

9 Skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift

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.

SBL innehåller bestämmelser om förseningsavgift dels för skattedeklaration, dels för periodisk sammanställning. Bestämmelserna om förseningsavgift för skattedeklaration trädde i kraft den 1 november 1997 och saknar motsvarighet i ML. Bestämmelsen om kontrollavgift avseende den säljare som inte uppfyller sina skyldigheter vid omsättning av investeringsguld trädde i kraft den 1 januari 2000 och saknar motsvarighet i ML.

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. Med hänsyn härtill kan skattetilläggsavsnittet i Handledning för taxeringsprocess 89 och RSV:s anvisningar och rekommendationer om skattetillägg på inkomstskatteområdet ge viss ledning. Vid redovisning av moms i inkomstdeklarationen gäller TL:s regler om skattetillägg (10 kap. 31 § 2 st. SBL).

Skattetilläggsbestämmelsernas förhållande till Europakonventionen, har prövats av Europadomstolen i två mål, Västberga taxi AB och Vulic respektive Janosevic mot Sverige, 2002-07-23 ansökan nr 36985/97 och 34619/97. Europadomstolen fann att det svenska skattetillägget är att anse som ett straff i Europakonventionen s 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 förenlig-

het med Europakonventionen”. Även Regeringsrätten har tidigare i RÅ 2000 ref. 66 I kommit fram till att det svenska skattetillägget inte strider mot artikel 6.

9.2.2 Förutsättningar för att påföra skattetillägg

15 kap. 1 § 1 st. SBL

Om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för beskattningen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller, om en sådan uppgift lämnats i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. *Lag (1997:483)*.

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 eller annat skriftligt meddelande, 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 SKM 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 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” innebär att det inte bara är i det fall en oriktig uppgift lämnats i direkt anslutning till ett beskattningsbeslut utan även när uppgiften lämnats under utredningen, t.ex. i samband med skatterevision, som uppgiften kan föranleda skattetillägg.

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 SKM 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 befinns 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. SKM finner att en skattskyldig inte deklarerat utgående moms, avseende en skattepliktig omsättning som inte är redovisad, eller 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 kostnaden. Även i detta fall har oriktig uppgift lämnats. Ibland kan det dock i aktuella situationer föreligga stora problem för SKM 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 deklARATIONSBLANKETTEN 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 SKM gör en annan bedömning av frågan, kan oriktig uppgift ha lämnats. Om en oriktig uppgift lämnats kan i vissa fall befrielse enligt 15 kap. 7 § SBL bli aktuell om bedömningen avser en svår skatterättslig fråga. Har däremot den skattskyldige bifogat uppgifter till deklARATIONEN om frågan måste en bedömning ske om han har lämnat tillräckliga uppgifter för att SKM ska kunna bedöma frågan riktigt eller för att SKM ska anses ha fått en utredningsskyldighet.

För att skattetillägg ska kunna tas ut uppställs inget krav på att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen eller av vårdslöshet. Det krävs endast att uppgiften objektivt sett är oriktig (jfr dock vad som inledningsvis nämnts om artikel 6 i Europakonventionen). Däremot kan omständigheter av subjektiv karaktär, så som t.ex. den skattskyldiges bristande erfarenhet av en beskattningsfråga, medföra befrielse från skattetillägg enligt 15 kap. 7 § 1 p. SBL (se avsnitt 9.2.8).

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 och 19 §§ ML kunna styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. ML. Av 11 kap. 5, 5 a och 5 b §§ ML framgår vad en faktura ska innehålla.

Om en faktura saknar en eller flera av de i 11 kap. 5 § 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 ”skattens belopp för varje skattesats” (11 kap. 5 § 2 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. 5, 5 a och 5 b §§ 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. 5 § 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 SKM normalt ha tillräckliga uppgifter för att kunna bedöma avdragsrätten. Om företaget erhållit en ersättningsfaktura, som enbart korrigerar uppgift om mottagare, är det att jämföra 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.

I de fall en korrigering av den ursprungliga fakturan inte gjorts utan en nyutställd faktura inkommer föreligger avdragsrätt i den redovisningsperiod då den nya fakturan är utställd. Samtidigt får den skattskyldige anses ha yrkat avdrag för tidigt för den ursprungliga fakturan. 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.

