. Oriktig uppgift torde normalt även föreligga om ersättningen anges som ”x kr inkl. moms”. Framgår det däremot klart vad som förvärvats och skattesatsen för detta förvärv, t.ex. ”x kr inkl. 25 % moms” anges, är det mer tveksamt om det går att hävda att oriktig uppgift föreligger. Om en säljare inte går att identifiera bör detta utgöra en oriktig uppgift och skattetillägg kan då påföras. I vissa situationer kan den skattskyldige korrigera den ursprungliga fakturan så att avdrag erhålles. Då avdrag erhålles i den ursprungliga perioden ska inte skattetillägg påföras. Ett exempel på en sådan situation är de fall då den skattskyldige, när det på fakturan står fel fakturamottagare, visar att han är rätt mottagare.

Om en skattskyldig sänder in en faktura i samband med deklarationen kan fakturan avseende formella brister uppfattas som ett öppet yrkande om avdrag för ingående moms. Om det blir fråga om en bedömning av ett öppet yrkande ska skattetillägg inte påföras. Om en sådan faktura innehåller en oriktig uppgift avseende annat än formella brister kan dock skattetillägg komma ifråga, exempelvis om det är fråga om en falsk faktura eller privata kostnader.

Mot bakgrund av bestämmelserna i 8 kap. 17, 19 §§ och 11 kap. 8–11 §§ ML torde en viss utredningsskyldighet föreligga för den mottagare av en faktura som vill yrka avdrag för ingående moms. Helt klart är att den mottagare som erhåller en leverantörsfaktura som brister i något avseende som avses i 11 kap. 8 § ML inte kan vara passiv om han avser att yrka och erhålla avdrag för ingående moms i enlighet med fakturan.

Om fel mottagare har angivits men det går att identifiera köparen med hjälp av andra uppgifter i fakturan, så behöver rättelse inte ske på annat sätt än att köparen ersätter det felaktiga namnet i fakturan med det korrekta. Om det inte på angivet sätt går att identifiera köparen kan ett företag behöva komplettera den felaktiga fakturan med ett intyg från fakturautställaren. Intyget ska ange vem som är rätt fakturamottagare. Därmed bör SKV normalt ha tillräckliga uppgifter för att kunna bedöma avdragsrätten. Om företaget erhållit en ersättningsfaktura, som enbart korrigerar uppgift om mottagare, är det att jämställa med ett intyg eller en bekräftelse på den först erhållna fakturan. Rätt till avdrag för ingående moms föreligger i den redovisningsperiod då den ursprungliga fakturan mottogs eller förvärv skedde. (Se RSV:s skrivelse 2004-03-17, dnr 130 256490-04/113, ”Fråga om rätt till avdrag för ingående moms föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning”).

I de fall en korrigerig, som inte avser fakturamottagare eller dylikt, av en ursprunglig faktura inte gjorts utan en nyutställd faktura inkommer föreligger avdragsrätt i den redovisningsperiod då den nya fakturan är utställd. Oriktig uppgift föreligger således beträffande den ursprungliga fakturan och skattetillägg bör tas ut. I denna situation måste en individuell bedömning göras av huruvida det är ett periodiseringsfel eller inte.

Beviskrav

För att skattetillägg ska kunna tas ut måste det framgå av omständigheterna att det rör sig om en oriktig uppgift. Beviskravet är härvid att existensen av en oriktig uppgift ska framstå som mycket sannolik. Detta beviskrav överensstämmer med det beviskrav som gäller för efterbeskattning. Bevisbördan för att det rör sig om en sådan oriktig uppgift åvilar det allmänna. Det innebär att det är SKV som ska visa att lämnad uppgift är oriktig. I praktiken medför det sagda att det är av stor vikt att SKV noga motiverar vad som är den oriktiga uppgiften. Anledningen till detta är att beviskravet för oriktig uppgift (mycket sannolikt) är högre än det beviskrav som gäller i det ordinarie momsförfarandet (sannolikt), vilket ger upphov till en speciell bevisproblematik. SKV kan t.ex. ha nekat ett avdrag för ingående moms då den skattskyldige inte gjort sannolikt att han haft rätt till avdraget. Det högre beviskravet för oriktig uppgift kan emellertid göra att en utredning som så att säga räckte till att neka avdraget, inte räcker till att göra mycket sannolikt att den uppgift den skattskyldige lämnat varit oriktig i lagens mening, trots att den varit felaktig. Det kan alltså krävas ytterligare utredning för att visa att uppgiften är oriktig och därmed utgör grund för skattetillägg.

I 15 kap. 1 § SBL i dess lydelse från den 1 juli 2003 har beviskravet

betecknats ”klart framgår” i stället för som tidigare ”befinns oriktig”.

Av prop. 2002/03:106 s. 120 framgår att begreppet oriktig uppgift ska ha samma innebörd som tidigare och att beviskraven ska vara identiska med vad som gällt tidigare, vilket innebär att beviskraven även framöver ska överensstämma med de beviskrav som gäller för efterbeskattning. Själva beteckningen på den bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg i fall av oriktig uppgift ändras från ”befinns oriktig” till ”klart framgår”, vilken anses synonym med ”befinns oriktig” men mer begriplig och modern.

SKV:s utrednings- skyldighet

Av 15 kap. 1 § 2 st. SBL i dess lydelse från den 1 juli 2003 framgår att en uppgift inte ska anses oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beslut. Detta är en kodifiering av en sedan länge gällande praxis, nämligen att den skattskyldiges uppgifter kan vara sådana att en utredningsskyldighet uppkommer för SKV, vilket innebär att det inte förekommer någon oriktig uppgift. Som exempel på det sagda nämns i prop. 2002/03:106 rättsfallet RÅ 2002 ref. 20 i vilket den skattskyldige lämnat två helt oförenliga uppgifter.

Ovanstående innebär att om en skattskyldigs uppgifter på ett uppenbart sätt är motsägelsefulla så uppkommer en utredningsskyldighet för SKV. SKV:s utredningsskyldighet utlöses dock endast av de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för aktuellt beslut, dvs. de uppgifter han lämnat i sin skattedeklaration och i till deklARATIONEN bifogade handlingar. Någon utredningsskyldighet utlöses således inte av uppgifter som SKV på annat sätt har tillgång till. Då det i en skattedeklaration lämnas förhållandevis få uppgifter är det sällsynt att en utredningsskyldighet uppstår endast genom dessa uppgifter. Har däremot deklARATIONEN kompletterats med någon skriftlig handling är situationen annorlunda. I till SKV lämnade skattedekARATIONER är det inte ovanligt att deklarerad utgående moms inte utgör 25 % av deklarerad omsättning. Endast det förhållandet att deklarerad utgående moms inte utgör 25 % av deklarerad omsättning utlöser normalt inte en utredningsskyldighet för SKV. RR har i RÅ 2002 ref. 46 funnit att skattetillägg ska beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående moms i de fall en skattskyldig inte redovisat någon moms i sin självdeklARATION och senare lämnat uppgifter som godtagits av SKV. I detta ärende hade den skattskyldige endast redovisat en momsskuld i SRU-uppgifterna i sin självdeklARATION. Då RR fann att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift kan en utredningsskyldighet inte ha förelegat.

9.2.2.5 Oriktig uppgift i mål om skatt

Skattetillägg kan tas ut om oriktig uppgift har lämnats i mål om skatt enligt ML. Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats skriftligen i ett meddelande riktat till domstolen, t.ex. i ett överklagande.

Skattetillägg vid oriktig uppgift i domstol kommer endast ifråga när den oriktiga uppgiften prövats i sak.

SKV ska enligt huvudregeln i 21 kap. 1 § SBL jämförd med 22 kap. 6 § SBL och 6 kap. 6 § TL ompröva överklagade beslut. Lämnar den skattskyldige oriktig uppgift i ett överklagande och ändrar SKV vid omprövningen inte sitt tidigare beslut får den oriktiga uppgiften anses avlämnad i skattemålet (jfr prop. 1989/90:74 s. 411 f). Enligt 15 kap. 13 § SBL får beslut om skattetillägg då meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vunnit laga kraft. Om SKV i stället följer den oriktiga uppgiften vid sin omprövning och bifaller den skattskyldiges yrkanden, kan SKV, om den oriktiga uppgiften först senare uppmärksammas och förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, efterbeskatta den skattskyldige och ta ut skattetillägg.