Se RSV:s skrivelse 1999-12-08, dnr 11530-99/100, ”Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på mottagaren”.

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 myndigheten som ska visa att lämnad uppgift är oriktig. I praktiken medför det sagda att det är av stor vikt att myndigheten noga motiverar vad som är den oriktiga uppgiften. Detta då det förhållandet att beviskravet för oriktig uppgift (mycket sannolikt) är högre än det beviskrav som gäller i den ordinarie momsprocessen (sannolikt) ger upphov till en speciell bevisproblematik. SKM 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 den lämnade felaktiga uppgiften också är oriktig och därmed utgör grund för skattetillägg.

SKM:s utrednings- skyldighet

Om en skattskyldigs uppgifter på ett uppenbart sätt är motsägelsefulla så uppkommer en utredningsskyldighet för SKM. SKM:s utredningsskyldighet utlöses dock endast av de uppgifter

som den skattskyldige lämnat till ledning för aktuellt beslut, dvs. de uppgifter han lämnat i sin skattedeclaration och i till deklara- tionen bifogade handlingar. Någon utredningsskyldighet utlöses således inte av uppgifter som myndigheten fått reda på vid sidan av från nämnda handlingar. Då det i en skattedeclaration lämnas förhållandevis få uppgifter är det inte troligt att en utrednings- skyldighet uppstår endast genom dessa uppgifter. Har däremot deklara- tionen kompletterats med någon skriftlig handling är situationen annorlunda. I till SKM lämnade skattedeclarationer 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 SKM. Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 46 funnit att skattetillägg ska beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående moms i de fall en skatt- skyldig inte redovisat någon moms i sin självdeklara- tion och senare lämnat uppgifter som godtagits av SKM. I detta ärende hade den skattskyldige endast redovisat en moms i SRU- uppgifterna i sin självdeklara- tion. Då Regeringsrätten fann att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift kan en utrednings- skyldighet 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.

SKM 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 SKM 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. 9 § SBL får beslut om skatte- tillägg då meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vunnit laga kraft. Om SKM i stället följer den oriktiga uppgiften vid sin omprövning och bifaller den skattskyldiges yrkanden, kan SKM, 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 SKM och skattetillägg påförts kan naturligtvis inte skattetillägg påföras igen om den skattskyldige vidhåller den oriktiga uppgiften i skattemålet. I de fall SKM 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 Uttagsnivåer

9.2.3.1 Uttagsnivån 20 %

20 %

15 kap. 1 § 2 st. SBL

Skattetillägget är 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. *Lag (1997:483)*.

Skattetillägg utgör 20 procent av den skatt som inte skulle ha påförts den skattskyldige eller som felaktigt skulle ha räknats honom till godo om den oriktiga uppgiften godtagits.

9.2.3.2 Uttagsnivån 10 % – Tillgängligt material

10 %

15 kap. 1 § 3 st. SBL

Skattetillägget är 10 % när skattemyndigheten har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret. *Lag (1997:1029)*.

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. 91/92:43 framgår att oriktig uppgift som upptäcks eller kunnat upptäckas vid en avstämning mot ett register som SKM har tillgång till ska medföra en lägre procentsats. I nämnda proposition har inte angetts vad som menas med register som SKM har tillgång till eftersom detta kan variera genom åren. Skattetillägget är således 10 % när SKM har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för SKM och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av året efter beskattningsåret.

9.2.3.3 Uttagsnivån 5 % – Periodiseringsfel

5 %

15 kap. 1 § 4 st. SBL

Skattetillägget är 5 % när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga. *Lag (1997:1029)*.

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 utgör skattetillägget, när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller en därmed jämställd fråga, 5 procent.

Med periodiseringsfel avses här inte bara periodiseringsfel i redovisningsteknisk mening utan även andra fel som i skattetilläggshänseende 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. Den lägre procentsatsen 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 uttagsnivå 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 uttagsnivån 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. SKM 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

Vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § andra stycket skall skattetillägg tas ut.

Skattetillägget är 20 % av 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. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift från den skattskyldige skall dock skattetillägg tas ut enligt 1 §. *Lag (1997:483)*.