För att tillämpa bestämmelserna om oriktig uppgift i mål om skatt är det inte nödvändigt att den oriktiga uppgiften lämnas först i domstolen. Det räcker att den skattskyldige i ett mål om skatt enligt ML vidhåller en uppgift som lämnats redan i momsärendet för att uppgiften ska anses lämnad i skattemålet. Har den oriktiga uppgiften redan upptäckts av SKV och skattetillägg påförts kan naturligtvis inte skattetillägg påföras igen om den skattskyldige vidhåller den oriktiga uppgiften i skattemålet. I de fall SKV upptäcker den oriktiga uppgiften inom den ordinarie beskattningsperioden, dvs. senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, och ärendet inte överlämnats till länsrätten kan dock ett vanligt skattetilläggsbeslut fattas direkt.

9.2.3 Uttagsprocent

9.2.3.1 Uttagsprocent – Huvudregel

15 kap. 4 § 1 st. SBL

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. *Lag (2003:212)*.

Skattetillägget utgör 20 % av den skatt som inte skulle ha påförts den skattskyldige eller som felaktigt skulle ha räknats honom tillgodo om den oriktiga uppgiften godtagits.

9.2.3.2 Uttagsprocent – Normalt tillgängligt kontrollmaterial

15 kap. 4 § 2 st. SBL

Skattetillägget skall beräknas efter 5 % när Skatteverket har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som har varit

tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret.
Lag (2003:664).

Skattetillägg tas ut med 5 % då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättats med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret.

Motivet till denna bestämmelse med lägre procentsats är att risken för skattebortfall är lägre när rättelse kan ske med stöd av kontrollmaterial än vid avsaknad av kontrollmaterial.

Det är viktigt att först göra bedömningen av vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial och därefter, om det är aktuellt, bedöma om den oriktiga uppgiften kan eller hade kunnat rättas med stöd av materialet.

Av prop. 1991/92:43 framgår att oriktig uppgift som upptäcks eller kunnat upptäckas vid en avstämning mot ett register som SKV har tillgång till ska medföra en lägre procentsats. I nämnda proposition har inte angetts vad som menas med register som SKV har tillgång till, eftersom detta kan variera genom åren. Skattetillägget är således 5 % när SKV har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKV och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret.

Ett exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial är de uppgifter som finns tillgängliga i det datoriserade informationssystemet, VIES.

I de fall SKV före utgången av året efter beskattningsåret har tillgång till en uppgift i VIES måste en bedömning ske om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med stöd av denna uppgift. Det krävs inte att beloppet i sig kan rättas utan det räcker med att SKV utifrån uppgiften i VIES kan konstatera att oriktig uppgift lämnats. Ett exempel på när rättelse kan ske med stöd av normalt tillgängligt kontrollmaterial är när SKV har uppgift i VIES om att en svensk näringsidkare köpt varor från en näringsidkare i annat EG-land men inte deklarerat något gemenskapsinternt förvärv. I dessa fall ska skattetillägg påföras med 5 %. Om den skattskyldige köpt varorna för sin momspliktiga verksamhet ska han medges avdrag för den ingående momsen och skattetillägg påförs inte då kvittning sker (se RSV:s skrivelse 1999-09-17, dnr 9165-99/110 "Skattetillägg och GIF").

9.2.3.3 Uttagsprocent – Periodiseringsfel

15 kap. 4 § 3 st. SBL

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller

kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, skall 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. *Lag (2003:212)*.

Vid redovisning av moms tillämpas som huvudregel en redovisningsperiod om en kalendermånad. Varje redovisningsperiod är i grunden en sluten enhet. En skattskyldig kan därför göra sig skyldig till tolv periodiseringsfel under ett år. Med hänsyn härtill och att det egentligen inte är frågan om ett egentligt skatteundandragande utan en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder ska skattetillägget, när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämförbar fråga, tas ut med en lägre procentsats. Är det fråga om periodiseringsfel som tidsmässigt är begränsade till fyra månader ska skattetillägg utgå med enbart två procent. Det sist sagda gäller dock bara skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst två månader. Vad gäller moms som redovisas för helt beskattningsår och i självdeklaration är procentsatsen 5 % vid periodiseringsfel.

Genom att välja uttrycket ”efter den som beloppet borde ha hänförts till” kan det på goda grunder ifrågasättas om skattetillägg kan påföras efter den lägre procentsatsen, två procent, i exempelvis den situationen att ingående moms dragits av för tidigt. Det finns dock inte något uttalande i prop. 2002/03:106 som tyder på att detta varit lagstiftarens avsikt. Tvärtom pekar enligt SKV alla uttalanden i propositionen rörande den aktuella frågan i motsatt riktning, nämligen att tvåprocentregeln också ska kunna tillämpas i sådana fall då t.ex. ingående moms dragits av för tidigt.

SKV:s uppfattning är att skattetillägget i den aktuella frågan bör tas ut efter två procent. Därvid har bl.a. beaktats att skattetillägget är av straffliknande karaktär och att ett lägre skattetilläggsuttag är till fördel för den skattskyldige. Med periodiseringsfel avses här inte bara periodiseringsfel i redovisningsteknisk mening utan även andra fel som i skattetillägghänseende bör jämföras med redovisningstekniska periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften endast lett till en förskjutning av skatteuttaget. På momsområdet är periodiseringsfel tämligen frekventa med hänsyn till de korta redovisningsperioder som innebär att deklaration ofta lämnas på grundval av löpande bokföring. De lägre procentsatserna bör i princip tillämpas i alla de fall felaktigheten upptäcks på ett så sent stadium att man kan kontrollera att en utelämnad intäkt har deklarerats senare eller att dubbelavdrag inte har skett. Vid bedömning av om det är fråga om ett periodiseringsfel som bör föranleda en lägre uttagsprocent bör samma omständigheter beaktas som vid motsvarande bedömning på taxeringsområdet. Det faktum att ett periodiseringsfel kvarstår efter

bokslut bör inte tillmätas avgörande betydelse för om den lägre uttagsprocenten ska tillämpas. Vid bedömningen får hänsyn tas till om räkenskaperna är i sådant skick och kontrollrutinerna så effektiva att det får anses sannolikt att beloppet skulle komma att redovisas. Huruvida det föreligger ett periodiseringsfel eller ej framgår inte alltid av handlingarna i ärendet. SKV bör inte vara skyldig att undersöka om förutsättningar föreligger för att tillämpa den lägre procentsatsen såvida inte något i ärendet antyder att så kan vara fallet (prop. 1991/92:43 s. 69 f. och s. 110 f.).

9.2.4 Skattetillägg vid skönsbeskattning

15 kap. 2 § SBL

Skattetillägg skall tas ut vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § andra stycket. *Lag (2003:212)*.

15 kap. 5 § SBL

Vid skönsbeskattning skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönsbeskattningen bestäms för den skattskyldige utöver vad som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den skattskyldige har lämnat på något annat sätt än muntligen eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte skall tillgodoräknas den skattskyldige. Vid beräkningen av skattetillägget skall bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift från den skattskyldige, skall tillägget dock beräknas enligt 4 § första–tredje styckena. *Lag (2003:212)*.

9.2.4.1 Skönsmässig avvikelse från deklARATION

Skönsbeskattning

Har den skattskyldige lämnat deklARATION men har denna eller deklARATIONSUNDERLAGET sådana brister att skönsbeskattning skett enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL, ska skattetillägg tas ut. Skattetillägg tas ut med 20 % av den skatt som påförs den skattskyldige till följd av skönsbeskattningen utöver vad som annars skulle påförts honom eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas honom, 15 kap. 4 § 1 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL.

Rättelse av oriktig uppgift

Har den skattskyldige avgivit deklARATION och skönsbeskattats beräknas skattetillägget enligt 15 kap. 4 § 1-3 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av en oriktig uppgift. En klar, definierbar och beloppsmässigt bestämd oriktig uppgift måste föreligga. Det kan därvid röra sig om viss momspliktig omsättning som har skett med för lågt skatteuttag eller ett felaktigt avdrag för ingående moms som har rättats samtidigt som andra bristfälligheter i redovisningen har föranlett att skatten beräknats skönsmässigt. I sådant beslut om skattetillägg ska anges hur skattetillägget fördelar sig på oriktig uppgift och skönsmässigt påslag.

9.2.4.2 Skönsbeskattning i avsaknad av deklaration

Deklaration saknas

Vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL (se avsnitt 8.3.4) på grund av att deklaration inte lämnats beräknas skattetillägget enligt 15 kap. 4 § 1 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL. Det avgörande är att beskattningsåtgärden skett utan ledning av deklaration. Skattetillägg ska därför tas ut enligt detta lagrum även om beskattning skett helt i enlighet med den skattskyldiges räkenskaper.

Bestämmelserna i 15 kap. 2 § SBL avviker från reglerna om skattetillägg enligt 5 kap. 2 § 2 p. TL på en väsentlig punkt. Sålunda krävs inte föreläggande att lämna skattedeklaration för att skattetillägg ska kunna tas ut vid avsaknad av deklaration.

Annat skriftligt meddelande

En skattskyldig som inte lämnat någon formellt riktig deklaration och som därför skönsbeskattas kan eventuellt ha lämnat något annat skriftligt meddelande, t.ex. en inte undertecknad deklaration. Skattetillägg ska då tas ut endast till den del som avser den skatt som bestäms utöver den skatt som skulle ha bestämts om det skriftliga meddelandet följts. Till den del en skönsmässig uppskattning i avsaknad av deklaration innefattar rättelse av oriktig uppgift ska skattetillägg i stället beräknas enligt 15 kap. 4 § 1-3 st. SBL jämförd med 15 kap. 5 § SBL.

9.2.5 Kvittning

15 kap. 6 § SBL

Skattetillägget skall beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten skall påverkas först under en kommande redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. *Lag (2003:212).*

Bestämmelsen innebär att s.k. äkta kvittning inte är tillåten. Detta innebär att endast s.k. oäkta kvittningsinvändningar, dvs. invändningar som är direkt hänförliga till den fråga som är föremål för prövning, är tillåtna. Tidigare förelåg rätt till kvittning inom samma förvärvskälla, s.k. nettokvittning. Förbudet mot nettokvittning står i visst samband med införandet av en renodlad sakprocess på skatteområdet (se prop. 1991/92:43 s. 71 f. och s. 112).

I och med att skattetilläggsreglerna ändrades den 1 juli 2003 infördes även en bestämmelse om att skattetillägg ska kunna tas ut om skatten påverkas först en kommande redovisningsperiod.

I författningskommentaren prop. 2002/03:106 finns i princip inget annat än en hänvisning till kommentaren avseende motsvarande paragraf i TL, nämligen 5 kap. 7 § där motsvarande utvidgning har skett. I kommentaren nämns inget om arbetsgivaravgifter, avdragen skatt eller moms.

Det går enligt SKV inte att finna någon förklaring till i vilka situationer inom SBL-området som denna utvidgning kan bli aktuell. RSV har i skrivelse 2000-11-23, dnr 10376-00/100, ”Kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg” redovisat sin uppfattning om när sådan kvittning kan ske.

Vad gäller skattetillägg vid oriktig uppgift angående viss omsättning ska en kvittningsinvändning avseende ytterligare ingående moms som är direkt hänförlig till denna omsättning godtas om den skattskyldige visar att avdrag för den ingående momsen ska medges och att erforderligt samband mellan ut- och ingående moms föreligger. Även för momspliktiga tjänster ska kvittning medges om erforderligt samband mellan ut- och ingående moms föreligger. En grundläggande förutsättning är dock att varje redovisningsperiod är sluten och att kvittning inte tillåts mellan dessa. Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 46 funnit att skattetillägg ska beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående moms i de fall den skattskyldige inte redovisat någon moms i sin självdeklaration men senare lämnat uppgifter som godtagits av SKV. Domen behandlar endast den situation då moms överhuvudtaget inte redovisats i inkomstdeklarationen och inte några övriga frågor om kvittning av utgående och ingående moms.

Skönsbeskattning

När skattetillägg tagits ut i samband med skönsbeskattning eller skönstaxering i avsaknad av deklaration och den skattskyldige senare hävdar att han har ytterligare ingående moms hänförlig till den period som skönsbeskattningen eller skönstaxeringen avser ska detta inte ses som en kvittningsinvändning vid bestämmande av underlaget för skattetillägg. Om skönsbeskattning eller skönstaxering skett och skattetillägg tagits ut på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen kan bristerna avse antingen enbart den utgående momsen eller såväl den utgående som den ingående momsen. En invändning från den skattskyldige om ytterligare avdrag för ingående moms ska vid bestämmande av underlaget för skattetillägg, i de fall bristerna enbart avser underlaget för den utgående momsen, ses som en kvittningsinvändning.

GIF

Vad gäller gemenskapsinterna förvärv (GIF) är såväl ut- som ingående moms direkt hänförlig till samma förvärv. I de fall full avdragsrätt föreligger finns inget underlag för att ta ut skattetillägg. Om full avdragsrätt däremot inte föreligger och någon redovisning inte skett ska skattetillägg påföras på mellanskillnaden. Vad som gäller för GIF gäller även vid förvärv av tjänster från annat EG-land och land utanför EG samt vid förvärv enligt 1 kap. 2 § 4 b p. ML.

9.2.6 Skattetillägg tas inte ut

15 kap. 7 § SBL

Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,
2. om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
3. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
4. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. *Lag (2003:212).*

Rättelse av uppenbar felräkning eller felskrivning

Enligt 15 kap. 7 § 1 p. SBL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av felräkning eller skrivfel när felaktigheten uppenbart framgår av den lämnade deklARATIONEN eller av något annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. Felräkningen eller skrivfelet ska således ha skett i deklARATIONEN eller i annan handling som getts in till SKV. Om felräkningen skett i den skattskyldiges underlag för deklARATIONEN, befriar den inte från skattetillägg. Detsamma gäller skrivfel vid överföring av belopp från deklARATIONSUNDERLAGET till deklARATIONEN. Felaktigheten måste således vara så uppenbar för SKV att den framgår av en med normal omsorg verkställd granskning. När en utredning måste företas är felräkningen inte uppenbar. Som regel kan inte heller förväxling av ingående och utgående moms anses som uppenbart skrivfel. Enligt uppgift på skattedeklarationen ska inte ören redovisas. I de fall då den skattskyldige lagt till två nollor till deklarerade belopp föreligger normalt inte ett uppenbart skrivfel.

Bedömning av skriftligt yrkande

Enligt 15 kap. 7 § 2 p. SBL tas skattetillägg inte ut om avvikelsen från deklARATIONEN avser en bedömning av ett framställt yrkande, dvs. då det rör sig om ett s.k. öppet yrkande, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak.

Med öppet yrkande avses ett yrkande som framställts utifrån lämnade uppgifter och dessa uppgifter är fullständiga ifråga om sakförhållandena. I nuvarande skattedeklarationsblankett finns inget särskilt utrymme för att framställa öppna yrkanden. Sådana yrkanden framställs därför normalt i en särskild handling som skickas till SKV i samband med att deklARATIONEN lämnas. Insända fakturor bör kunna utgöra öppna yrkanden. Innehåller sådana insända fakturor brister i sak kan skattetillägg dock komma att tas ut.

För att skattetillägg inte ska tas ut måste yrkandet redovisas öppet och framgå av deklARATIONEN eller annat skriftligt meddelande till SKV. Den som är tveksam om huruvida en omsättning är momspliktig enligt ML eller huruvida avdragsrätt föreligger för ingående moms bör därför noga redogöra för sakförhållandena i en bilaga till deklARATIONEN. Om yrkandet grundas på felaktiga sakuppgifter

anses emellertid oriktig uppgift föreligga (jfr avsnitt 9.2.2.4).

Frivillig rättelse

Enligt 15 kap. 7 § 3 p. SBL tas inte skattetillägg ut om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift. Någon generell regel kan inte anges när frivillig rättelse ska anses föreligga, utan frågan får avgöras i varje enskilt fall.

Rättelse ska göras av den skattskyldige själv eller av hans befullmäktigade ombud. Rättelsen bör ske skriftligt, men det finns inte något direkt hinder mot att muntlig rättelse görs. Vid muntlig rättelse bör dock den skattskyldige av bevisskäl uppmanas att inkomma med skriftlig bekräftelse av den rättade uppgiften.

En rättelse som sker efter det att den skattskyldige fått kännedom om att SKV avser att göra en revision hos honom eller henne kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Se prop. 1971:10 s. 269–270. Har SKV beslutat om en generell kontrollaktion inom viss region är dock skattskyldig inom regionen inte utesluten från möjligheten till frivillig rättelse. Om kontrollaktionen kommit till den skattskyldiges kännedom, t.ex. genom offentliggörande av denna i pressen, anses rättelse som inkommit därefter inte ha varit frivillig och skattetillägg ska tas ut.