9.2.4.1 Skönsmässig avvikelse från deklaration

Skönsbeskattning

Bestämmelserna i 15 kap. 2 § SBL motsvarar delvis 5 kap. 2 § 1 st. TL. Har den skattskyldige lämnat deklaration men har denna eller deklaraionsunderlaget 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.

Rättelse av oriktig uppgift

Har den skattskyldige avgivit deklaration och skönsbeskattats tas skattetillägg ut enligt 15 kap. 1 § SBL på den del av skönsbeskattningen som 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 tas skattetillägg ut enligt 15 kap. 2 § 1 st. 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 st. TL på en väsentlig punkt. Sålunda krävs inte föreläggande att lämna skattedeklaration för att skattetillägg ska kunna tas ut vid avsaknad av deklaration. Anledningen till detta är främst att skattedeklaration lämnas varje månad, dvs. så ofta att ett föreläggandeförfarande i praktiken inte skulle kunna bli aktuellt.

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 (jfr 15 kap. 2 § 2 st. SBL). Till den del en skönsmässig uppskattning i avsaknad av deklaration innefattar rättelse av oriktig uppgift ska skattetillägg i stället tas ut enligt 15 kap. 1 § SBL.

9.2.5 Kvittning

15 kap. 3 § SBL

Underlaget för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranlett tillägget. *Lag (1997:483)*.

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).

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 mervärdesskattepliktiga 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 SKM. 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 moms, 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. 4 § SBL

Skattetillägg tas inte ut

1. vid rättelse av felräkning eller felskrivning, när felaktigheten uppenbart framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,
2. om skattemyndigheten inte godtar den skattskyldiges uppgift men avvikelsen avser bedömningen av ett yrkande, till exempel i fråga om ett avdrag eller om värdet av ett uttag, och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
3. om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift, eller
4. om den skattskyldige har avlidit. *Lag (1997:483).*

Rättelse av uppenbar felräkning eller felskrivning

Enligt 15 kap. 4 § 1 p. SBL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av felräkning eller felskrivning när felaktigheten uppenbart framgår av den lämnade deklarationen eller av något annat skriftligt meddelande. Felräkningen eller felskrivningen ska således ha skett i deklarationen eller i annan handling som getts in till SKM. Om felräkningen skett i den skattskyldiges underlag för deklarationen, befriar den inte från skattetillägg. Detsamma gäller felskrivning vid överföring av belopp från deklarationsunderlaget till deklarationen. Felaktigheten måste således vara så uppenbar för SKM 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 uppenbar felskrivning. Enligt uppgift på skattedeklarationen ska inte ören redovisas. I de fall då den skattskyldige lagt till två nollor till deklarerade belopp föreligger normalt inte en uppenbar felskrivning.

Bedömning av skriftligt yrkande

Enligt 15 kap. 4 § 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. Nuvarande skattedeklarationsblankett lämnar

normalt inget utrymme för öppna yrkanden. Sådana yrkanden framställs därför normalt i en särskild handling som skickats till SKM samtidigt som deklarationen. 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 SKM. 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. 4 § 3 p. SBL tas inte skattetillägg ut om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift. Frivillig rättelse kan förekomma endast när det gäller oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande. 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 SKM avser att göra en revision hos honom eller henne kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Se prop. 1971:10 s. 269–270.

Har SKM 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 SKM 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 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.

Skattetillägg vid dödsfall

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

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

För skattetillägg som har tagits ut genom ett beslut som har meddelats kort innan den skattskyldige avlidit får en prövning ske i enlighet med befrielsereglerna i 15 kap. 7 § SBL.

Regeringsrätten har i dom 2003-02-07 mål nr 3767-2002 kommit fram till att skattetillägg inte kan påföras i kammarrätten efter att den skattskyldige avlidit. Länsrätten hade i detta mål undanröjt av SKM påfört skattetillägg.

15 kap. 4 § 4 p. SBL gäller inte för dödsboets egen redovisning.

9.2.7 Undanröjande av skattetillägg

15 kap. 5 § SBL

Har skattetillägg tagits ut enligt 2 § på grund av att den skattskyldige inte lämnat skattedeklaration skall tillägget undanröjas, om deklARATIONEN kommer in till skattemyndigheten eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet fattades.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte inom en månad från utgången av den månad beslutet om skattetillägg fattades fått kännedom om beslutet, skall skattetillägget undanröjas, om en skattedeklaration har kommit in inom en månad från den dag han fick sådan kännedom. *Lag (1997:483)*.

Då skattetillägg påförts med anledning av skönsbeskattning som åsatts på grund av att den skattskyldige inte avlämnat någon deklARATION ska skattetillägget undanröjas om en formellt riktigt deklARATION kommer in till SKM inom två månader från utgången av den månad då beslutet om skattetillägg fattades. I och med att deklARATIONEN inkommer ska SKM undanröja det påförda skattetillägget. Detta gäller oavsett om den inlämnade deklARATIONEN godtas i sak eller inte. 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 inom en månad från utgången av den månad beslutet om skattetillägg fattades fått kännedom om beslutet, ska skattetillägget undanröjas, om en skattedeklaration har kommit in inom en månad från den dag han fick sådan kännedom.

9.2.8 Befrielse från skattetillägg

15 kap. 7 § SBL

Den skattskyldige skall befrias helt från skattetillägg och förseningsavgift

1. om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig,

2. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller

3. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget eller avgiften.

Den skattskyldige får befrias helt från skattetillägg även när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. *Lag (1997:483).*

Allmänt

Skattetillägg ska tas ut om vissa objektiva förutsättningar föreligger. Inom ramen för bestämmelsen om befrielse från skattetillägg i 15 kap. 7 § SBL kan hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet. Felaktigheten eller underlåtenheten kan därvid i vissa fall vara att anse som ursäktlig med hänsyn bl.a. till den skattskyldiges personliga förutsättningar eller den oriktiga uppgiftens art. Bestämmelsen om befrielse från skattetillägg i 15 kap. 7 § SBL har i allt väsentligt samma innebörd som motsvarande bestämmelse i 5 kap. 6 § TL. Den praxis som utvecklats vid tillämpningen av 5 kap. 6 § TL kan därför tillämpas även på befrielse enligt SBL. Befrielse kan medges oavsett på vilken grund skattetillägg påförts. Reglerna ger endast utrymme för hel befrielse av skattetillägget.

Departementschefen har i prop. 1977/78:136 s. 221 anfört bl.a. följande. Inom vissa delar av momsbeskattningen styrs tillämpningen av förhållandevis komplicerade detaljbestämmelser. Det kan i vissa fall vara svårt för de skattskyldiga att hålla sig helt informerade om dessa. Riskerna för oavsiktliga tillämpningsfel, såväl med hänsyn till uppgifternas beskaffenhet som till mångfalden av bestämmelser som ska tillämpas i en viss verksamhet, kan tillsammans med den skattskyldiges personliga förutsättningar i sådana fall utgöra grund för att befria från skattetillägget.

Reglerna om befrielse ska beaktas av SKM även om ett yrkande om befrielse inte framställts (15 kap. 8 § SBL, se avsnitt 9.2.10). Vid bedömning av om befrielse kan medges bör SKM göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha en sådan styrka att befrielse bör medges, se prop. 1977/78:136 s. 158 och 221.

Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 66 I (Volvo-domen) kommit fram till att de svenska skattetilläggsreglerna inte strider mot artikel 6 i Europakonventionen. Regeringsrätten uppger dock att en allmän förutsättning för detta är att domstolarna i sin

tillämpning av skattetilläggsreglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget. Detta gäller även för SKM. Europadomstolen har i domar 2002-07-23 ansökan nr 36985/97 och 34619/97) intagit samma ståndpunkt som Regeringsrätten.

Så kallade periodiseringsfel är vanliga inom momsbeskattningen (jfr avsnitt 9.2.3.3). Detta hänger samman med de korta redovisningsperioder som gäller för flertalet skattskyldiga. Sådana periodiseringsfel som har rättats eller automatiskt skulle ha rättats i deklARATIONEN för en senare redovisningsperiod bör kunna medföra befrielse från skattetillägg, om någon av befrielsegrunderna enligt lagrummet är för handen, se prop. 1977/78:136 s. 222.