Har SKV begärt upplysningar av den skattskyldige med anknytning till en oriktig uppgift kan en därefter gjord rättelse av uppgiften inte anses som frivillig. Frivillig rättelse av ett skatteslag innebär inte automatiskt att även oriktig uppgift avseende annat skatteslag anses rättad, även om uppgifterna har ett samband med varandra. Frivillig rättelse ifråga om underlaget för moms avseende fåmansaktiebolag ansågs i RÅ 1987 ref. 72 således inte innebära rättelse av uppgift till ledning vid inkomsttaxering av ägaren till bolaget. Rättsfallet bör kunna tillämpas för motsatt förhållande, dvs. att en rättelse har gjorts beträffande inkomsttaxeringen, men inte vid momsbeskattningen.

Om granskningen avslutats och handlingarna inte ligger för åtgärd hos SKV eller annan instans kan dock rättelse ske frivilligt igen om den skattskyldige då skulle upptäcka att han gjort fel i något avseende.

Obetydligt belopp

Enligt 15 kap. 7 § 4 p. SBL ska skattetillägg inte tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Ett skattebelopp som inte överstiger 2 500 kronor 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 skattedeklaration avseende en redovisningsperiod lämnar tre oriktiga uppgifter rörande skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och moms om respektive 2 000 kronor, dvs. totalt 6 000 kronor, 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 kronor beträffande moms i en redovisningsperiod, tas skattetillägg alltså ut på 6 000 kronor.

Om flera oriktiga uppgifter med obetydliga belopp föreligger inom ett och samma skatteslag under en och samma period, bör beloppsgränsen 2 500 kronor förskjutas något uppåt (prop. 1977/78:136 s. 207). Således har KR i Jönköping i dom 2001-11-01, mål nr 582-1999, funnit en höjning av beloppsgränsen med i vart fall 500 kronor befogad och därför befriat en skattskyldig, som lämnat två oriktiga momsuppgifter om 2 500 kronor respektive 426 kronor, totalt 2 926 kronor, från skattetillägg. Om den ena oriktiga uppgiften hade uppgått till 2 501 kronor hade utgången troligen blivit den motsatta.

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 kronor. Överstiger det totala skattebelopp som den skattskyldige undanhållit för de aktuella perioderna i inte obetydlig grad den beloppsgräns som gäller för en enskild 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 kronor 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 kronor och oriktig uppgift rörande moms med 2 000 kronor under var och en av fyra perioder, så är beloppskriteriet uppfyllt bara beträffande momsen.

9.2.7 Undanröjande av skattetillägg

15 kap. 3 § SBL

Beslut enligt 2 § om skattetillägg på grund av att den skattskyldige inte lämnat skattedeklaration skall undanröjas, om en deklaration har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet fattades.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades, skall skattetillägget undanröjas, om en deklaration har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom. *Lag (2003:664).*

Då skattetillägg påförts med anledning av skönsbeskattning som åsatts på grund av att den skattskyldige inte avlämnat någon deklaration ska beslutet om skattetillägg undanröjas om en formellt riktig deklaration kommer in till SKV inom två månader från

utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades. I och med att deklarationen inkommer ska SKV undanröja beslutet om det påförda skattetillägget. Detta gäller oavsett om den inlämnade deklarationen godtas i sak eller inte. Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklarationen kan dock ett nytt skattetillägg tas ut. Skattetillägget utgör således i denna situation ett påtryckningsmedel på den skattskyldige att komma in med en deklaration så att ett materiellt riktigt beslut ska kunna fattas.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades fått kännedom om beslutet, ska skattetillägget undanröjas, om en skattedeklaration har kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Enligt den lagstiftning som gällde t.o.m. den 30 juni 2003 krävdes för att andra stycket skulle vara aktuellt att den skattskyldige gjorde sannolikt att han inte fått kännedom om skattetilläggsbeslutet inom en månad från utgången av den månad då beslutet fattades. Numera torde andra stycket komma att tillämpas mera frekvent än tidigare då det aktualiseras redan då den skattskyldige gör sannolikt att han inte fått kännedom om ett beslut om skattetillägg före utgången av den månad då beslutet fattades. Förutsättningar härför torde ofta föreligga när beslut fattas i slutet av en månad – det är då mer eller mindre sannolikt att den skattskyldige erhåller kännedom om beslutet först efter månadens utgång.

9.3 Befrielse från skattetillägg m.m.

15 kap. 10 § SBL

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

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

1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller
2. 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 skall det särskilt beaktas om

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, *Lag (2003:212)*.
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller *Lag (2003:664)*.
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällits till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). *Lag (2003:212)*.

9.3.1 Allmänt

Den 1 juli 2003 infördes nya regler om befrielse från skattetillägg att tillämpas från 2004. Enligt dessa regler ska en skattskyldig helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Delvis befrielse kan ske genom att avgiften sätts ner till hälften eller en fjärdedel.

Införandet av dessa regler avser att leda till en mer rättvis och generös tillämpning av befrielsereglerna än tidigare tillämpning. Befrielse från särskild avgift ska ske om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet respektive oskälighetskriteriet ska särskilt beaktas vissa omständigheter som uttryckligen anges. Det är omöjligt att förutse samtliga situationer i vilka det kan anses vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eller som medför att den skattskyldiges agerande förefaller ursäktligt och som därför bör leda till befrielse från skattetillägg. De omständigheter som uttryckligen särskilt ska beaktas vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetskriterierna ska därför ses som tydliga exempel på situationer där felaktigheten eller underlåtenheten ska anses ursäktlig eller det annars anses oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Befrielse från avgiften bör i regel ske i dessa situationer. Naturligtvis finns det situationer som inte anges i bestämmelsen men där befrielse ändå bör ges på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

De nya bestämmelserna innebär att det för befrielse i oskälighetsfallen inte krävs att det är ”uppenbart” oskäligt att ta ut avgiften. Det räcker således att ett uttag av full avgift är oskäligt, vilket öppnar för en generösare tillämpning av bestämmelsen i oskälighetsfallen.

Hel eller delvis befrielse

För att möjliggöra en ytterligare mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten har det införts en möjlighet till delvis befrielse. Såväl i ursäktlighetsfallen som i oskälighetsfallen kan befrielse ges helt eller delvis.

Frågan om skattetillägg ska utgå eller inte kan tänkas vara ett gränsfall. Det kan finnas fall där en felaktighet står i samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är i viss mån ursäktlig men där SKV stannar för att den inte är i sådan grad ursäktlig att skattetillägget kan undgås. Vidare kan det finnas grund för delvis befrielse från skattetillägg i sådana i situationer där den skattskyldiges bedömning av en fråga har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter. I de fall där den oriktiga uppgiften inte

påverkar skatten under den redovisningsperiod till vilken uppgiften är hänförlig utan först en kommande period och det när skattetillägget ska bestämmas står klart, eller med fog kan antas, att skatten blir väsentligt lägre eller att någon skatt över huvud taget inte ska utgå på det ifrågavarande beloppet, bör det vara möjligt att delvis befria från avgiften (se prop 2002/03:106 s. 147–148).

Delvis befrielse kan också vara aktuell när en oriktig uppgift av ett visst slag – t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett dataprogram – upprepats vid flera olika tillfällen innan det upptäcks av SKV. Felet är kanske inte ursäktligt men det sammanlagda resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet upprepats kan framstå som orimligt i förhållande till felets art (se prop. 2002/03:106 s. 239).

Nedsättning till hälften eller en fjärdedel

Vid delvis befrielse ska avgiften sättas ner till hälften eller en fjärdedel. I normalfallet ska delvis befrielse ske till hälften av vad som annars skulle ha tagits ut. För frågan om delvis befrielse ska ske till hälften eller en fjärdedel är det naturligtvis främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om det exempelvis är fråga om att skattevinsten - om den oriktiga uppgiften hade godtagits – inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så stor som det beräknade skattetillägget får den uteblivna skattevinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå (se prop. 2002/03:106 s. 240). Det kan finnas fall där skattetilläggsbeloppet på grund av sin storlek även efter nedsättning till hälften framstår som oskäligt i förhållande till omständigheterna i fallet. Nedsättning till en fjärdedel kan då ske (se prop. 2002/03:106 s. 148).

9.3.2 Ursäktlighetskriteriet

Ålder, hälsa eller liknande förhållanden

Vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet ska särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig.

Ålder

Med uttrycket ålder förstås både hög och låg ålder. Det räcker att åldern kan antas ha varit orsak till felet. Enligt SKV:s uppfattning bör hög eller låg ålder principiellt inte kunna medföra befrielse då den som lämnar skattedeklaration driver näringsverksamhet och därmed är ”ekonomiskt aktiv”.