I vissa fall kan sådana periodiseringsfel upptäckas vid SKM:s deklarationsgranskning eller vid skatterevision på ett så tidigt stadium att felet inte har hunnit rättats eller utjämnas i den skattskyldiges kommande redovisning. På grund av felets art och omständigheterna i övrigt kan det dock i det enskilda fallet framstå som uppenbart att det inte förelegat någon egentlig risk för att felet inte skulle rättas. Även i sådant fall bör befrielse från skattetillägget kunna ske, se prop. 1977/78:136 s. 222.

Har den skattskyldige uppenbarligen periodiserat skatten felaktigt för att vinna likviditetsfördelar eller andra fördelar föreligger inte grund för befrielse.

Ålder

Enligt 15 kap. 7 § SBL ska befrielse från skattetillägg medges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder att den framstår som ursäktlig. Med uttrycket ålder förstås både hög och låg ålder. Det räcker att åldern kan antas ha varit orsak till felet. Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv bör i princip ha fullt ansvar för felaktighet vid uppgiftslämnandet.

Av RSV:s rekommendation RSV Dt 1992:7, som behandlar motsvarande bestämmelse i TL och därför kan tjäna till ledning även när det gäller 15 kap. 7 § SBL, framgår att skattskyldiga som under inkomståret fyller 65 år eller som uppburit förtidspension bör, om särskilda omständigheter inte föreligger, utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. Uppbär däremot den skattskyldige vid sidan av pensionen andra inkomster, t.ex. från näringsverksamhet, tyder detta på ekonomisk aktivitet. I sådana fall måste SKM utreda om förseelsen är av sådan art att skattetillägg bör tas ut trots den skattskyldiges ålder.

Sjukdom

Såväl fysiskt som psykiskt sjukdomstillstånd hos den skattskyldige kan medföra befrielse från skattetillägg om sjukdomen kan antas ha påverkat dennes förmåga att lämna en riktig deklARATION

eller att lämna någon deklARATION överhuvudtaget. Det måste således föreligga ett samband mellan sjukdomen och felaktigheten eller 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 sjukdom 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.

Anhörigs sjukdom kan aktualisera befrielsegrunden "liknande förhållande".

Bristande erfarenhet

Befrielsegrunden bristande erfarenhet torde som regel kunna tillämpas endast beträffande "förstagångsdeklarationer" eller i kombination med låg ålder. Undantagsvis kan bristande erfarenhet anses vara befrielsegrundande 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 felaktighet eller underlåtenhet bör anses som ursäktlig. Befrielse kan t.ex. bli aktuellt om den skattskyldige börjar driva en ny verksamhet som ställer särskilda krav på insikter i ML:s bestämmelser och den oriktiga uppgiften är av sådan beskaffenhet att den skattskyldige kan antas ha saknat kännedom om hur uppgiften bort redovisas.

När det är fråga om redovisning av näringsverksamhet samt därmed sammanhängande momsredovisning torde dock normalt bristande erfarenhet hos den skattskyldige inte kunna göras gällande.

Liknande förhållande

Till befrielsegrunden "liknande förhållande" kan hänföras andra omständigheter som har med den skattskyldiges person att göra. Vad som här åsyftas är sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t.ex. skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall. Befrielse bör därför medges om en sådan omständighet kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter.

Med hänsyn till att skattedeklarationer lämnas så ofta är det tveksamt hur länge i föregående stycke nämnda omständigheter kan

**Den oriktiga upp-
giftens art eller
annan särskild
omständighet**

utgöra grund för befrielse. Denna fråga får bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

Befrielsegrunden ”den oriktiga uppgiftens art” är i första hand avsedd för de fall då den skattskyldige har att bedöma en svår skatterättslig fråga. Befrielsegrunden kan bli tillämplig när lagstiftning eller praxis inte har gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Detsamma gäller när nya materiella beskattningsregler har tillkommit eller när tidigare regler ändrats genom lagstiftning eller när tillämpningen av befintliga regler ändrats genom praxis. Frågan kan vara ovanlig i beskattningssammanhang även för den som har god kännedom om beskattningsfrågor. I sådana fall kan befrielse komma ifråga.

Denna befrielsegrund är avsedd att även ge utrymme för beaktande av vissa subjektiva omständigheter, exempelvis det fall att oriktig uppgift lämnas därför att den skattskyldige, hans företrädare eller anställd hos den skattskyldige funnit den föreliggande frågan svårbedömd och därför förfarit felaktigt. I dessa fall kan det också bli aktuellt att tillämpa befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” (se prop. 1977/78:136 s. 207).

Vid tillämpning av förevarande befrielsegrund bör särskilt beaktas om den skattskyldige erhållit tillräcklig information från myndigheterna. Om tolkningen av en författningsbestämmelse klart framgår av t.ex. informationsbroschyr från RSV eller deklara-tionsupplysningar bör som regel befrielse inte komma ifråga. Som exempel på detta kan nämnas KR:s i Stockholm dom meddelad 1989-09-21 mål nr 3071-1987, och KR:s i Göteborg dom meddelad 1995-09-26 mål nr 8004-1994, som båda rörde återföringsreglerna vid försäljning av fastighet för vilken den skattskyldige varit registrerad för s.k. frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokaler. Den skattskyldige har i båda dessa fall åberopat att underlåtenheten att återföra den ingående momsen skulle vara ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. I båda fallen kom KR fram till att tillämpliga bestämmelser i ML inte kunde anses vara av komplicerad art. Det framhölls också att den skattskyldige sökt frivilligt inträde i moms-systemet och därmed borde ha skaffat sig kännedom om gällande regler.

Ytterligare exempel på när ML:s regler inte ansetts ha varit en svår skatterättslig fråga är KR:s i Stockholm dom meddelad 1996-09-25 mål nr 7505-1995. Den skattskyldige hade hävdatt att de personer som svarade för bolagets redovisning av moms under de ifrågavarande åren hade mycket begränsad erfarenhet av de för byggbranschen speciella reglerna inom momsområdet. KR fann att de aktuella bestämmelserna om redovisningsskyldighetens inträde för den som utför byggnads- eller anläggningsentreprenad

och uppburit betalning i förskott (à conto) infördes 1979 och att det inte kunde betraktas som en svår skatterättslig fråga.

I prop. 1977/78:136 s. 157 har departementschefen uttalat att befrielsegrunden ”annan särskild omständighet” ibland bör kunna tillämpas när det visserligen föreligger en oriktig uppgift men denna särskilt markerats av den skattskyldige. Den skattskyldige kan t.ex. ha haft svårigheter att fastställa huruvida en lämnad uppgift varit helt riktig och detta har han försökt fästa myndighetens uppmärksamhet på genom att uttala sin osäkerhet om uppgiftens riktighet. En allmänt hållen reservation över lämnade uppgifter bör däremot inte anses befrielsegrundande.

Uppenbart oskäligt

Befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” infördes eftersom de tidigare nämnda befrielsegrunderna inte ansågs tillräckliga för sådana situationer när den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses ursäktlig men där skattetillägg ändå på grund av omständigheter i det enskilda fallet framstod som orimligt (se prop. 1991/92:43 s. 87). Denna befrielsegrund brukar kallas för ”ventilen”.

I prop. 1991/92:43 s. 88 anges att det inte har ansetts möjligt att med konkreta exempel belysa vad som i en given situation bör medföra befrielse från skattetillägg på denna grund. Ifrågasvarande befrielsegrund ska dock ses som en ”ventil” för fall när befrielse inte kunnat medges enligt de tidigare nämnda befrielsegrunderna. Oskälighet kan föreligga när påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstår som stötande att ta ut skattetillägget. Oskäligheten kan ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades.

Tidigare fanns en befrielsegrund som avsåg räkenskapsfel. 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. Räkenskapsfelen kunde bestå av konteringsfel, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o.d. 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 be-

stämelsen om eftergift vid räkenskapsfel ska numera anses omfattas av den s.k. ventilen (se prop. 1991/92:43 s. 88).