Vid låg ålder finns emellertid en presumtion för 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 delvis befrielse vara aktuell. Observera att om felet är av grundläggande natur bör fullt skattetillägg tas ut. När verksamheten fortfarande är ny men ändå har pågått en tid bör utgångspunkten vara delvis befrielse med 50 % men beroende på felets karaktär kan fullt skattetillägg tas ut liksom full befrielse medges.

Hälsa och liknande förhållanden

Befrielsegrunden ”sjukdom” har ersatts av ”hälsa”. Uttrycket hälsa har en vidare betydelse. Det avses innefatta såväl sjukdom (somatisk och psykisk) som psykosociala faktorer som negativt påverkar den enskildes förmåga att fullgöra deklARATIONSSKYLDIGHETEN (se prop. 2002/03:106 s. 241).

SKV anser att utgångspunkten bör vara hur den i det aktuella fallet bristande hälsan allmänt sett kan antas ha påverkat förmågan att fullgöra den skattskyldiges skyldigheter. Det måste således åtminstone kunna antas föreligga ett samband mellan ohälsan och felaktigheten/underlåtenheten. Särskilt bör uppmärksammas det tidsmässiga sammanhanget. Ett sjukdomsfall som inträffat efter tidpunkten för när uppgiftsskyldigheten skulle ha fullgjorts kan således inte anses som befrielsegrundande. Om det kan anses erforderligt för bedömningen, bör sjukdomen styrkas med läkarintyg eller på annat sätt.

Befrielsegrunden avser i första hand den skattskyldiges egen sjukdom. Befrielsegrunden kan ifråga om juridiska personer aktualiseras om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklARATIONSSKYLDIGHETEN inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare. Även medhjälparens sjukdom kan utgöra grund för befrielse. Vid bedömningen av ursäktligheten i sådant fall bör särskild vikt fästas vid om den skattskyldige varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin uppgiftsskyldighet på ett riktigt sätt.

Någon beskrivning av vad som avses med psykosociala faktorer finns inte i prop. 2002/03:106. Det är tänkbart att sådana omständigheter som skilsmässa, anhörigs död och liknande avses.

Med hänsyn till att skattedeklarationer lämnas så ofta är det tveksamt hur länge i föregående stycke nämnda omständigheter kan utgöra grund för befrielse. Denna fråga får bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

Felbedömt en skatteregel

En befrielsegrund är om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt. Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskilde skattskyldiges bedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid denna bedömning ska man inte utgå från vad som kan förväntas av en expert

utan av skattskyldiga i allmänhet (se prop. 2002/03:106 s. 144).

Det kan exempelvis inom företagsbeskattningen, med de komplicerade regler som där gäller, vara svårt för den skattskyldige att avgöra hur en viss regel ska tolkas och hur den ska tillämpas på de aktuella förhållandena. Vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses vara ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas. En betydande schablonisering av prövningen måste dock ske i praktiken. Även om normalt sett högre krav bör kunna ställas på en skattespecialist så får det förutsättas att den som startar en näringsverksamhet besitter viss kompetens eller har möjlighet att skaffa sig sådan. Är situationen den att den skattskyldige vid ett års taxering gjort ett fel och av SKV uppmärksammas på felet kan det, som regel, inte anses ursäktligt att upprepa felet (se prop. 2002/03:106 s. 241–242).

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. 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. Omständigheterna i det enskilda fallet kan givetvis motivera avsteg från nämnda utgångspunkt.

En skattskyldig ska inte befrias från skattetillägg på grund av bara ett allmänt påstående att han funnit det krävande och komplicerat att deklarerat. SKV saknar för det mesta möjlighet att bilda sig någon närmare uppfattning om vilka kvalifikationer den aktuella skattskyldige har för att förstå regleringen. Utgångspunkten får då vara vad man allmänt sett rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation (se prop. 2002/03:106 s. 242).

Ändrad praxis

Om den skattskyldiges redovisning överensstämmer med rättsläget såsom det allmänt uppfattas men praxis därefter ändras så bör hel befrielse medges.

Nya eller ändrade regler

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.

**Stöd i civilrätten
och redovisnings-
praxis**

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.

**Fel i SKV:s
skatteinformation**

Om en oriktig uppgift orsakats av felaktigheter eller oklarheter i SKV:s deklara-tionsupplysningar/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.

**Felbedömt
betydelsen av
faktiska
förhållanden**

Befrielse ska också kunna ske om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig på grund av att den skattskyldige felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden. Vad som avses med att felbedöma betydelsen av faktiska förhållanden synes inte ha berörts i prop. 2002/03:106. Följande exempel är en situation där befrielse enligt denna grund sannolikt skulle kunna ske.

Antag att en hyresvärd fakturerar en hyresgäst hyra inklusive moms, att 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.

**Bristande
erfarenhet**

De situationer som tidigare omfattades av befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” kommer i de flesta fall numera att omfattas av befrielsegrunden ”att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena”. Om förutsättningarna för befrielse enligt denna grund inte är uppfyllda kan det, i vissa fall, komma i fråga att befria med stöd av befrielsegrunderna ”ålder” eller ”liknande förhållande” (se prop. 2002/03:106 s. 241).

Bristande erfarenhet torde som regel endast kunna föreligga de första gångerna en skattskyldig lämnar skattedeklaration. Undantagsvis kan bristande erfarenhet anses föreligga i andra fall, nämligen om skattskyldigs verksamhet undergår väsentliga förändringar som ställer särskilda krav på insikter i ML:s regler. I vissa sådana speciella fall kan bristande erfarenhet i kombination med uppgiftens särskilda beskaffenhet medföra att befrielse ska ske.

Ursäktligt – övrigt

Av prop. 2002/03:106 s. 241 framgår följande. ”Som exempel på situationer som inte uttryckligen anges men där befrielse ändå normalt bör komma i fråga – därför att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig – kan nämnas det fall där den skattskyldige har haft fog för att förlita sig på en uppgift som har lämnats av en myndighet eller i officiellt publicerad skatte-

information men som visat sig vara felaktig. Det kan vidare vara så att oriktigheten kan tillskrivas fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. För att befrielse ska bli aktuell i denna typ av fall måste dock ställas det kravet på den skattskyldige att denne själv kontrollerar att de uppgifter som lämnats till skattemyndigheten är rimliga. Med hänsyn till risken för kringgående bör emellertid stor restriktivitet iakttas vad gäller att tillämpa bestämmelsen när den skattskyldige hänvisar till att han följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare. Så kallade köpta avdrag, dvs. när skatterådgivare föreslår skatterättsligt tveksamma upplägg som ett led i skatteplanering kan regelmässigt inte godtas som ursäktliga i skattetilläggshänseende. I fall av nu diskuterat slag måste man alltid ställa det kravet på den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter som han lämnat är rimliga.”

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 endast bör komma ifråga om det skulle vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

9.3.3 Oskälighetskriteriet

Inte står i rimlig proportion

I 15 kap. 10 § 3 st. SBL anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om befrielse ska ges på grund av att ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Bestämmelsen innehåller inte längre något krav på att det ska vara uppenbart oskäligt utan det räcker med att det är oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

Det blir således fråga om att göra en rimlighetsbedömning av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort. Uttrycket ”felaktighet eller underlåtenheten” syftar både till arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande (se prop. 2002/03:106 s. 242).

Denna befrielsegrund kan bland annat tillämpas när en deklaration avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. I ett sådant fall bör 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 ta ut skattetillägg av den skattskyldige. 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. Avgiften skulle ju drabba borgenärerna, vilka som

regel inte kan lastas för det inträffade (se prop. 2002/03:106 s. 243).

Vissa gränsfall kan tänkas förekomma. Om t.ex. den oriktiga uppgiften har lämnats av en boutredningsman som deklarerat för ett dödsbo, kan skäl anföras för att dödsboet inte bör drabbas av skattetillägg om boutredningsmannen är en utomstående advokat men väl om det är en av delägarna som har förordnats att vara boutredningsman. De säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag som kan uppkomma torde få lösas i rättstillämpningen (se prop. 2002/03:106 s. 243).

Ett exempel på när delvis befrielse kan vara aktuell kan hämtas från byggnads- och anläggningsentreprenader med a conto-betalningar. Det inträffar i sådana fall ibland att entreprenören drar av ingående moms på fakturor från underentreprenörer för tidigt i de fall då betalning inte erläggs under samma period som fakturan erhålls, liksom att utgående moms på byggföretagets fakturor till beställare redovisas för tidigt när inte betalning erhålls under samma period som fakturan utställs. Denna typ av redovisningsfel är ofta orsakade av att de bestämmelser för redovisningen som gäller i dessa fall skiljer sig från de vanliga redovisningsprinciperna i momslagen. I vissa fall medför den felaktiga redovisningen inte någon fördel för de skattskyldiga. I denna typ av situationer bör det i regel bli fråga om att delvis befria från skattetillägg. I sådana fall då det framstår som alldeles klart att den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet kan hel befrielse komma i fråga (se prop. 2002/03:106 s. 248).

Skattevinst

SKV anser att i de fall en skattskyldig skulle ha uppnått en viss skattevinst om felet inte hade upptäckts 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 i fråga. Skulle den skattskyldige ha uppnått nästan ingen vinst alls bör skattetillägget sättas ned till 25 %. Nedsättning till 50 % bör medges om vinst uppkommit men den uppgår till ca 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.

Upprepade fall

Vid upprepade systematiska fel som indirekt hade påverkat storleken på skattevinsten om felet inte hade upptäckts bör befrielse ske i enlighet med följande exempel.

Exempel

En skattskyldig har lämnat oriktig uppgift genom att deklarerat ingående moms avseende tullräkningar en period för tidigt. Avdrag för den ingående moms har redovisats med 50 000 kronor period 1 i stället för rätteligen period 2 och

med 65 000 kronor period 2 i stället för rätteligen period 3. För period 3 och 4 har motsvarande fel gjorts med 60 000 kronor respektive 65 000 kronor. I period 1 ska då ett periodiseringskattetillegg tas ut med 2 % av 50 000 kronor. I period 2 uppgår den oriktiga uppgiften till 65 000 kronor medan rätt till avdrag föreligger för den i period 1 felaktigt deklarerade moms på 50 000 kronor. Den skattevinst som den skattskyldige skulle ha gjort om kvittning var tillåten uppgår till 15 000 kronor. Skattevinsten får anses vara större än en begränsad vinst är men mindre än halv "normal" vinst. Skattetillegget bör således sättas ned till hälften av vad som annars skulle ha påförts, dvs. skattetillegg påförs med 1 % av 65 000 kronor. I period 3 har den skattskyldige redovisat 60 000 kronor i stället för rätteligen 65 000 kronor. Någon vinst har över huvud taget inte uppkommit vilket bör medföra hel befrielse. I period 4 har 65 000 kronor i stället för 60 000 kronor dragits av. Den vinst som den skattskyldige gjort bör kunna motivera att skattetillegget sätts ned till 25 % (0,5 % av 65 000).

Ovanstående exempel kan även beskrivas enligt följande.

Period	1	2	3	4
Deklaration	50 000	65 000	60 000	65 000
SKV:s beslut	50 000	65 000	60 000	
"Skattevinst"	50 000	15 000	-5 000	5 000
Skattetillegg	helt	halvt	ej	fjärdedel
Skattetillegg	2%	1%	0	0,5%

Vid upprepade systematiska fel och där beloppet är lika stort varje period t.ex. då hyror dras av en period för tidigt bör principen vara den samma som i exemplet ovan. Om den oriktiga uppgiften i varje period avser lika stora belopp bör hel befrielse medges avseende samtliga redovisningsperioder med undantag för den första då fullt skattetillegg ska tas ut.

I de fall en skattskyldig kommer med kvittningsinvändningar avseende en annan period än den då den oriktiga uppgiften lämnades och kvittning därför inte kan ske på grund av periodernas slutenhet bör skattetillegg beräknas i enlighet med exemplen ovan. En förutsättning för att hel eller delvis befrielse ska bli aktuellt är dock att de aktuella redovisningsperioderna ligger i nära anslutning till varandra.

Enstaka fel

I prop. 2002/03:106 s. 145 uttalas att det inte kan anses stå i rimlig proportion att ta ut skattetillegg 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.

Tidigare fanns en befrielsegrund som avsåg räkningsfel. Skattetillägg på grund av oriktig uppgift som berodde på uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring fick helt efterges om det framstod som uppenbart obilligt att påföra skattetillägget. Därmed avsågs oriktiga uppgifter som berodde på felaktigheter i den skattskyldiges löpande bokföring. Det skulle vara fråga om fel av sådant slag att de kunde uppstå även i en välordnad bokföring. Felen borde också karaktäriseras av att de med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslut. Räkningsfelet kunde bestå av konteringsfel, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o.dyl. Hade felaktigheten inte upptäckts och rättats senast i samband med bokslutet var bestämmelsen inte tillämplig. En ytterligare förutsättning för befrielse var att tillägget skulle framstå som uppenbart obilligt. De situationer som avsågs med bestämmelsen om eftergift vid räkningsfel skulle omfattades av den s.k. ventilen (se prop. 1991/92:43 s. 88). Bestämmelsen om befrielse när det kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg på grund av att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten har samma karaktär som tidigare "ventil". Den enda skillnaden är att den inte innehåller något krav på att det ska vara "uppenbart" oskäligt (se prop. 2002/03:106 s. 145).

Synnerligen högt skattetillägg

Någon regel med innebörd att skattetillägg ska maximeras till ett visst belopp har inte införts. Av prop. 2002/03:106 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 tröskeleffekter 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.

**Lång
handläggningstid**

Bestämmelsen om att det kan vara oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp om 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 är ny för 2004. Regeln har införts för att tillförsäkra den skattskyldige de rättssäkerhetsgarantier som ställs i artikel 6 i Europakonventionen och för att säkerställa att det svenska systemet uppfyller konventionens krav samt överensstämmer med vad som gäller inom straffrätten (se prop. 2002/03:106 s. 243).

Artikel 6 i Europakonventionen innebär att den enskilde ska tillförsäkras rättegång inom skälig tid. Syftet är naturligtvis att staterna ska uppfylla konventionen på sådant sätt att en domstolsprövning sker inom skälig tid. Det går dock varken ur konventionens artikel 6 eller av Europadomstolens praxis att utläsa vad exakt som avses med skälig tid. Ledning för bedömningen kan man finna i fallen *Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* (domar 2002-07-23). Av dessa fall kan utläsas att den tid som avses i artikel 6 räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att SKV:s agerande har betydande verkningar för den enskilde. Beträffande skattetillägg kan detta vara fallet t.ex. då en skattskyldig erhållit SKV:s revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg eller då en skattskyldig får del av SKV:s övervägande att ta ut skattetillägg (se prop. 2002/03:106 s. 145).

Utgångspunkten för tidsberäkningen är således ”anklagelsen”, vilken i detta sammanhang kan uttryckas som att ”SKV funnit anledning att anta att skattetillägg ska tas ut”. Den utgångspunkten överensstämmer med den tidpunkt vid vilken vitesföreläggande inte får utfärdas i skattetilläggsfallen (se prop. 2002/03: 106 s. 243).

SKV anser att det trots lagtextens ordalydelse – ”anledning anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg” – ändå framgår av förarbetena att tiden ska räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den skattskyldige eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den skattskyldige. HD har i NJA 2003 s. 414 på straffområdet prövat kravet på rättegång inom skälig tid och därvid funnit att starttidpunkten för bedömningen är

när en person kan sägas vara anklagad för brott. Även denna praxis talar för att starttidpunkten ska räknas från det att anklagelsen riktades mot den skattskyldige. Samma ordalydelse men med en något annorlunda innebörd finns i 23 kap. 2 § SBL som dock avser föreläggande vid vite.

Sluttidpunkten är enligt Europadomstolens praxis när saken slutligen avgjorts av högsta instans eller, närmare bestämt, när den slutgiltiga domen eller beslutet är tillgänglig för den anklagade. Europadomstolen tar vid sin bedömning hänsyn till flera olika faktorer vid bedömningen av om skälig tid har förelagat. I varje enskilt fall måste göras en bedömning av frågans svårighetsgrad liksom den enskildes och myndighetens agerande i processen (se prop. 2002/03:106 s. 145). Det är därför mycket svårt att ange några riktlinjer för när oskäligt lång tid ska anses ha förflutit (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Eftersom även en oskälig fördröjning av skattetilläggsprocessen hos SKV har betydelse för den enskildes rätt att tillförsäkras domstolsprövning inom skälig tid, måste även den tid handläggningen tar hos SKV beaktas vid uttag av skattetillägg. Därmed ska SKV också ha möjlighet att vid bestämmande av skattetillägg beakta den omständigheten att handläggningstiden hos SKV varit oskäligt lång (se prop. 2002/03:106 s. 146).