RR har prövat den s.k. ventilen i RÅ 1993 ref. 95 I–III. Endast i ett av dessa tre fall ansåg RR att det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut det påförda skattetillägget. I det fallet hade det skattskyldiga bolaget anfört att den felaktiga periodiseringen berodde på misstag av den personal som ansvarade för bolagets redovisning och att det tillämpade redovisningssystemet inte medgav sådana misstag som begåtts vid andra redovisningstillfällen än i samband med årsbokslutet. Rutinerna var tvärtom sådana att bolaget vid varje redovisningstillfälle lyfte av väsentligt mindre ingående moms än det var berättigat till. RR fann att fråga var om ett enstaka misstag i samband med upprättande av årsbokslut och att de tillämpade rutinerna uteslöt liknande fel i samband med övriga redovisningsperioder. Det ansågs därför uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Att den skattskyldige således inte medvetet har försökt vinna fördelar kan vara en av flera omständigheter som sammantaget kan tala för en tillämpning av ”ventilen”. Är det däremot så att den skattskyldige uppenbarligen har periodiserat skatten felaktigt för att vinna likviditets- eller andra fördelar saknas grund för befrielse.

RR har även prövat den s.k. ventilen i dom meddelad 2001-01-23 mål nr 5772-1998. RR har där funnit att det var uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg. De utläggfakturor som bolaget ifråga bifogat momsdeklarationen var utställda på X AB i stället för på de dotterbolag som gjort utlägg. Utredningen visade att detta hade sin grund i oklarheter mellan X AB och dotterbolagen och inte i något förhållande som bolaget hade kontroll över. Och med hänsyn till att bolaget vid en senare redovisningsperiod visats ha rätt till avdrag med yrkat belopp ansågs den s.k. ventilen tillämplig.

”Ventilen” har också prövats i RÅ 1995 ref. 5. RR fann i detta mål att enbart det förhållandet att skattetillägg skulle påföras med ett avsevärt belopp inte kunde föranleda en tillämpning av befrielsegrunden uppenbart oskäligt. Denna tolkning torde vara den enda rimliga med hänsyn till att konsekvensen annars skulle bli att ju större belopp som undanhålls desto större skulle möjligheten vara att slippa skattetillägg.

Obetydligt belopp

I RSV Dt 1992:7 har RSV rekommenderat att vid redovisning av moms i inkomstdeklarationen bör som ringa belopp anses skattebelopp som inte överstiger 2 500 kronor.

RSV anser att skattebeloppet även i skattedeklarationen bör anses som obetydligt om det inte överstiger 2 500 kronor per redovisningsperiod. I de fall flera redovisningsperioder beslutas i ett

sammanhang och avser samma beskattningsår och skattebeloppet för respektive redovisningsperiod understiger 2 500 kronor bör de olika besluten ses som ett beslut som omfattar flera redovisningsperioder. I så fall kan 2 500 kronorsgränsen underskridas för respektive redovisningsperiod. Det är dock viktigt att konstatera att det föreligger en oriktig uppgift i varje period för att skattetillägg ska kunna påföras. Skattetillägg anges i helt krontal så att öretal bortfaller (jfr 23 kap. 1 § SBL).

9.2.9 Prövning av befrielsegrund utan yrkande

15 kap. 8 § SBL

Bestämmelserna i 7 § skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om skattetillägg eller förseningsavgift. *Lag (1997:483)*.

Bestämmelserna 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 skattetillägg antas att en befrielsegrund föreligger ankommer det på SKM eller domstolen att närmare utreda befrielsefrågan. Någon skyldighet att företa en särskild utredning om förekomsten av befrielsegrunder föreligger däremot inte.

9.2.10 Särskilda tidsfrister

15 kap. 9 § SBL

Beslut om skattetillägg på grund av oriktiga uppgifter i mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. *Lag (1997:483)*.

21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget 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. I 21 kap. 7 § och 22 kap. 5 § SBL behandlas de särskilda tidsfrister som gäller vid påförande av skattetillägg i vissa fall.

SKM kan påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om skatt. Domstolens dom måste därvid ha vunnit laga kraft (jfr avsnitt 9.2.2.5).

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 RSV framställt ett yrkande till den skattskyldiges förmån.

9.2.11 Ändring av beslut om skattetillägg till följd av nytt beskattningsbeslut

15 kap. 10 § SBL

När ett beskattningsbeslut i en fråga som föranlett skattetillägg ändras, skall skattemyndigheten göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya beskattningsbeslutet. *Lag (1997:483).*

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

9.2.12 Oriktig uppgift i skatte- och avgiftsanmälan

15 kap. 11 § SBL

Bestämmelserna i 1–10 §§ gäller även den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 §. *Lag (1997:483).*

Bestämmelsen 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).