Med hänsyn till intresset av att den nu aktuella regleringen står i samklang med de principer som är vägledande för synsättet inom den straffrättsliga lagtillämpningen har det även viss betydelse för frågan om befrielse ska ske hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. Om det förflutit ovanligt lång tid mellan lämnandet av den oriktiga uppgiften och beslutet om skattetillägg kan det vara aktuellt att befria på grund av att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Enligt SKV:s uppfattning bör uttalandet i propositionen 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 tipsar över mot befrielse.

Är situationen i stället den att en oskäligt lång tid förflutit sedan SKV fick anledning anta att skattetillägg ska påföras bör skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Är det däremot frågan om ett synnerligen anmärkningsvärt dröjsmål bör skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel eller, om det inte bedöms som en tillräcklig kompensation, hel befrielse ges. Utgångspunkten måste dock vara att dröjsmålet, utan att den skattskyldige medverkat till detta, endast i extrema undantagsfall blir så långt att hel befrielse ska ges (se prop. 2002/03:106 s. 240).

**Straffad enligt
skattebrottslagen**

Befrielsegrunden ”straffad enligt skattebrottslagen” är ny för 2004. Bakgrunden till bestämmelsen är att SKV och förvaltningsdomstolarna vid bestämmande av skattetillägg ska kunna beakta att den felaktighet eller underlåtenhet, som leder till skattetillägg, även inneburit att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (SkBrL).

En dom enligt SkBrL behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse från skattetillägg ska aktualiseras. I de fall där ett beslut om skattetillägg har föregått ett avgörande enligt SkBrL bör det påförda skattetillägget inte anses oskäligt. Den skattskyldige bör således normalt inte genom att begära omprövning kunna utverka att skattetillägget sätts ned (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Tanken är att det är i de fall, där den skattskyldige dömts till ett mer kännbart fängelse- eller bötesstraff på grund av aktuell felaktighet eller underlåtenhet, som befrielse från skattetillägg på grund av oskälighet ska kunna komma i fråga. Befrielse bör då på samma sätt som i övriga befrielsefall kunna ske helt eller delvis och då till hälften eller en fjärdedel. Syftet med möjligheten till befrielse i dessa fall är att säkerställa att den sammanlagda påföljdsbördan för den skattskyldige står i rimlig proportion till det brott eller den försummelse den skattskyldige gjort sig skyldig till (se prop. 2002/03:106 s. 154).

Det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att helt befria från skattetillägget. I normala fall bör det vara aktuellt att sätta ned avgiften till hälften (se prop. 2002/03:106 s. 244).

Enligt SKV bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som understiger ett år eller till ett bötesstraff som understiger 100 dagsböter. I de fall en skattskyldig 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.

Oskäligt – övrigt

Det finns givetvis andra situationer än de som beskrivs ovan där avgift med fullt belopp måste anses oskälig. Utan att det uttryckligen anges bör det vara aktuellt att befria från avgift med stöd av oskälighetskriteriet i de fall där den skattskyldige velat fästa SKV:s uppmärksamhet på att han varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och därför särskilt markerat uppgiften. Det bör däremot inte komma i fråga att befria från skattetillägg om den skattskyldige markerat flertalet eller alla uppgifter i deklarationen eller rent allmänt uttryckt att han är osäker på om uppgifterna i deklarationen är korrekta (se prop. 2002/03:106 s. 241).

9.3.4 **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 skattetilleggsbelopp, 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.

9.3.5 **Prövning av befrielsegrund utan yrkande**

15 kap. 12 § SBL

Bestämmelserna i 10 och 11 §§ skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift ger anledning till det. *Lag (2003:212)*.

Bestämmelsen i 15 kap. 10 § SBL om befrielse ska beaktas ex officio, dvs. även om ett särskilt yrkande därom inte föreligger. Kan det på grund av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillegg antas att en befrielsegrund föreligger ankommer det på SKV eller domstolen att närmare utreda befrielsefrågan. Någon skyldighet att företa en särskild utredning om förekomsten av befrielsegrunder föreligger däremot inte.

9.3.6 **Särskilda tidsfrister**

15 kap. 13 § SBL

Beslut om skattetillegg 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. *Lag (2003:212)*.

21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillegg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillegget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483)*.

22 kap. 5 § SBL

Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut som skattetillägg överklagas så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft. *Lag (1997:483)*.

De tidsfrister som gäller för beskattningsbeslut gäller även för beslut om skattetillägg bortsett från separata efterbeskattningsbeslut. I 21 kap. 7 § och 22 kap. 5 § SBL behandlas de särskilda tidsfrister som gäller vid påförande av skattetillägg i vissa fall.

SKV kan påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt. 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. Notera att det ankommer på SKV att ta ut skattetillägg oavsett i vilken instans den oriktiga uppgiften lämnats.

Enligt 21 kap. 7 § och 22 kap. 5 § SBL ska den skattskyldige få ett yrkande i fråga om skattetillägg prövat så länge beslutet i den beskattningsfråga som föranlett skattetillägget inte vunnit laga kraft även om de vanliga omprövnings- och överklagandefristerna gått ut. Motsvarande gäller om AO framställt ett yrkande till den skattskyldiges förmån.

9.3.7 Ändring av beslut om skattetillägg till följd av nytt beskattningsbeslut

15 kap. 14 § SBL

Om ett beskattningsbeslut i en fråga som har föranlett skattetillägg ändras, skall Skatteverket göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya beskattningsbeslutet. *Lag (2003:664)*.

Ändras ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ska SKV vidta den ändring av beslut om skattetillägg som det nya beskattningsbeslutet föranleder.

Om en skattskyldig efter att ha skönsbeskattats i avsaknad av deklARATION inkommer med deklARATION efter tvåmånadersfristen ska underlaget för skattetillägg justeras enligt följande. Om deklarerat belopp godkänns och är lägre än skönsbeloppet ska underlaget för skattetillägg sättas ned till deklarerat belopp. Är deklarerat belopp 2 500 kr eller lägre ska hela skattetillägget undanröjas. Om deklarerat belopp godkänns och är högre än skönsbeloppet kvarstår tidigare påfört skattetillägg.

9.3.8 Skattetillägg vid dödsfall

15 kap. 15 § 1 st. SBL

Skattetillägg och förseningsavgift skall inte tas ut, om den skattskyldige har avlidit. *Lag (2003:212)*.

Skattetillägg får inte tas ut sedan den skattskyldige har avlidit. Om skattetillägg trots detta har tagits ut ska det undanröjas

RR har i dom 2003-02-07 mål nr 3767-2002 kommit fram till att skattetillägg inte kunde påföras i KR efter att den skattskyldige avlidit. LR hade i detta mål undanröjt av SKM påfört skattetillägg och under processen i KR, som initierats av SKM, avled den skattskyldige.

15 kap. 15 § SBL gäller inte för dödsboets egen redovisning.

9.3.9 Oriktig uppgift i skatte- och avgiftsanmälan

15 kap. 16 § SBL

Bestämmelserna i 1–15 §§ gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 §. *Lag (2003:212)*.

Bestämmelsen i 15 kap. 16 § SBL tar i första hand sikte på de fall då någon i skatte- och avgiftsanmälan oriktigt har utgett sig för att bedriva verksamhet i enlighet med reglerna i 10 kap. 11 och 13 §§ ML för att därigenom erhålla återbetalning av moms. Avger en fysisk eller juridisk person en deklaration med oriktig uppgift, ska skattetillägg tas ut även om det senare visar sig att vederbörande inte är skattskyldig för verksamheten eller inte har rätt till återbetalning eller överhuvudtaget inte bedriver någon yrkesmässig verksamhet i ML:s mening. Om den som har utgett sig för att vara skattskyldig är en juridisk person ska skattetillägget, i likhet med vad som gäller den som faktiskt är skattskyldig, tas ut av den juridiska personen. Bestämmelsen innebär att också övriga regler om skattetillägg blir tillämpliga på den person som utgett sig för att vara skattskyldig. Lämnas inte deklaration ska skattetillägg tas ut i samband med att skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § 2 st. SBL sker. En annan följd är att uttaget skattetillägg ska stå kvar sedan det har upptäckts att skattskyldighet inte förelegat. Bestämmelserna blir i princip tillämpliga även på den som i god tro har låtit registrera sig och som gör sig skyldig till försummelse som kan medföra skattetillägg. Obilliga effekter härav kan rättas till genom befrielsereglerna (jfr prop. 1977/78:136, s. 225 f).

9.3.10 Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg

21 kap. 13 § SBL

Efterbeskattningsbeslut enligt 11 § eller 12 § 1 får ske endast om den avser belopp av någon betydelse. *Lag (1997:483)*.

Efterbeskattningsbeslut får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om efterbeskattningsbeslut som avser samma fråga. *Lag (2003:664)*.

Efterbeskattningsbeslut får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. *Lag (2003:212)*.

Enligt 21 kap. 13 § SBL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2003 var det möjligt att under efterbeskattningsperioden meddela ett separat beslut rörande skattetillägg eller förseningsavgift under förutsättning att ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg eller förseningsavgift blivit oriktigt på grund av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende. Denna möjlighet att meddela separata efterbeskattningsbeslut rörande skattetillägg och förseningsavgift finns inte längre.

Noterbart är att 21 kap. 13 § SBL har trätt i kraft den 1 juli 2003 utan några specifika övergångsregler. Det innebär att den nya lydelsen också slår igenom på beslut som meddelats före ikraftträdandet. I praktiken är det därför numera inte möjligt att under efterbeskattningsperioden rätta några beslut om skattetillägg och förseningsavgift som innehåller räknefel och liknande uppenbara fel. Är man ännu inte i efterbeskattningsfas går det naturligtvis bra att rätta sådana fel.

9.4 Förseningsavgift

9.4.1 Påförande av förseningsavgift

15 kap. 8 § SBL

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall en särskild avgift (*förseningsavgift*) tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket.

Förseningsavgiften är 500 kronor. Avgiften är dock 1 000 kronor om

1. den skattskyldige förelagts att lämna deklARATION men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits,
2. den skattskyldige inte lämnat deklARATION inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller
3. förseningen avser en periodisk sammanställning. *Lag (2003: 212)*.

Om den som är skyldig att lämna skattedeklaration inte gjort detta inom föreskriven tid ska förseningsavgift tas ut med 500 kronor. Om den skattskyldige förelagts att inkomma med skattedeklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom föreskriven tid ska dock

en förseningsavgift tas ut med 1 000 kronor. En förseningsavgift på 1 000 kronor ska även tas ut om den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst tre av de närmast föregående redovisningsperioderna. I de fall en som är skyldig att lämna periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid ska förseningsavgift tas ut med 1 000 kronor. Avgift tas ut oavsett om den skattskyldige haft något belopp att deklarerat eller ej. En skattedeklaration som har getts in i rätt tid för en viss redovisningsperiod, i vilken exempelvis endast har redovisats moms, är att betrakta som en i rätt tid inkommen ofullständig deklaration om skyldighet föreligger att även redovisa arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Om deklaration för samma redovisningsperiod med redovisning av sistnämnda uppgifter kommer in för sent ska någon förseningsavgift inte tas ut. Genom den förstnämnda deklarationen anses nämligen skattedeklaration för den ifrågavarande redovisningsperioden ha lämnats i rätt tid.

En inte undertecknad deklarationshandling uppfyller inte kraven för vad som är att anse som en skattedeklaration. Detsamma gäller en undertecknad deklarationshandling som inte innehåller några beloppsmässiga uppgifter. Har en sådan handling lämnats in inom föreskriven tid anses således ändå inte skattedeklaration ha kommit in i rätt tid. Av bestämmelserna i 15 kap. 8 § SBL följer då att det föreligger grund för att påföra förseningsavgift. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § 1 st. SBL. Se vidare RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/100, ”Information om skattedeklaration och förseningsavgift enligt SBL”.

Förseningsavgift tas enligt 15 kap. 15 § 1 st. SBL inte ut om den skattskyldige avlidit.

Enligt 21 kap. 13 § SBL kan ett beslut om efterbeskattning inte enbart avse förseningsavgift (se avsnitt 9.3.9).

9.4.2 Befrielse från förseningsavgift

Befrielse från förseningsavgift får i likhet med vad som gäller för skattetillägg medges om förutsättningar för befrielse föreligger enligt 15 kap. 10 § SBL. För en beskrivning av dessa befrielsegrunder hänvisas till avsnitt 9.3.

Med den korta tid som står till förfogande för upprättandet av skattedeklarationen så kan icke förutsedda eller förutsebara svårigheter såsom sjukdom, ADB-problem m.m. göra det mycket svårt att inkomma med deklaration i tid och det kan därför bli aktuellt att befria från skattetillägg.

Befrielse bör medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration för sent på grund av något förhållande som helt kan

hänförs till SKV. Detta kan förekomma t.ex. när en skatte- och avgiftsanmälan inte har behandlats i tid. Handläggningstiden för ärenden av detta slag bör normalt inte överstiga 14 dagar. Vid ”låga förfall” se avsnitt 15.2.1 (anstånd).

Någon bestämmelse om att grund för befrielse från förseningsavgift föreligger när de belopp som ska redovisas i skattedeklarationen är obetydliga eller fråga är om s.k. nolldeklarationer finns inte. Detta innebär att även om deklarerade belopp är låga föreligger inte grund för befrielse från förseningsavgift enligt denna bestämmelse. Inte heller det förhållandet att den skattskyldige inte ska betala någon skatt utan endast har att återfå skatt utgör sådan grund. Se vidare RSV:s skrivelse 2000-04-18, dnr 4037-00/100, ”Information om skattedeklaration och förseningsavgift enligt SBL”.

Ex officio

I 15 kap. 12 § SBL anges att SKV ska tillämpa reglerna om befrielse ex officio. Det innebär att även om den skattskyldige inte framställt ett yrkande om befrielse så ska SKV befria, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om förseningsavgift.

Skyldigheten att iaktta befrielsegrunderna ex officio innebär dock inte att SKV har en utredningsskyldighet härom utöver vad som framgår, förekommit eller klart indikeras av uppgifterna och handlingarna i ärendet eller målet.

Av prop. 2002/03:106 s. 142 framgår att det med hänsyn till förseningsavgiftens storlek endast i undantagsfall kan komma i fråga att medge annat än hel befrielse.

9.5 Kontrollavgift

15 kap. 9 § SBL

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identitetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §, skall Skatteverket av säljaren ta ut en särskild avgift (*kontrollavgift*) på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts. *Lag (2003:664)*.

15 kap. 11 § SBL

Säljaren skall befrias helt från en kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. *Lag (2003:212)*.

15 kap. 12 § SBL

Bestämmelserna i 10 och 11 §§ skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som förekommit i ärendet eller målet om särskild avgift ger anledning till det. *Lag (2003:212)*.

15 kap. 15 § 2 st. SBL

Kontrollavgift skall inte tas ut, om säljaren har avlidit. *Lag (2003:212)*.

Reglerna om investeringsguld i ML innebär att omsättning av investeringsguld undantas från skatteplikt (3 kap. 10 a § ML). Den som säljer investeringsguld ska – vid transaktioner som överstiger 10 000 kronor – kontrollera identiteten hos köparen genom att föra anteckningar om namn, adress m.m. Inhämtade uppgifter ska bevaras av säljaren (14 kap. 1 a § SBL). I avsnitt 6 har behandlats reglerna om identitetskontroll.

Den säljare som inte fullgjort sin skyldighet att utföra identitetskontroll påförs en administrativ sanktionsavgift – kontrollavgift – på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts.

Enligt bestämmelserna i 15 kap. 11 § SBL kan en säljare befrias från en påförd kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den.

Med hänsyn till rubriksättningen i 15 kap. SBL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2003 var det helt klart att dåvarande befrielseregler i 7 § enbart omfattade skattetillägg och förseningsavgift och att dåvarande 8 a § enbart omfattade befrielse från kontrollavgift. Detta innebar att befrielse från kontrollavgift enbart kunde komma ifråga i ett fall, nämligen då det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut kontrollavgift. 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 det i propositionen (s. 142 och 149) påpekas att möjligheterna till delvis 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 ansett att 10 § också skulle omfatta kontrollavgifter fanns det ju ingen anledning att ha med 11 §. Slutsatsen blir alltså att lagstiftarens avsikt har varit att befrielse från kontrollavgift enbart ska kunna komma i fråga om det kan anses uppenbart oskäligt att ta avgiften. Med hänsyn till hur 9 och 10 §§ 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 särskild avgifter. I 15 kap 9 § SBL anges att även kontrollavgift är en särskild avgift. Av 15 kap 10 § ABL framgår att befrielsereglerna gäller för särskild avgift. Den nuvarande utformningen av 10 § innebär således att bestämmelsen omfattar skattetillägg, förseningsavgift och 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.

Befrielsegrunderna ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts.

Bestämmelsen i 15 kap. 15 § 2 st. SBL att kontrollavgift inte ska tas ut om säljaren avlidit är ny.