9.2.13 Efterbeskattningsbeslut som endast avser skattetillägg

21 kap. 13 § SBL

Efterbeskattning enligt 11 § eller 12 § 1 får ske endast om den avser belopp av någon betydelse.

Efterbeskattning får inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om efterbeskattning som avser samma fråga.

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift, utom i fall som avses i 12 § 1. *Lag (1997:483)*.

Beslut om påförande av skattetillägg som meddelas före utgången av andra året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret löpt ut behöver inte meddelas samtidigt med det beskattningsbeslut som föranleder skattetillägget. Däremot får inte efterbeskattningsbeslut, utom i de fall som avses i 21 kap. 12 § 1 p. SBL, enbart avse skattetillägg. Ett skattetilläggsbeslut som blivit felaktigt på grund av felräkning, felskrivning eller annat uppenbart förbiseende kan således omprövas och rättas till den skattskyldiges nackdel före utgången av sjätte året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret har löpt ut, utan att någon beskattningsfråga samtidigt är föremål för prövning (jfr 21 kap. 13 § sista stycket SBL).

9.3 Förseningsavgift

9.3.1 Påförande av förseningsavgift

15 kap. 6 § SBL

Om den som är skyldig att lämna en skattedeklaration eller periodisk sammanställning inte gjort detta inom föreskriven tid skall förseningsavgift tas ut. Förseningsavgift tas dock inte ut när det är fråga om en särskild skattedeklaration enligt 10 kap. 32 § första stycket. *Lag (2002:432)*.

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 (2001:902)*.

Förseningsavgift tas inte ut om den skattskyldige har avlidit. *Lag (1997:483)*

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 påföras. Genom den förstnämnda deklarationen anses nämligen skattedeklaration för den ifrågakvarande 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. 6 § 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 inte ut om den skattskyldige avlidit. Förseningsavgift ska alltid tas ut om förutsättningar föreligger för att göra detta med stöd av 15 kap. 6 § SBL såvida inte grund för befrielse från förseningsavgiften föreligger enligt 15 kap. 7 § 1 st. SBL. Har däremot förseningsavgift felaktigt påförts, exempelvis då det i efterhand kan konstateras att deklarationen kommit in i rätt tid, ska förseningsavgiften undanröjas. Det är då inte fråga om befrielse.

Det är RSV som fattar beslut om förseningsavgift avseende periodisk sammanställning (2 kap. 7 § 2 st. SBL).

9.3.2 Befrielse från förseningsavgift

Befrielse från förseningsavgift får i likhet med vad som gäller för skattetillägg medges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges

- ålder,
- sjukdom,
- bristande erfarenhet, eller

– liknande förhållande (15 kap. 7 § 1 p. SBL).

Det ligger i sakens natur att befrielse främst kan komma i fråga i dessa fall. Det är svårt att tänka sig någon situation där försummelsen framstår som tillräckligt ursäktlig enbart på grund av uppgiftens art eller för att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Om den skattskyldige säger sig inte ha vetat att han var skyldig att avlämna en nolldeklaration föreligger i viss mån ursäktlighet på grund av uppgiftens art. I förening med den skattskyldiges bristande erfarenhet när det är första gången han har att avlämna skattedeklaration kan försummelsen (möjligen) vara att se som tillräckligt ursäktlig för befrielse.

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. Befrielse bör dock medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration för sent på grund av något förhållande som helt kan hänföras till SKM. 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 ”laga 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. 8 § SBL anges att SKM ska tillämpa reglerna om befrielse ex officio. Det innebär att även om den skattskyldige inte framställt ett yrkande om befrielse så ska SKM befria, om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om förseningsavgift.

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

9.4 Kontrollavgift

15 kap. 6 a § SBL

Om säljaren inte fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identitetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §, skall skattemyndigheten påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kronor för varje tillfälle då skyldigheten inte har fullgjorts. *Lag (1999:641)*.

15 kap. 8 a § SBL

Säljaren skall befrias helt från en kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. Detta skall beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts. *Lag (1999:641)*.

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. 8 a § SBL kan en säljare befrias från en påförd kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. Detta ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts.