

Handledning

Särskilda avgifter enligt taxeringslagen



Fritzes

ett Wolters Kluwer-företag

106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32359-5

SKV 231 utgåva 1

STC i Avesta AB 2007

Förord

I denna handledning kommenteras de bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift (särskilda avgifter) som återfinns i kapitel 5 i taxeringslagen (1990:324). Därutöver kommenteras andra bestämmelser, i såväl taxeringslagen som i övriga författningar, som bedömts vara relevanta för en heltäckande presentation av den reglering som gäller för särskilda avgifter vid inkomsttaxeringen.

Med tillämpning från och med 2004 års taxering har ett helt nytt kapitel 5 införts i taxeringslagen, varvid ett antal bestämmelser med nytt innehåll har införts.

Rättsläget vad gäller särskilda avgifter är i vissa delar oklart. Ambitionen har dock varit att i denna handledning även beröra oklara frågor och, även för dessa frågor, i största möjliga mån redovisa ställningstaganden från Skatteverkets sida eller, där så inte kunnat ske, anvisa tänkbara tolkningsalternativ.

I denna handledning har beaktats ändringar i aktuella författningar som kungjorts i Svensk författningssamling senast den 28 februari 2007. Avgöranden av Regeringsrätten som meddelats senast nämnda datum har beaktats i görligaste mån.

Regeringsrätten klarlägger fortlöpande genom nya domar rättsläget inom detta område. Läsaren rekommenderas därför att på olika sätt, exempelvis med hjälp av Skatteverkets informationskanaler och externa Internettjänster, bevaka utvecklingen på området.

Solna i april 2007

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord.....	3
Förkortningslista	11
De skatterättsliga sanktionsavgifterna i taxeringslagen – en historik... 13	
1 Skattetillägg vid oriktig uppgift.....	21
1.1 Allmänt	21
1.2 Grundläggande förutsättningar för skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL....	23
1.3 Allmänt om oriktig uppgift	24
1.3.1 Begreppet oriktig uppgift	24
1.3.2 Inget krav på uppsåt eller oaktsamhet.....	26
1.3.3 Vem kan lämna en oriktig uppgift?	26
1.4 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande.....	28
1.5 Skattskyldigs uppgiftsskyldighet	32
1.5.1 Inledning	32
1.5.2 Uppgifter som den skattskyldige måste lämna	33
1.5.3 Uppgifter från annan än skattskyldig.....	36
1.5.4 Notoriska fakta	38
1.5.5 Omständighet som inträffat efter deklarationens ingivande.....	40
1.6 Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet	44
1.6.1 Inledning	44
1.6.2 Alla relevanta uppgifter/inga uppgifter alls	46
1.6.3 Falska uppgifter	48
1.6.4 Sidoupplysningar enligt 3 kap. 1 § 7 p. LSK saknas.....	49
1.6.4.1 Inledning	49
1.6.4.2 Oriktig uppgift har ansetts föreligga	49
1.6.4.3 Oriktig uppgift har inte ansetts föreligga	52
1.6.5 Skattskyldig har lämnat vissa sidoupplysningar.....	54
1.6.6 Uppenbart att uppgifter eller sidoupplysningar saknas	57
1.6.7 Motstridiga uppgifter i självdeklaration.....	59
1.6.8 Deklarationen avviker från vad som är normalt för skattskyldiga i motsvarande situation.....	65

6 Innehåll

1.6.9	Slutsatser beträffande Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.....	72
1.7	Oriktig uppgift i mål om taxering	74
1.8	Bevisning.....	75
1.8.1	Inledning	75
1.8.2	Beviskravet vid oriktig uppgift	76
1.8.3	Dispositions rätt som grund för oriktig uppgift	77
1.8.3.1	Bilförmån	78
1.8.3.2	Bostadsförmån.....	79
2	Undantag från skattetillägg.....	81
2.1	Allmänt	82
2.2	Uppenbar felräkning eller felskrivning	82
2.3	Rättelse med ledning av kontrolluppgift	84
2.4	Oriktigt yrkande.....	95
2.4.1	Allmänt	95
2.4.2	Oriktig värdering	96
2.5	Frivillig rättelse.....	102
2.6	Obetydligt skattebelopp.....	106
2.7	Skönstaxering med ledning av kontrolluppgift	109
2.8	Skattskyldig avlidit.....	110
2.8.1	Allmänt	110
2.8.2	Skattetillägg	111
2.8.3	Förseningsavgift	112
3	Procentsatser vid oriktig uppgift	113
3.1	Allmänt	113
3.2	Normalt skattetillägg.....	113
3.3	Skattetillägg vid underskott	115
3.4	Kontrollmaterial.....	116
3.4.1	Normalt tillgängligt kontrollmaterial	116
3.4.1.1	Exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial och material som inte anses normalt tillgängligt.....	117
3.4.2	Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	123
3.5	Periodiseringsfel	125
3.5.1	Allmänt	125
3.5.2	Fel i bokslut	126
3.5.3	Fel avseende enstaka inkomst- eller utgiftspost	128
3.5.4	Fel vid kontantredovisning m.m.	131
3.5.5	Framtida avdragsrätt är inskränkt eller villkorad.....	134

4	Skattetillägg vid skönstaxering	135
4.1	Allmänt om skönstaxering.....	135
4.2	Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från självdeklaration	137
4.2.1	Beräkning av skattetillägg vid skönsmässig avvikelse.....	138
4.3	Skattetillägg vid skönstaxering pga. utebliven självdeklaration	144
4.3.1	Deklarationsbegreppet.....	144
4.3.2	Föreläggande	145
4.3.3	Den skattskyldige har inte lämnat några uppgifter	148
4.3.4	Den skattskyldige har lämnat vissa uppgifter men inte en i behörig ordning upprättad självdeklaration	151
5	Undanröjande av skattetillägg m.m.	157
5.1	Undanröjande av skattetillägg i vissa fall.....	157
5.1.1	Självdeklaration inom fyra månader från utgången av beslutsåret	158
5.1.2	Självdeklaration inom två månader från kännedom om beslutet.....	159
5.2	Omprövning av beslut om skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration	161
5.2.1	Deklaration har inte inkommit	161
5.2.2	Deklaration har inkommit	164
6	Kvittningsinvändningar.....	171
6.1	Allmänt	171
6.2	Vad avses med ”utan hänsyn till”?	173
6.3	Vad avses med ”invändningar”?	174
6.4	Invändningen påverkar skatten först ett kommande år	175
6.5	Saken i ärenden och mål om skattetillägg	177
6.5.1	Inledning	177
6.5.1.1	Allmänt.....	177
6.5.1.2	Centrala begrepp	179
6.5.2	Allmänt om kvittningsinvändningar	179
6.5.3	Avgränsning av saken	181
6.5.3.1	Bakgrund.....	181
6.5.3.2	Sakbegreppet inom den allmänna processen.....	181
6.5.3.3	Regeringens proposition 1989/90:74 ”Ny taxeringslag m.m.”.....	182
6.5.3.4	Praxis.....	185
6.5.3.5	Sammanfattning	198
6.5.3.6	Särskilt om räntefördelning och expansionsfond	201
6.6	Beräkning av underlag för skattetillägg.....	202
6.6.1	Allmänt	202
6.6.2	Rätträkningsmodellen.....	203

8 Innehåll

6.6.3	Rätträkning kan göras fullt ut.....	206
6.6.4	Rätträkning kan inte göras alls.....	207
6.6.5	Rätträkning kan delvis göras.....	208
6.6.6	Dubbla oriktiga uppgifter.....	209
7	Beräkning av skattetillägg efter skilda procentsatser.....	211
7.1	Allmänt.....	211
7.2	Skattetilläggsberäkning.....	212
7.2.1	Skattetilläggsgrundande höjning.....	212
7.2.2	Undanhållen skatt.....	212
7.2.3	Fördelning av skattetillägg efter olika procentsatser.....	213
7.2.3.1	Överskottsskattetillägg.....	213
7.2.3.2	Underskottsskattetillägg.....	214
7.2.3.3	Över- och underskottsskattetillägg.....	215
7.2.3.4	Två beslut om skattetillägg avseende samma taxeringsår, varav det senare beräknas på fiktiv skatt.....	217
8	Förseningsavgift.....	221
8.1	Allmänt.....	221
8.2	En förseningsavgift.....	221
8.3	Ytterligare förseningsavgift.....	226
8.4	Inte undertecknad deklaration.....	228
8.5	Särskilda uppgifter.....	229
8.6	Skattskyldig avlidit.....	230
8.7	Befrielse från förseningsavgift.....	230
9	Befrielse från särskild avgift.....	231
9.1	Allmänt.....	231
9.2	Hel eller delvis befrielse.....	235
9.3	Ursäktlighetsfall.....	238
9.3.1	Allmänt.....	238
9.3.2	Ålder, hälsa eller liknande förhållanden.....	238
9.3.2.1	Ålder.....	238
9.3.2.2	Hälsa.....	243
9.3.2.3	Liknande förhållanden.....	245
9.3.3	Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.....	245
9.3.3.1	Felbedömt en skatteregel.....	246
9.3.3.2	Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden.....	254
9.3.4	Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.....	255

9.3.5	Övrigt ursäktligt.....	257
9.4	Oskälighetsfall.....	259
9.4.1	Allmänt	259
9.4.2	Rimlig proportion	259
9.4.3	Lång handläggningstid	268
9.4.3.1	Inledning	268
9.4.3.2	Tidpunkter för beräkning av lång tid.....	269
9.4.3.3	Prövning inom rimlig tid	271
9.4.4	Straffad enligt skattebrottslagen.....	277
9.4.5	Övrigt oskäligt.....	281
9.5	Särskilt om förseningsavgift.....	283
9.6	Kombinationsfall	284
9.7	Befrielse vid dubbelbeskattningsavtal	285
10	Beslut om särskilda avgifter m.m.	287
10.1	Allmänt	287
10.2	Påförande av särskild avgift.....	288
10.2.1	Allmänt om påförande av särskild avgift.....	288
10.2.2	Inom tidsfristerna i 4 kap. 14 § TL	288
10.2.3	Genom eftertaxering.....	291
10.2.4	Oriktig uppgift i omprövningsärende och i mål om taxering.....	292
10.2.4.1	Allmänt.....	292
10.2.4.2	Oriktig uppgift i omprövningsärende	293
10.2.4.3	Oriktig uppgift i mål om taxering	295
10.2.5	Skattenämnd	297
10.3	Omprövning av beslut om särskilda avgifter på initiativ av Skatteverket	297
10.3.1	Allmänt om omprövning	297
10.3.2	Omprövning till skattskyldigs fördel	298
10.3.3	Omprövning till skattskyldigs nackdel	299
10.3.4	Skattenämnd	299
10.4	Omprövning på begäran av skattskyldig	300
10.4.1	Allmänt om omprövning på begäran av skattskyldig.....	300
10.4.2	Tidsfrister m.m.	300
10.4.3	Skattenämnd	302
10.5	Överklagande av Skatteverkets beslut om särskilda avgifter.....	302
10.5.1	Allmänt om överklagande	302
10.5.2	Förlängd tidsfrist för överklagande av beslut om skattetillägg i vissa fall ..	303
10.5.3	Införande av fråga om skattetillägg i mål om taxering.....	304
10.6	Ändring av skattetillägg efter beslut eller dom	305
10.7	Övriga bestämmelser om särskild avgift.....	307

10 *Innehåll*

10.8	Utformningen av beslut om skattetillegg.....	307
	Bilaga 1, Exempel på beräkning med stöd av SKV 2657	309
	Bilaga 2, Exempel på beräkning med stöd av SKV 2657	310
	Bilaga 3, Exempel på beräkning med stöd av SKV 2657	311
	Bilaga 4, Exempel på omprövningsbeslut	312
	Rättsfallsregister	315
	Sakregister	319

Förkortningslista

AB	Aktiebolag
Ds	Departementsserien
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklara- tioner och kontrolluppgifter
GTL	Taxeringslagen (1956:623)
HB	Handelsbolag
HD	Högsta domstolen
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JO	Justitieombudsmannen
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KR	Kammarrätten
KU	Kontrolluppgift
LR	Länsrätten
LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. I
Not.	Notis
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
Ref.	Referat
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok

12 Förkortningslista

SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska centralbyrån
SFL	Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SKM	Skattemyndigheten
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SLP	Särskild löneskatt på pensionskostnader
SN	Skattenämnden
SOU	Statens offentliga utredningar
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TN	Taxeringsnämnden

De skatterättsliga sanktionsavgifterna i taxeringslagen – en historik

Bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgifter (administrativa sanktioner) på skatteområdet infördes den 1 januari 1972. Det nya sanktionssystemet byggde i huvudsak på Skattestrafflagsutredningens förslag som presenterades i betänkandet ”Skattebrotten” (SOU 1969:42).

Den tidigare gällande ordningen, i huvudsak enligt 1943 års skattestrafflag, hade inneburit ett straffrättsligt förfarande när en skattskyldig lämnat oriktig uppgift i en deklaration, underlåtit att deklarerera eller lämnat in deklarationen för sent. För straffansvar hade krävts att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt. Mot sanktionssystemet hade det riktats kritik bl.a. för bristen på systematik, likformighet och effektivitet.

I SOU 1969:42 konstaterade Skattestrafflagsutredningen att en möjlighet att komma till rätta med de problem som fanns var att skärpa det befintliga systemet, som byggde på åtal, lagföring och sanktioner av ekonomisk art, och att verkligen se till att det tillämpades i den utsträckning som bestämmelserna gav möjlighet till. Detta skulle emellertid, enligt utredningen, medföra en ökad belastning på åklagarmyndigheter och domstolar. Det ifrågasattes därför om det inte var mer ändamålsenligt att skattemyndigheterna, som upptäckte brott och förseelser och i väsentlig del undersökte misstänkta ärenden, också fick rätt att besluta om en sanktion i någon form. Ett sådant förfarande skulle bli enklare, snabbare och mindre kostnadskrävande för det allmänna och även minska kostnader och besvär för den enskilde. För att ett sådant system skulle fungera väl förutsattes att det var byggt på en enkel konstruktion och gavs en schablonmässig utformning.

Remissinstanserna var i mycket stor utsträckning överens om behovet av att effektivisera skattekontrollen och vidta åtgärder mot skattefusket. Många ansåg att ett administrativt påföljdsystem var praktiskt men det restes även invändningar av olika slag mot ett sådant system bl.a. ifråga om rättssäkerheten. Dessa invändningar gällde dels den principiella frågan om skattemyndigheterna borde anförtros uppgiften, dels frågan om

myndigheterna hade tillräckliga resurser och en lämplig organisation för att klara den.

I prop. 1971:10 uttalades att huvudsyftet med införandet av administrativa sanktionsavgifter var att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på ett korrekt sett.

Det nya påföljdssystemet med skattetillägg, avgiftstillägg och förseningsavgift fick ett brett tillämpningsområde. Det infördes i fråga om inkomstskatterna, förmögenhetsskatten, mervärdesskatten, punktskatterna och socialförsäkringsavgifterna. Skattetillägg skulle i fråga om inkomst- och förmögenhetsskatten påföras med 50 % och i fråga om de indirekta skatterna och arbetsgivaravgifterna med 20 % av det skatte- respektive avgiftsbelopp som skulle ha undandragits. I prop. 1971:10, s. 209, uttalades att procentsatsen borde vara så hög att skattetillägget blev kännbart, men att hänsyn emellertid måste tas till att avgiften i princip skulle utgå vid alla konstaterade oriktigheter, oberoende av subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller slarv förelegat. I nämnda proposition (s. 213) framhölls att, eftersom avgiftssystemet innebar att schablonregler skulle tillämpas utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida, systemet skulle kunna leda till klart obilliga resultat om inte de tillämpande myndigheterna fick möjlighet att ta hänsyn till omständigheterna i det särskilda fallet. Skattetillägget skulle därför kunna efterges om felaktigheten eller underlåtenheten, med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet, var att anse som ursäktlig eller om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten var att anse som ringa.

Med anledning av den kritik som riktades mot de nya sanktionsbestämmelserna tillsattes år 1975 en utredning, Skattetilläggsutredningen, som fick i uppdrag att göra en översyn av både de materiella och formella reglerna. Kritiken bestod främst i att skattemyndigheterna ansågs tillämpa befrielsebestämmelserna alltför restriktivt och att systemet inte gav någon möjlighet till nyansering vid påförandet av skattetillägg. Många ansåg därför att sanktionen i normalfallet blev för hård.

I ett delbetänkande år 1977 ”Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet I Eftergift och besvär m.m.” (SOU 1977:6) föreslog Skattetilläggsutredningen bl.a. dels ökade möjligheter att efterge eller sätta ned skatte- och

avgiftstillägg, dels att skattetillägg enligt taxeringslagen skulle tas ut med 25 % i stället för 50 % när den oriktiga uppgiften hade rättats eller kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Regeringen ansåg att det var särskilt angeläget att sänka procentsatsen när den oriktiga uppgiften kunde rättas med ledning av kontrollmaterial och lämnade därför riksdagen ett sådant förslag redan innan utredningsförslaget hade remissbehandlats (prop. 1976/77:92). Riksdagen beslutade i enlighet med regeringsförslaget och den lägre procentsatsen började tillämpas vid 1977 års taxering. Genom samma riksdagsbeslut infördes också bestämmelser om hur skattetillägg skulle beräknas när det påfördes med olika procentsatser vid en taxering, allt för att undvika att flera skattetillägg räknades ut på grundval av de högsta marginalskattesatserna.

Skattetilläggsutredningens förslag om ökade eftergiftsmöjligheter ledde via prop. 1977/78:136 till att eftergiftsgrunderna kompletterades med en ny grund som inte var kopplad till den skattskyldiges person. Den nya eftergiftsgrunden innebar att befrielse skulle ske om felaktigheten framstod som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. I delbetänkandet föreslog utredningen även att nettokvittning, dvs. att invändningar som hänför sig till en annan fråga än den oriktiga uppgiften tillåts reducera det skattetilläggsgrundande beloppet, skulle införas. Förslaget angående nettokvittning, som förkastades av regeringen (prop. 1977/78:136 s. 165 f.), ledde inte till någon lagändring, men kom genom ett uttalande i skatteutskottet (SkU 1977/78:50 s. 52 f.) att tillämpas i praktiken. Genom prop. 1977/78:136 sänktes vidare procentsatserna från och med 1978 års taxering vid uttag av skattetillägg från 50 % till 40 % och från 25 % till 20 % när uppgiften kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

I Skattetilläggsutredningens slutbetänkande ”Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 Nyansering av skattetillägg m.m.” (SOU 1982:54), som var både omfattande och genomgripande, föreslog utredningen en långtgående nyansering av de administrativa sanktionerna. Utredningens förslag, som av remissinstanserna ansåg alltför komplext och resurskrävande att tillämpa, ledde inte till någon omedelbar förändring av skattetilläggsbestämmelserna. Vissa av tankegångarna som presenterades i betänkandet kom dock att få betydelse för utformningen av de framtida skattetilläggsbestämmelserna.

Utredningen föreslog att den generella uttagsprocenten skulle sänkas till 30 och att det skulle finnas möjlighet att både sänka och höja uttagsprocenten. Således föreslogs att en lägre uttagsprocent (15 %) skulle gälla i kontrollmaterialfallen. Om rättelse kunnat ske med ledning av kontrolluppgift föreslogs en uttagsprocent om 10. Sistnämnda uttagsprocent föreslogs även gälla vid periodiseringsfel. En halvering av den generella uttagsprocenten föreslogs om omständigheterna var mildrande med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet. Likaså föreslogs en halvering om den skattskyldige, trots att självrettelse enligt gällande praxis inte ansågs föreligga, i viss mening tagit eget initiativ till rättelse av den oriktiga uppgiften. Utredningen föreslog också att skattetillägg skulle kunna tas ut på en fiktiv skatt i ett fall, nämligen om en skattskyldig, som lämnat oriktig uppgift om realisationsvinst vid fastighetsförsäljning, beviljades uppskov med beskattningen av vinsten. Utagsprocenten föreslogs i dessa fall vara 10 eftersom, enligt utredningen, risken för förlust för det allmänna inte var slutgiltigt konstaterad. Slutligen föreslog utredningen att skattetillägg skulle kunna tas ut efter en högre uttagsprocent i allvarligare fall. Som exempel på allvarligare fall nämndes bl.a. att det undandragna skattebeloppet uppgick till betydande belopp.

I samband med införandet av den förenklade självdeklarationen föreslogs i prop. 1984/85:180 att skattetillägg inte skulle tas ut i inkomstlagen tjänst och kapital, om den oriktiga uppgiften rättats eller kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som utan föreläggande skulle lämnas enligt GTL och som varit tillgänglig för TN före taxeringsperiodens utgång. Riksdagen beslutade i enlighet med förslaget. De nya bestämmelserna började tillämpas såvitt avsåg inkomst av tjänst från och med 1985 års taxering och såvitt avsåg inkomst av kapital från och med 1987 års taxering.

I betänkandet som ligger till grund för den nuvarande taxeringslagen, ”Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess” (SOU 1988:21-22), föreslog Skatteförenklingskommittén vissa ändringar av skattetilläggsreglerna. I propositionen till den nya taxeringslagen (prop. 1989/90:74) lades dock utredningens förslag till materiella ändringar åt sidan med förklaringen att de skulle tas upp i ett senare sammanhang.

De förslag som Skattetilläggsutredningen lagt fram i sitt slutbetänkande SOU 1982:54 och Skatteförenklingskommittén

lagt fram i SOU 1988:21-22 bearbetades inom finansdepartementet och redovisades i promemorian ”Några frågor om skattetillägg m.m.” (Ds 1991:16). Förslagen i promemorian låg till grund för 1991 års förändringar av bestämmelserna om bl.a. skattetillägg. Ändringarna gjordes för att anpassa det administrativa sanktionssystemet till reformen av inkomst- och förmögenhetsbeskattningen och för att komma tillrätta med vissa tillämpningsproblem som hade uppmärksammats. Ändringarna trädde i kraft den 1 januari 1992 och tillämpades, med undantag för ändringen av befrielsebestämmelserna, från och med 1992 års taxering. Ändringen av befrielsebestämmelserna tillämpades från och med 1991 års taxering. I den proposition (prop. 1991/92:43 s. 62) som låg till grund för dessa ändringar uttalades att den grundläggande utgångspunkten vid utformningen av sanktionssystemet bör vara att det ska vara uppbyggt så att det kan uppfattas som rättvist av de skattskyldiga. En annan utgångspunkt för ändringarna var att en påförd sanktion måste stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Systemet måste därför tillåta ett hänsynstagande till omständigheter i det enskilda fallet. En ytterligare utgångspunkt var att likartade försummelser ska medföra likartade påföljder, samtidigt som det måste beaktas att sanktionssystemet ska vara enkelt att tillämpa.

Mot bakgrund av dessa utgångspunkter utvidgades tillämpningsområdet för skattetillägg till att omfatta även statlig fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. En begränsning infördes beträffande förutsättningarna för att påföra skattetillägg för oriktigt uppgift som lämnats i domstol. Skattetillägg skulle i dessa fall kunna komma i fråga bara när den oriktiga uppgiften prövats i sak. Vidare infördes dels en möjlighet att påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift som föranledde underskott i inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst, dels en lägre uttagsnivå på skatte- och avgiftstillägg för oriktiga uppgifter avseende periodisering eller därmed jämförlig fråga. En viss uppmjukning skedde vidare av vad som skulle förstås med normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen. Detta gjordes dels genom att exemplifieringen i lagtexten av vad som utgjorde sådant material togs bort, dels genom att undantaget att meddelanden mellan skattemyndigheter inte skulle anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial slopades. Genom att ta in en bestämmelse (5 kap. 2 a § TL), som uttryckligen stadgade att underlaget för skattetillägg skulle bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som

föranlett tillägget, togs möjligheten till nettokvittning bort. Slutligen infördes en ny eftergiftsgrund som medgav befrielse från avgiften om det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Syftet med den nya eftergiftsgrunden var att skapa en ventil för fall när eftergift inte kunnat medges enligt de dåvarande eftergiftsgrunderna.

Efter förslag i prop. 1997/98:10 halverades uttagsnivån för skattetillägg vid periodiseringsfel. Från och med 1997 års taxering togs skattetillägg vid periodiseringsfel således ut med 10 % avseende inkomstskatt och med 5 % avseende mervärdesskatt.

De senaste större ändringarna av sanktionsbestämmelserna i TL trädde i kraft den 1 juli 2003 och tillämpades första gången vid 2004 års taxering. Ändringarna innebar att det tidigare 5 kap. i TL upphörde att gälla och ett nytt 5 kap. infördes. Många av bestämmelserna i det upphävda kapitlet överfördes dock i mer eller mindre oförändrat skick till det nya 5 kap., låt vara att de fick en delvis annan placering i det nya kapitlet. Ändringarna av sanktionsbestämmelserna hade föregåtts av en allt kraftigare kritik av skattetilläggsbestämmelserna. Allt fler hade bl.a. börjat ifrågasätta om inte bestämmelserna om skattetillägg omfattades av den Europeiska konventionen d. 4 nov. 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen), och om bestämmelserna i sådant fall var förenliga med framför allt artikel 6 i Europakonventionen. Denna kritik var en av orsakerna till att en utredning, ”1999 års skattetilläggskommitté”, tillsattes, med uppdrag att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet.

Skattetilläggskommittén skilde sig från sitt uppdrag genom betänkandet ”Skattetillägg m.m.” (SOU 2001:25). I betänkandet föreslogs tämligen radikala förändringar av regelsystemet rörande administrativa sanktionsavgifter. Betänkandet innehåller således bl.a. förslag som i flera avseenden innebar en ändrad syn på själva grundstrukturen i lagstiftningen om administrativa sanktionsavgifter. Trots att kommitténs förslag i stora stycken godtogs av remissinstanserna kom emellertid regeringens proposition att bli långt mindre radikal än vad kommittén föreslagit. I prop. 2002/03:106 föreslogs således inte några ändringar av grundstrukturen i sanktionssystemet. Regeringen uttalade i propositionen (s. 106) att det administrativa sanktionssystemet borde ändras så att det tillgodosåg Europakonventionens krav samt kraven på en rimlig nyanse-

ring av skattetillägget utan avkall på den schablonisering som är en förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid uttag av skattetillägg.

Eftersom det framförts kritik mot att befrielsegrunderna tillämpats alltför restriktivt och onyanserat förtydligades och kompletterades dessa med ett par nya grunder för att åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning samt en ökad förutsebarhet. Den mer generösa tillämpningen av befrielsegrunderna kom bl.a. till uttryck i att den tidigare befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” ändrades till ”oskäligt”. Vidare infördes exempel på vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. För att möjliggöra en ytterligare mer nyanserad tillämpning av bestämmelserna och för att större hänsyn ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten infördes en möjlighet att sätta ned avgiften till hälften eller en fjärdedel (prop. 2002/03:106 s. 147).

För att ge förekomsten av kontrolluppgifter, som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK, större genomslag än tidigare utvidgades det område inom vilket skattetillägg inte ska tas ut när en oriktig uppgift rättats eller kunnat rättas med ledning av en sådan kontrolluppgift till att gälla generellt. Den tid som den skattskyldige har på sig att efter en skönstaxering på grund av utebliven deklaration komma in med en deklaration och därigenom få skattetilläggsbeslutet undanröjt förkortades till fyra månader från utgången av det år då skattetilläggsbeslutet meddelades alternativt två månader från det den skattskyldige fick kännedom om skattetillägget. Syftet med förändringen är att göra det svårare för den skattskyldige att erhålla en lägre taxering genom att avvakta Skatteverkets beslut om skönstaxering och skattetillägg innan han lämnar in självdeklarationen.

I prop. 2002/03:106, s. 188 f., uttalade regeringen att det krävs att självdeklarationerna kommer in i rätt tid för att skatteförvaltningens arbete och skattekontrollen ska fungera, och att detta krav accentuerats genom att deklarationstidpunkten från och med 2003 års taxering flyttats fram till den 2 maj för alla deklarationsskyldiga. Det borde därför finnas ett incitament att lämna deklarationerna så fort som möjligt, dvs. förseningsavgiften borde bli högre ju större förseningen är. Förseningsavgifterna höjdes därför för aktiebolag och ekonomiska föreningar till 5 000 kr och för övriga till 1 000 kr. Vidare ändrades sättet att ta ut förseningsavgift genom att försenings-

20 *De skatterättsliga sanktionsavgifterna ... – en historik*

avgiften tas ut i tre steg. Om deklarationen inte kommit in inom föreskriven tid tas en första förseningsavgift ut. Om en deklaration alltjämt inte kommit in inom ytterligare tre månader tas en andra förseningsavgift ut. En tredje förseningsavgift tas ut om någon deklaration inte inkommit inom ytterligare två månader.

1 Skattetillägg vid oriktig uppgift

5 kap. 1 § TL

Lagtext

5 kap. 1§ TL

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte 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 taxeringen 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 (2003:211).

1.1 Allmänt

Med tillämpning fr.o.m. 2004 års taxering har ett helt nytt femte kapitel införts i TL. Många av bestämmelserna i det upphävda kapitlet har emellertid i mer eller mindre oförändrat skick överförts till det nya femte kapitlet, låt vara att de fått en delvis annan placering i kapitlet. Första stycket i nuvarande 5 kap. 1 § TL motsvarar i huvudsak tidigare 5 kap. 1 § 1 st. TL. Däremot fanns det inte tidigare någon motsvarighet till innehållet i nuvarande andra stycket förutom beviskravet för att en oriktig uppgift ska anses föreligga. Nämda beviskrav fanns tidigare i 5 kap. 1 § 1 st. TL. I tidigare 5 kap. 1 § TL fanns också bestämmelserna om tillämpliga procentsatser vid beräkning av skattetillägg. Motsvarande bestämmelser finns numera i 5 kap. 4 § TL.

Av 5 kap. 1 § 1 st. TL framgår att skattetillägg på grund av oriktig uppgift kan tas ut i två situationer, dels när oriktig uppgift lämnats på något annat sätt än muntligen till ledning för taxeringen, dels när en sådan uppgift har lämnats i mål om taxeringen. Om den skattskyldige gör ett fel i sin själv-

deklaration, t.ex. genom att han inte redovisar en skattepliktig inkomst eller att han gör avdrag för en kostnad som inte är avdragsgill, avviker normalt Skatteverket från den felaktiga uppgiften. En sådan avvikelse kan vara skattetilläggsgrundande. En förutsättning för det är dock att felet är till den skattskyldiges förmån och att den skattskyldige har lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § TL. Är felet emellertid att hänföra till vad som brukar benämnas oriktiga yrkanden är avvikelsen inte skattetilläggsgrundande. Ett oriktigt yrkande (öppet yrkande) föreligger om den skattskyldige har redovisat samtliga relevanta omständigheter, men gjort en felaktig rättslig bedömning. Ett oriktigt yrkande föreligger också t.ex. om uppgifterna i deklarationen medför att Skatteverket får en sådan utredningsskyldighet som har betydelse för bedömningen av om oriktig uppgift lämnats eller inte. Att den skattskyldige har gjort ett fel i sin deklaration som inte föranlett någon utredningsskyldighet för Skatteverket är dock inte tillräckligt för att skattetillägg ska kunna tas ut. Härutöver krävs att det efter utredning klart framgår att uppgiften är oriktig. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att oriktig uppgift lämnats. Vilka krav som kan ställas på bevisningen för att skattetillägg på grund av oriktig uppgift ska kunna påföras behandlas i avsnitt 1.8. De grundläggande krav som måste vara uppfyllda för att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 5 kap. 1 § TL behandlas i avsnitt 1.2. Även om den oriktiga uppgiften inte lämnats av den skattskyldige utan av behörig företrädare är det den skattskyldige som påförs tillägget (se avsnitt 1.3.3).

Bedömningen av om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift eller inte ska uteslutande göras utifrån de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för det aktuella årets taxering. Även sådana uppgifter eller upplysningar som den skattskyldige inte har lämnat, trots att han varit skyldig därtill, ska tas med i bedömningen av om oriktig uppgift anses lämnad. Svårigheterna ligger i att bedöma om den skattskyldige gjort ett oriktigt yrkande eller lämnat en oriktig uppgift. I avsnitt 1.4 redogörs för skiljelinjen mellan ett oriktigt yrkande och en oriktig uppgift. En närmare beskrivning av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet respektive Skatteverkets utredningsskyldighet finns i avsnitt 1.5 respektive 1.6.

Som framgår av 5 kap. 1 § 1 st. TL kan skattetillägg tas ut även vid oriktig uppgift i mål om taxering. Till skillnad från sådana fall då oriktig uppgift lämnas i ett ärende till ledning för

taxeringen krävs för påförande av skattetillägg i mål om taxering att uppgiften prövats i sak. Oriktig uppgift i mål om taxering behandlas särskilt i avsnitt 1.7 samt i avsnitt 10.

Även om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift ska i vissa situationer inte något skattetillägg tas ut. Bestämmelserna som reglerar dessa fall finns, med undantag för fall då skattskyldig avlidit, i 5 kap. 8 § TL som behandlas närmare i avsnitt 2. I avsnitt 9 behandlas reglerna i 5 kap. 14 § TL om hel eller delvis befrielse från skattetillägg.

1.2 Grundläggande förutsättningar för skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL

Formella förutsättningar

För att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 5 kap. 1 § TL måste vissa formella förutsättningar vara uppfyllda.

Oriktig uppgift

Den första förutsättningen som måste vara uppfylld är att den skattskyldige har lämnat en uppgift som visar sig vara oriktig. Det är Skatteverket som ska visa att oriktig uppgift har lämnats.

– på annat sätt än muntligen

Uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen. Detta innebär att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats skriftligen i en deklaration, i en bilaga till deklarationen eller i andra skriftliga handlingar till ledning för taxeringen. Den kan också vara avlämnad på ADB-medium eller i en deklaration som ges in via telefon eller Internet. Muntliga uppgifter kan således inte föranleda skattetillägg. Det föreligger således i detta hänseende en skillnad mellan påförande av skattetillägg och beslut om eftertaxering eftersom eftertaxering kan ske på grundval av oriktiga muntliga uppgifter (jfr 4 kap. 16 § TL).

– under förfarandet

Den oriktiga uppgiften ska vara lämnad under förfarandet vilket innebär att uppgiften, förutom att den kan vara lämnad i en deklaration, också kan vara lämnad t.ex. i ett svar på av Skatteverket utsänd förfrågan eller utsänt övervägande, en begäran om omprövning, ett överklagande eller i samband med en taxeringsrevision.

– till ledning för taxeringen

Den oriktiga uppgiften ska vara lämnad till ledning för det aktuella årets taxering. En uppgift som lämnats avseende ett annat taxeringsår eller i något annat sammanhang som inte har betydelse för den aktuella taxeringen kan alltså inte läggas till grund för bedömningen av om oriktig uppgift har lämnats. Har t.ex. en uppgift lämnats i en bilaga till en skattedeklaration anses uppgiften inte lämnad till ledning för taxeringen.

**– i mål om
taxering**

Skattetillägg kan också tas ut när den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift i mål om taxering. Däremot kan inte skattetillägg tas ut på grund av oriktig uppgift i ett mål om särskilda avgifter. Vid oriktig uppgift i mål om taxering finns ytterligare ett krav för uttag av skattetillägg, nämligen att uppgiften inte godtagits efter prövning i sak. Innan skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om taxering kan påföras ska domstolens beslut ha vunnit laga kraft. Oriktig uppgift i mål om taxering behandlas närmare i avsnitt 1.7 och 10.6.

**För lågt
skatteuttag
om uppgiften
godtagits**

En ytterligare förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 5 kap. 1 § TL är att skatt skulle ha påförts den skattskyldige, hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, sambesktad person med för lågt belopp (5 kap. 4 § 1 st. TL), eller att underskott av tjänst eller näringsverksamhet har blivit för högt (5 kap. 6 § 1 st. TL) om den oriktiga uppgiften hade godtagits. I normalfallet meddelar Skatteverket ett beslut i vilket den oriktiga uppgiften inte godtas. Även i de fall den taxerade inkomsten inte ändras på grund av att en post i sänkande riktning tar ut en post i höjande riktning beslutar Skatteverket normalt att inte godta den oriktiga uppgiften. Lämnas den oriktiga uppgiften i en begäran om omprövning och återkallar den skattskyldige sin begäran blir det inte aktuellt att avvika från uppgiften utan i stället meddelas ett avskrivningsbeslut (se vidare avsnitt 10.2.4.2). I vissa sambeskattningsfall sker avvikelser från makes eller barns deklaration (se avsnitt 3.2).

Vidare gäller som förutsättning för uttag av skattetillägg att det skattebelopp som kunde ha undandragits inte är obetydligt (5 kap. 8 § 5 p. TL).

Från och med 2004 års taxering kan skattetillägg tas ut även i de fall skatten på grund av en s.k. äkta kvittningsinvändning påverkas först ett kommande taxeringsår (se vidare avsnitt 6).

1.3 Allmänt om oriktig uppgift

1.3.1 Begreppet oriktig uppgift

En grundförutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut enligt 5 kap. 1 § TL är att den skattskyldige har lämnat en uppgift som visar sig vara oriktig. Begreppet oriktig uppgift har samma innebörd i 5 kap. 1 § TL som i 4 kap. 16 § TL (eftertaxering) liksom i skattebrottslagen. Att oriktig uppgift har samma innebörd i skattetilläggsammanhang som vid

eftertaxering enligt 4 kap. 16 § TL framgår direkt av 4 kap. 16 § 2 st. TL. I GTL användes vid eftertaxering begreppet ”oriktigt meddelande” i stället för oriktig uppgift. De två begreppen har dock samma innebörd. Den praxis som har utvecklats beträffande rekvisitet oriktigt meddelande kan således tjäna som vägledning även i fråga om vad som avses med oriktig uppgift.

**Orsakssamband
krävs inte**

Till skillnad mot vad som gäller för eftertaxering finns inget krav på orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och den, om uppgiften godtagits, felaktiga taxeringen för påförande av skattetillägg. Det sagda framgår av RÅ 1983 1:24. I det rättsfallet hade den skattskyldige vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet yrkat avdrag för byte av traktor. Efter förfrågan från TN upplyste han att den gamla traktorn var trasig men att den skulle repareras och behållas på fastigheten. Trots att det av upplysningarna framgick att det var fråga om nyuppsättning av traktor medgav TN avdrag för byte av traktor. Efter en ordinär talan av taxeringsintendenten vägrade LR avdraget samt påförde den skattskyldige skattetillägg. KR ansåg däremot att det saknades orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och det oriktiga taxeringsresultatet och undanröjde därför påfört skattetillägg. RR fann emellertid att skattetillägg skulle påföras och yttrade därvid bl.a. följande.

Taxeringsnämnden har visserligen med vetskap om det rätta förhållandet medgett det yrkade avdraget. Emellertid har länsrätten efter besvär av taxeringsintendenten avvikit från uppgiften i självdeklarationen och vägrat avdraget. Om avvikelse inte skett skulle skatteuttaget ha blivit för lågt. Förutsättningar föreligger därför enligt 116 a § TL för påförande av skattetillägg.

Om således den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i deklarationen genom att t.ex. göra avdrag för en kostnad som han inte har haft och Skatteverket, trots att verket utrett att den skattskyldige inte har haft kostnaden, medger yrkat avdrag kan skattetillägg tas ut vid en omprövning inom den ordinarie omprövningsfristen. Däremot kan naturligtvis inte skattetillägg påföras senare eftersom det för eftertaxering nödvändiga orsakssambandet är brutet och skattetillägg inte kan påföras separat i en sådan situation (jfr 5 kap. 16 § TL).

”Klart framgår”

I 5 kap. 1 § 2 st. TL definieras begreppet oriktig uppgift. I styckets första mening anges att en uppgift ska 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 taxeringen som han har

varit skyldig att lämna. Om det klart framgår att en uppgift är oriktig kan det 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 (jfr avsnitt 1.8). Av andra och tredje meningen i samma stycke följer att en uppgift inte ska anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften är så orimlig att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för ett beslut. Det bör dock framhållas att det finns fler situationer än de som anges i lagtexten då det inte är fråga om oriktig uppgift. De situationer som anges i lagtexten ska således ses som exempel på vad som enligt gällande praxis inte utgör oriktig uppgift.

1.3.2 Inget krav på uppsåt eller oaktsamhet

Strikt ansvar

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs inte att den oriktiga uppgiften har lämnats medvetet eller av vårdslöshet utan det räcker att uppgiften objektivt sett kan konstateras vara oriktig. Inför 1999 års skattetilläggskommittés översyn av skattetilläggsreglerna diskuterades i olika sammanhang om det var nödvändigt att införa ett krav på uppsåt för att de svenska skattetilläggen skulle vara förenliga med artikel 6 i Europakonventionen. I SOU 2001:25 föreslog skattetilläggskommittén att det i skattetilläggsreglerna skulle uppställas ett krav på att den oriktiga uppgiften skulle ha lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet för att det skulle vara möjligt att ta ut skattetillägg. Bakgrunden till förslaget var dock inte att kommittén ansåg att en annan ordning skulle strida mot Europakonventionen, utan att skattetilläggets bestraffande karaktär förutsätter att det i någon mening föreligger en skuld på den skattskyldiges sida. Regeringen delade inte kommitténs uppfattning (jfr prop. 2002/03:106 s. 86 f.). Skattetillägg kan således även fortsättningsvis tas ut oberoende av om den skattskyldige har lämnat den oriktiga uppgiften med uppsåt, av oaktsamhet eller på grund av okunskap om eller missuppfattning av de materiella reglerna. Sistnämnda omständigheter får i stället beaktas vid tillämpningen av befrielsereglerna.

1.3.3 Vem kan lämna en oriktig uppgift?

I normalfallet är det den skattskyldige själv som har lämnat den oriktiga uppgiften och som påförs skattetillägg. Skattetillägg kan emellertid påföras skattskyldig även när den oriktiga uppgiften har lämnats av någon som i egenskap av

behörig företrädare haft att fullgöra den skattskyldiges deklarationsskyldighet (jfr 19 kap. 1 § LSK).

**Juridisk persons
ställföreträdare**

Deklarationsskyldigheten för annan juridisk person än dödsbo ska fullgöras av en ställföreträdare. Vanligtvis är det den juridiska personens firmatecknare som undertecknar självdeklarationen. I 7 kap. 3 § 2 st. TL finns en presumptionsregel med innebörd att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person, anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige.

Ombud

En skattskyldigs skyldighet att lämna självdeklaration kan inte fullgöras av ett befullmäktigat ombud. Däremot kan ett ombud i andra sammanhang lämna uppgifter som, om de visar sig oriktiga, kan medföra att skattetillägg påförs den skattskyldige. Sålunda konstaterade departementschefen i prop. 1977/78:136, s. 160, beträffande oriktig uppgift i mål om taxering, att en uppgift som lämnats av ett ombud inte bör behandlas på annat sätt än en uppgift som den skattskyldige själv lämnat. Detsamma gäller om ett ombud för en skattskyldigs räkning begär omprövning och i begäran om omprövning lämnar en oriktig uppgift (jfr RÅ 1980 1:47).

Omyndig

Deklarationsskyldigheten för en omyndig fullgörs av förmyndare eller sådan god man som har förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken. Inkomster som inte står under förmyndarens eller den gode mannens förvaltning ska dock redovisas av den omyndige själv. Härav följer att t.ex. en 16-åring är skyldig att själv deklarerera arbetsinkomster och avkastningen på sådana inkomster. Beträffande oriktig uppgift som förmyndare har lämnat i en omyndigs deklaration, se avsnitt 9.4.2.

**God man eller
förvaltare**

För fysisk person, för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 §§ föräldrabalken, fullgörs deklarationsskyldigheten av den gode mannen eller förvaltaren beträffande sådant som omfattas av förordnandet. Har oriktig uppgift lämnats av sådan god man eller förvaltare bör normalt befrielse från skattetillägg medges (se avsnitt 9.4.2).

**Dödsbodelägare
etc.**

För avliden person och dennes dödsbo fullgörs deklarationsskyldigheten av sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar. Såvida den avlidnes egendom inte förvaltas av testamentsexekutor eller boutredningsman, fullgörs deklarationsskyldigheten av dödsbodelägarna gemensamt. Skatteverket torde emellertid i praktiken, utan att fullmakter finns från

övriga dödsbodelägare, godta att en av delägarna skriver under boets deklaration. Ett sådant agerande har stöd i bestämmelsen i 7 kap. 3 § 2 st. TL. Den bestämmelsens ordalydelse, som inte i något avseende begränsas i förarbetena till bestämmelsen, ger nämligen vid handen att Skatteverket normalt kan presumera att uppgifter i ett dödsbos deklaration också härrör från dödsboet, om deklarationen undertecknats av någon dödsbodelägare. Presumtionen avser således det förhållandet att den som undertecknat deklarationen gjort detta i samråd med övriga dödsbodelägare. Om det för Skatteverket är klart att det inom delägarkretsen är tvistigt hur deklara-tions-skyldigheten ska fullgöras, bryts naturligtvis presumtionen (jfr JO:s beslut 1995-11-03, dnr 1367-1994).

Att skattetillägg inte ska tas ut om den skattskyldige har avlidit följer av 5 kap. 20 § TL (se avsnitt 2.8). Om dödsbodelägare lämnat oriktig uppgift för dödsboets räkning kan skattetillägg påföras. Beträffande befrielse, se avsnitt 9.4.2.

Sambeskattad person

Även om den oriktiga uppgiften inte påverkar den skattskyldiges egen skatt utan skatten för en med den skattskyldige sambeskattad person är det alltid den skattskyldige som påförs skattetillägg (se vidare avsnitt 3.2).

1.4 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande

Inledning

Det är av väsentlig betydelse om en felaktighet i den skattskyldiges deklaration eller i annan uppgift lämnad till ledning för taxeringen är att hänföra till oriktig uppgift eller till oriktigt yrkande, eftersom det bara är oriktiga uppgifter som kan föranleda skattetillägg. En särskild bestämmelse härom har också tagits in i 5 kap. 8 § 3 p. TL. Enligt den bestämmelsen ska skattetillägg inte tas ut vid avvikelser som avser bedömning av ett framställt yrkande och inte gäller någon uppgift i sak. Behovet av den bestämmelsen kan dock ifrågasättas eftersom grundförutsättningen för påförande av skattetillägg, nämligen att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift, inte är uppfylld om den skattskyldige enbart har framställt ett oriktigt yrkande. Även placeringen av bestämmelsen kan ifrågasättas. Lämpligtvis borde bestämmelsen ha tagits in i 5 kap. 1 § 2 st. TL.

Oriktig värdering

I begreppet oriktigt yrkande ingår även oriktig värdering under förutsättning att någon oriktig uppgift i sak inte lämnats. Oriktig värdering behandlas närmare i avsnitt 2.4.

- Oriktigt yrkande** Begreppet oriktigt yrkande är något oegentligt. Det kan till och med sägas vara något missvisande eftersom det inte enbart inbegriper klart framställda yrkanden. I begreppet oriktigt yrkande innefattas nämligen också det fallet att den skattskyldige inte framställt ett yrkande i egentlig mening utan i stället t.ex. underlåtit att lämna en relevant uppgift eller lämnat motstridiga uppgifter.
- Uppgiftsskyldighet** Enligt LSK ska den skattskyldige i självdeklarationen lämna vissa i lagen specificerade uppgifter till ledning för taxeringen samt övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst. Fullgör inte den skattskyldige sin uppgiftsskyldighet kan oriktig uppgift föreligga. I begreppet oriktig uppgift ingår således, förutom förtigande, inte enbart osanna utan också ofullständiga uppgifter, dvs. ett partiellt förtigande av sanningen. Vad som är oriktigt kan oftast avgöras genom en jämförelse mellan de lämnade uppgifterna och de faktiska förhållandena. En oriktig uppgift består vanligtvis av riktiga sifferuppgifter i kombination med felaktig eller bristfällig redogörelse för sådana sakförhållanden som har betydelse för ett riktigt beslut. Även en felaktig sakuppgift utan samband med sifferuppgifter kan utgöra oriktig uppgift, t.ex. uppgift om till vilket skatteslag en inkomst är hänförlig. I avsnitt 1.5 utvecklas närmare vad som ingår i den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.
- Utrednings-skyldighet** I vissa situationer anses, trots brister i den skattskyldiges redovisning, inte en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande föreligga. Så är fallet om den skattskyldiges redovisning medför att Skatteverket får en utredningsskyldighet. Med utredningsskyldighet avses sådan utredningsskyldighet som har betydelse för bedömningen av om oriktig uppgift lämnats eller inte. Denna utredningsskyldighet måste skiljas från utredningsskyldigheten enligt 3 kap. 1 § TL. Enligt sistnämnda skyldighet ska Skatteverket se till att ärenden blir tillräckligt utredda (den s.k. officialprincipen).
- allmän utrednings-skyldighet** Det primära syftet med den skyldighet som regleras i 3 kap. 1 § TL är att Skatteverket ska ha ett så bra beslutsunderlag som möjligt för att kunna leva upp till kravet på en rättvis och likformig taxering. Ett annat syfte är att utredningen ska företas så långt ned som möjligt i instanskedjan. Utredningsskyldigheten aktualiseras framför allt när lämnade uppgifter eller avsaknaden av uppgifter ger anledning till det. Vidare måste utredningsskyldigheten anpassas till de resurser

Skatteverket har till sitt förfogande och till vad som är praktiskt möjligt att åstadkomma med dessa resurser.

I Skatteverkets utredningsskyldighet enligt 3 kap. 1 § TL ligger naturligtvis att verket ska inta en objektiv hållning på så sätt att både omständigheter som är till den skattskyldiges nackdel som till den skattskyldiges fördel ska beaktas. Vid fullgörandet av den allmänna utredningsskyldigheten kan alla uppgifter som Skatteverket har tillgång till sägas ingå. Det innebär att Skatteverket inte bara har att beakta de uppgifter som finns i självdeklarationen utan även uppgifter i kringliggande material som t.ex. kontrolluppgifter och annat kontrollmaterial.

**– särskild
utrednings-
skyldighet**

Från den allmänna utredningsskyldigheten ska skiljas den utredningsskyldighet som, om den föreligger, medför att den skattskyldige inte anses ha lämnat oriktig uppgift. I fortsättningen benämns denna utredningsskyldighet särskild utredningsskyldighet. Även om det således har uppkommit en allmän utredningsskyldighet enligt 3 kap. 1 § TL, t.ex. på grund av att ett fel i självdeklarationen uppdagas vid en jämförelse med ett kontrollmaterial, måste en prövning göras om det även uppkommit en sådan utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om en oriktig uppgift föreligger. Eftersom en sådan särskild utredningsskyldighet endast uppkommer om felet framgår av de uppgifter som den skattskyldige har lämnat till ledning för det aktuella årets taxering, uppkommer ingen särskild utredningsskyldighet om felet framgår först vid en jämförelse med tillgängligt kontrollmaterial.

I flera rättsfall rörande skattetillägg, bl.a. RÅ 2003 ref. 4, har RR uttalat följande.

Skattemyndigheten skall enligt 3 kap. 1 § TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna i självdeklarationen otydliga eller motstridiga eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan skattemyndighetens utredningsansvar aktualiseras.

**Uppgifter lämnade
i deklarationen
aktuellt
taxeringsår**

Av RR:s sätt att uttrycka sig kan man bibringas den uppfattningen att regeln i 3 kap. 1 § TL anger gränsen för när en oriktig uppgift kan anses föreligga. Så är emellertid inte fallet. Utredningsskyldigheten har som ovan sagts en mer inskränkt innebörd när det bedöms om en oriktig uppgift lämnats jämfört med den utredningsskyldighet som följer av 3 kap. 1 § TL. Vid bedömningen av om det föreligger oriktig

uppgift ska frågan om det uppkommit en utredningsskyldighet således endast bedömas mot bakgrund av det material som den skattskyldige själv lämnat till ledning för det aktuella årets taxering.

**Hänvisning till
annat material**

Ett undantag från huvudregeln att det enbart är uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering som ska beaktas vid prövning av om oriktig uppgift lämnats utgör det fallet att den skattskyldige i sin deklaration gjort en direkt hänvisning till annat material som är tillgängligt för Skatteverket. Dessa uppgifter får då anses ingå i Skatteverkets beslutsunderlag och verket är skyldigt att ta del av innehållet i uppgifterna. Som exempel kan nämnas att den skattskyldige redovisar försäljning av en fastighet och i samband därmed uttryckligen hänvisar till makens deklaration och de uppgifter som maken lämnat rörande förbättringskostnader. Ett annat exempel är att den skattskyldige hänvisar till uppgifter som lämnats i det egna fåmansföretagets deklaration. Däremot medför t.ex. det förhållandet att ett bolag, som gör avdrag för lämnat koncernbidrag, namnger det mottagande bolaget inte att mottagande bolags deklaration till någon del utgör beslutsunderlag beträffande givande bolags taxering. Uppgiften om vem som mottagit koncernbidraget kan nämligen inte ses som en upplysning om att det i mottagarbolagets deklaration finns uppgifter av intresse för bedömning av avdraget. Någon skyldighet för Skatteverket att ta del av mottagarbolagets deklaration föreligger därför inte.

RÅ 2004 not. 104

Att utredningsskyldigheten som har betydelse för bedömningen av om oriktig uppgift lämnats är mer inskränkt än den allmänna utredningsskyldigheten framgår bl.a. av RÅ 2004 not. 104, vari RR uttalade följande.

A.G:s underlåtenhet att lämna uppgift om fastighetsförsäljningen i sin självdeklaration innebär att hon lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL skall föranleda påförande av skattetillägg. Det förhållandet att andra delägare redovisat fastighetsförsäljning och att skattemyndigheten erhållit under rättelse om avyttringen samt att A.G. gjort en fyllnadsinbetalning avseende den skatt som beräknades belöpa på realisationsvinsten utgör inte sådana omständigheter som medför att något utredningsansvar, som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras, kan anses ha uppkommit för skattemyndigheten.

Deklarationen innehöll inga uppgifter om fastighetsförsäljningen. Däremot hade SKM tillgång till andra uppgifter som talade för att en fastighetsförsäljning hade skett. Dessa uppgifter föranledde SKM att utreda fastighetsförsäljningen

enligt 3 kap. 1 § TL. Att SKM på detta sätt och utifrån dessa uppgifter fullgjorde sin allmänna utredningsskyldighet innebar dock inte, enligt RR, att det uppkom någon utredningsskyldighet vad avsåg den oriktiga uppgiften.

RA 2005 not. 75

RA 2005 not. 75 är ytterligare ett rättsfall vari RR avgränsar de uppgifter som omfattas av Skatteverkets utredningsskyldighet vid bedömningen av om oriktig uppgift har lämnats. Målet gällde ett bolag som felaktigt hade underlåtit att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. KR hade undanröjt påfört skattetillägg med följande motivering.

Mot bakgrund av de uppgifter bolaget lämnat i deklarationsbilagor angående mervärdesskatteskuld och nettoomsättning tillsammans med bolagets saldo på skattekontot bör det enligt kammarrättens mening ha stått klart för skattemyndigheten att myndigheten i avsaknad av uppgifter om ut- och ingående mervärdesskatt på deklarationens första sida inte haft tillräcklig grund för att fatta beslut om beskattning.

Skatteverket överklagade till RR som i domskälen uttalade att det visserligen av bolagets räkenskapschema framgick att bolaget hade en mervärdesskattfordran och en mervärdesskatteskuld men att det inte kunde hållas för i det närmaste uteslutet att SKM skulle ha godtagit uppgifterna i deklarationen utan närmare utredning. Därefter gjorde RR följande tillägg.

Även om hos skattemyndigheten tillgängligt kontrollmaterial föranledde myndigheten att begära ytterligare upplysningar, kan därför inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras anses ha uppkommit för skattemyndigheten.

I avsnitt 1.6 utvecklas närmare i vilka situationer en sådan särskild utredningsskyldighet, som har betydelse för frågan om oriktig uppgift lämnats, kan uppkomma.

1.5 Skattskyldigs uppgiftsskyldighet

1.5.1 Inledning

Som framgår av 5 kap. 1 § TL är en av förutsättningarna för uttag av skattetillägg att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Med denna utgångspunkt är det inledningsvis av intresse att utreda vilken uppgiftsskyldighet den skattskyldige har och hur omfattande denna skyldighet är.

Ett av syftena med deklarations- och uppgiftsskyldigheten är att Skatteverket ska få tillräckligt med uppgifter för att kunna

fatta korrekta beslut i enlighet med den materiella skattelagstiftningen. Naturligtvis är det den skattskyldige som bäst känner till och kan avgöra vilka uppgifter som behöver lämnas i deklarationen för att Skatteverket ska kunna fastställa en riktig taxering. Mot denna bakgrund åläggs den skattskyldige en omfattande uppgiftsskyldighet och skulle den skattskyldige brista i denna uppgiftsskyldighet kan fråga vara om oriktig uppgift.

Frågan om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller inte bedöms i första hand utifrån de uppgifter som den skattskyldige har lämnat alternativt inte lämnat trots att han har varit skyldig därtill. Har den skattskyldige öppet redovisat alla relevanta omständigheter men gjort en felaktig bedömning av vad dessa får för rättsliga konsekvenser anses inte oriktig uppgift lämnad.

Normalt är det den skattskyldige som har att lämna de uppgifter som krävs för att en riktig taxering ska kunna åsättas. I fråga om uppgifter om handelsbolag åligger dock uppgiftsskyldigheten beträffande vissa uppgifter inte den skattskyldige utan handelsbolaget.

För vissa uppgifter finns ingen uppgiftsskyldighet trots att de krävs för en riktig taxering. Så är fallet med notoriska fakta och omständigheter som inträffat efter det att självdeklaration lämnats.

1.5.2 Uppgifter som den skattskyldige måste lämna

3 kap. LSK

Bestämmelser om vad en självdeklaration ska innehålla finns i 3 kap. LSK och 2 kap. FSK. Kapitel 3 i LSK inleds med vissa gemensamma bestämmelser. Ytterligare bestämmelser som är mer specifika för ett visst inkomstslag eller för vissa skattskyldiga finns i 3 kap. 4–25 §§ LSK.

Skatteverket fastställer årligen formulär för självdeklarationer som är baserade på innehållet i ovan nämnda bestämmelser, varför den uppgiftsskyldighet som följer av bestämmelserna normalt framgår av relevant deklarationsblankett. Även om den skattskyldige deklarerar i enlighet med innehållet i ett sådant formulär kan det naturligtvis finnas ytterligare uppgifter som behövs för att Skatteverket ska kunna göra en riktig materiell bedömning av en skattefråga.

Kompletterande uppgiftsskyldighet

För att tydliggöra den skattskyldiges uppgiftsskyldighet föreskrivs i 3 kap. 1 § 7 p. LSK att en självdeklaration ska innehålla de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att

fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst. Detta innebär att den skattskyldige inte enbart kan nöja sig med att lämna beloppsmässiga uppgifter som direkt framgår av deklarationsblanketten, utan måste även lämna övriga upplysningar som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta korrekta beslut.

I prop. 2001/02:25, s. 162 f., uttrycks detta på följande sätt.

För att en riktig taxering skall kunna ske och därefter ett korrekt beskattningsbeslut skall kunna fattas, måste skattemyndigheten få kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för taxeringen. Uppgiftsskyldigheten är ytterst beroende av den materiella skattelagstiftningen. Den skattskyldige måste kunna styrka kostnader som han drar av, för att det objektivt sett skall kunna fastställas att han har rätt till avdrag för kostnaderna. Likaså måste han upplysa om intäkter som han anser vara skattefria men där det finns ett utrymme för olika uppfattningar i frågan. Uppgiftsskyldigheten enligt punkt 6 kan ha avgörande betydelse när det gäller att bedöma om den skattskyldige har lämnat sådan oriktig uppgift som kan medföra eftertaxering enligt 4 kap. och skattetillägg enligt 5 kap. taxeringslagen (1990:324). Bestämmelsen motsvarar 2 kap. 3 § den gamla lagen.

Innebörden av regleringen i LSK är således att den skattskyldige ska redovisa alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga beslut enligt den materiella lagstiftningen. Skatteverket måste få kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för taxeringen. I RÅ 2003 ref. 4 har RR uttryckt detta på följande sätt.

Detta stadgande innefattar en tämligen långtgående uppgiftsplikt. Det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att skattemyndigheten kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet.

Som exempel på domar varav det framgår att uppgiftsskyldigheten är långtgående kan nämnas RÅ 1998 ref. 58 II och RÅ 2006 ref. 25. I det senare rättsfallet har dock RR inte uttalat huruvida den oriktiga uppgiften består i att den skattskyldige inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet.

Förtryckta uppgifter

Skatteverket ska enligt 4 kap. 2 § LSK före den 15 april under taxeringsåret sända en blankett för allmän självdeklaration med förtryckta uppgifter till den som kan antas vara skyldig att lämna sådan självdeklaration. De förtryckta uppgifterna ska grundas på innehållet i inkomna kontrolluppgifter och övriga förhållanden som verket känner till. Av 3 kap. 3 § LSK framgår att om någon uppgift på en förtryckt blankett för

allmän självdeklaration är felaktig eller saknas, ska den skattskyldige göra den ändring eller det tillägg som behövs. Denna skyldighet gäller även för skattskyldiga som är fysiska personer och som ska redovisa inkomst av näringsverksamhet och för vilka uppgift om ränteintäkter, räntekostnader och pensionssparande förtrycks på den allmänna självdeklarationens första sida även om beloppen rätteligen helt eller delvis ska hänföras till näringsverksamhet. Trots att de uppgifter som förtrycks lämnats av annan än den skattskyldige är han alltså skyldig att upplysa Skatteverket om det finns ett fel i en sådan förtryckt uppgift. Lagstiftaren kan genom denna bestämmelse sägas ha ytterligare förtydligat den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Av förarbetena till 3 kap. 3 § LSK (prop. 2001/02:25 s. 164) framgår att den som underlåter att korrigera felaktigheter och göra nödvändiga kompletteringar kan påföras skattetillägg enligt 5 kap. TL. I avsnitt 2.3 utvecklas närmare i vilka situationer skattetillägg kan tas ut om den skattskyldige felaktigt inte ändrar en förtryckt uppgift.

Brister den skattskyldige i sin uppgiftsskyldighet kan oriktig uppgift föreligga. Således kan skattetillägg tas ut om den skattskyldige underlåter att lämna en uppgift eller upplysning som han är skyldig att lämna eller om han underlåter att ändra en uppgift som förtryckts i självdeklarationen.

**Skatteverkets
tidigare
bedömningar**

Skatteverkets bedömning vid tidigare års taxeringar påverkar inte den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Detta framgår bl.a. av RÅ 1978 1:73 (avdrag för substansminskning) och RÅ 1980 1:52. I sistnämnda rättsfall fann RR att den skattskyldige var deklara-tions-skyldig här i riket och uttalade därvid att hänsyn endast kunde tas till vad som förekommit vid den aktuella taxeringen och att vad TN beslutat eller gjort vid tidigare taxeringar inte hade någon betydelse i sammanhanget. Inte heller det faktum att tillräckliga uppgifter kunnat utläsas av tidigare års deklara-tioner har någon betydelse. I RÅ 1988 not. 312 ansågs således ett fåmansbolag, som yrkat avdrag för förlust från tidigare års taxeringar utan att ha lämnat uppgifter om de förändringar i ägarstrukturen som skett i förhållande till förluståren, ha lämnat oriktig uppgift och att det därvid saknade betydelse att förändringarna kunnat utläsas vid en jämförelse med förlustårens deklara-tioner (jfr även RÅ 1977 ref. 4, RÅ 1981 1:14 I, RÅ 1982 1:3 och RÅ 1999 ref. 59).

**Uppgifter i
tidigare års
deklara-tioner**

Uppgift i fåmansföretags/makes deklaration

Inte heller det förhållandet att Skatteverket, vid en jämförelse med innehållet i ett fåmansföretags deklaration, kunnat upptäcka oriktigheter i en bolagsdelägars deklaration hindrar eftertaxering av delägaren. Detta framgår av RÅ 1987 not. 170 vari RR konstaterade att tillräckliga uppgifter för att åsätta en delägare i ett fåmansbolag en riktig taxering fanns i bolagets deklaration, som samgranskades med delägens deklaration, men att detta inte utgjorde hinder för att eftertaxera delägaren (jfr även RÅ 1984 Aa 205). På samma sätt saknar uppgifter i makes deklaration betydelse för bedömningen av frågan om skattskyldig har lämnat oriktig uppgift såvida inte hänvisning har skett till makens deklaration.

1.5.3 Uppgifter från annan än skattskyldig

Uppgifter för delägare i HB/KB

Av 1 kap. 2 § 2 p. och 3 § 2 p. LSK framgår att svenska handelsbolag i allmän självdeklaration eller i särskilda uppgifter ska lämna uppgifter för delägarnas taxering. Handelsbolag (och kommanditbolag) är skattesubjekt endast vad avser fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionskostnader, särskild löneskatt på pensionsmedel och mervärdesskatt. Vad däremot gäller inkomst av näringsverksamhet och kapital är det i stället delägarna som ska beskattas för sin del av handelsbolagets resultat.

3 kap. 18 § LSK

Vilka uppgifter handelsbolaget ska lämna framgår av 3 kap. 18 § LSK. Av den paragrafen framgår således att handelsbolaget ska lämna

- de uppgifter som avses i 3 kap. 5 § LSK,
- uppgift om delägars andel av bolagets inkomst av varje inkomstslag och näringsverksamhet (dvs. delägaruppgift), samt
- uppgift om delägars andel eller lott i bolaget (dvs. delägaruppgift).

3 kap. 5 § LSK

De uppgifter som ska lämnas enligt 3 kap. 5 § LSK är uppgifter om handelsbolagets

- intäkter, kostnader och bokslutsdispositioner (dvs. uppgifter i resultaträkningen),
- tillgångar, skulder, avsättningar etc. (dvs. uppgifter i balansräkningen),
- justeringar i förhållande till bokföringen (dvs. skattemässiga justeringar), samt

- andra uppgifter om verksamheten som kan vara av betydelse för taxeringen (jfr 3 kap. 1 § 7 p. LSK).

Uppgifter till ledning för delägarers taxering

Uppgifterna i 3 kap. 5 § LSK lämnas av handelsbolaget till ledning för delägarnas taxeringar. Dessa uppgifter, dvs. uppgifter i resultat- och balansräkning (nedan kallade SRU-uppgifter) och skattemässiga justeringar, anses därför ingå i beslutsunderlag avseende delägarers taxering. Fram till och med 1991 års taxering skulle motsvarande uppgifter lämnas av respektive delägare, men från och med 1992 års taxering flyttades uppgiftsskyldigheten över till handelsbolaget. Skälet till detta var att det ansågs tillräckligt att uppgifterna om verksamheten lämnades från ett håll. Följden av att uppgifterna ska anses lämnade för delägarers taxering är att det inte föreligger någon oriktig uppgift om ett fel i en delägarers självdeklaration framgår vid en granskning av de SRU-uppgifter eller de skattemässiga justeringar som lämnats av handelsbolaget (jfr KR:s i Göteborg dom 2000-11-20, mål nr 4307-1999).

HB/KB-delägaruppgifter

När det gäller delägarers andel av handelsbolagets inkomst och andelen eller lotten i bolaget (delägaruppgifterna) är såväl delägaren som bolaget uppgiftsskyldiga. Syftet med uppgiftsskyldigheten för handelsbolaget i detta avseende är att delägarers deklARATION ska kunna kontrolleras. I skattetilläggs-sammanhang ska således dessa uppgifter betraktas som sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som anges i 5 kap. 4 § 2 st. TL. Kan en oriktig uppgift i delägarers självdeklaration rättas med ledning av en sådan uppgift ska därför skattetillägg tas ut med 10 % (se även avsnitt 3.4.1.1).

Nedan ges några exempel på vad som sagts ovan.

Exempel 1

Delägare A redovisar underskott från HB med 750 000 kr. Av bolagets SRU-uppgifter och skattemässiga justeringar framgår emellertid att såväl det bokföringsmässiga som skattemässiga underskottet uppgår till 150 000 kr. Av delägaruppgifterna i HB:s deklARATION framgår att av det skattemässiga underskottet belöper 75 000 kr på delägare A och 75 000 kr på delägare B. Felet i A:s deklARATION kan rättas med ledning av delägaruppgifterna och det kan då tyckas att skattetillägg ska tas ut med 10 %. Emellertid måste det stå klart för Skatteverket, vid en jämförelse av A:s deklARATION och uppgifterna om underskottets storlek i SRU-uppgifterna och de skattemässiga justeringarna i HB:s deklARATION, att A:s deklARATION innehåller ett fel. Mot bakgrund av att SRU-uppgifterna och de skatte-

mässiga justeringarna som bolaget lämnat är att anse som en del av A:s deklARATION, kan Skatteverket vid en normal granskning upptäcka felet, eftersom det inte är möjligt att redovisa ett underskott om 750 000 kr samtidigt som det totala underskottet anges till 150 000 kr. Något skattetillägg kan således inte påföras.

Exempel 2

Ett HB redovisar i SRU-uppgifter och skattemässiga justeringar ett underskott med 500 000 kr. Enligt delägaruppgifterna som bolaget lämnat fördelas underskottet mellan två delägare med 250 000 kr på vardera. En av delägarna redovisar underskott från bolaget med 300 000 kr. I detta exempel finns det inte skäl för Skatteverket att enbart utifrån SRU-uppgifterna och de skattemässiga justeringarna ifrågasätta riktigheten av delägarandel av underskottet. Resultatandelen kan mycket väl vara riktig och motsägs inte av de uppgifter bolaget lämnat. Felet kan däremot rättas med ledning av bolagets delägaruppgifter som är att anse som kontrollmaterial. Skattetillägg ska därför tas ut med 10 %.

Exempel 3

Antag att en delägare i ett HB över huvud taget inte har lämnat någon uppgift i deklARATIONEN om sin resultatandel från bolaget. I ett sådant fall kan Skatteverket normalt inte av HB:s SRU-uppgifter eller skattemässiga justeringar dra slutsatsen att delägarandel innehåller ett fel. Det är först genom att beakta delägaruppgifterna som Skatteverket kan upptäcka att en oriktig uppgift har lämnats och skattetillägg ska då utgå med 10 %.

1.5.4 Notoriska fakta

Notoriska fakta

Uppgiftsskyldigheten enligt 3 kap. 1 § LSK torde inte omfatta s.k. notoriska fakta. Med notoriskt faktum avses omständighet som är allmänt veterlig (jfr 35 kap. 2 § 1 st. RB). Eftersom det endast är de grova dragen av en företeelse eller ett händelseförlopp som kan vara notoriska kan skattskyldiga bara i begränsad omfattning med framgång göra gällande att de inte behövt omnämna en omständighet på grund av att den är allmänt veterlig (se Ekelöf Rättegång IV 6:e uppl. s. 38 f.). Syftet med att tillerkänna notoriska fakta en betydelse motiveras av att det är onödigt att betunga utredningen med omständigheter som är allmänt veterliga.

Reglerna i RB är inte formellt tillämpliga inom taxeringsförfarandet. Dessa regler ger emellertid uttryck för allmänna rättsgrundsatser som är tillämpliga också inom taxeringsförfarandet. Detta innebär att den skattskyldige normalt inte

har någon uppgiftsskyldighet avseende sådant som är att anse som notoriska fakta. Mot bakgrund av att granskningen av en skattskyldigs deklaration numera i princip kan ske var som helst i landet torde med notoriska fakta enbart avses sådana omständigheter som får anses allmänt kända av hela Skatteverket. Således bör omständigheter som är allmänt kända enbart inom en geografiskt avgränsad del av Sverige inte anses som notoriska fakta.

RÅ 1989 not. 368

I RÅ 1989 not. 368 hade ett bolag i deklarationen yrkat och av TN medgetts särskilt investeringsavdrag för en telefonväxel. Bolaget hade beträffande yrkandet endast angett ”Telefonväxel, Televerket” och datum för leverans. Bolaget var emellertid inte berättigat till något särskilt investeringsavdrag, eftersom telefonväxeln inte förvärvats utan enbart förhyrts. I domstolarna gjorde bolaget gällande att förutsättningar för eftertaxering och för påförande av skattetillägg saknades eftersom det fick anses vara allmänt veterligt att telefonväxlar alltid förhyrdes från Televerket. Domstolarna ansåg emellertid att det inte var fråga om ett notoriskt faktum och att bolaget därför, genom de bristfälliga upplysningarna avseende det särskilda investeringsavdraget, kunde eftertaxeras och påföras skattetillägg.

RÅ 1992 not. 3

Däremot ansåg RR i RÅ 1992 not. 3 att den skattskyldiges tillgång till allmänna kommunikationsmedel för resor mellan bostad och arbetsplats var ett förhållande som fick anses allmänt veterligt. Den skattskyldige hade i deklarationen yrkat avdrag för kostnader för bilresor mellan bostad och arbetsplats och han hade därvid endast upplyst om bostadsort, arbetsplats, vägsträckans längd och antal resor. TN följde deklarationen. Den skattskyldige var emellertid inte berättigad till något avdrag för kostnader för bilresor eftersom tillgången till s.k. arbetsbussar medförde att tidsvinsten vid bilresor i betydande grad understeg stipulerade två timmar. Eftertaxering vägrades emellertid med motiveringen att det fick anses allmänt veterligt att det fanns anordnat busstrafik till och från den skattskyldiges arbetsplats som dels passerade den skattskyldiges bostadsort, dels var så anpassad till hans arbetstider att användande av bil vid resorna inte kunde medföra en tidsvinst på två timmar. TN ansågs därför, med ledning enbart av de uppgifter som den skattskyldige lämnat i deklarationen, ha kunnat göra en riktig bedömning av hans yrkande om avdrag för kostnader för bilresorna.

RR:s ställningstagande i målet talar för att RR ansett att begreppet notoriskt faktum har en vidare innebörd än vad doktrinen ger uttryck för. Ett regeringsråd ansåg emellertid att fråga inte var om notoriska fakta och att den skattskyldige därför, genom att inte upplysa om vilka allmänna kommunikationsmedel som stått till buds, framkallat en betydande risk för att hans taxering skulle bli oriktig. Enligt hans mening hade den skattskyldige därför lämnat ett oriktigt meddelande. En avgörande faktor för majoritetens ståndpunkt torde ha varit att det var s.k. arbetsbussar som var tillgängliga för den skattskyldiges resor mellan bostad och arbetsplats. RR:s bedömning kan antas ha varit att ledamöterna i TN i detta fall hade kännedom om just de arbetsbussar som fanns inom nämndens geografiska område. Med hänsyn till att bildandet av Skatteverket medfört att de skattskyldigas deklarationer kan komma att granskas var som helst i landet torde rättsfallet numera sakna prejudikatvärde.

1.5.5 Omständighet som inträffat efter deklarationens ingivande

Upplysningsskyldigheten i 3 kap. 1 § 7 p. LSK omfattar inte sådana omständigheter som inträffat efter tidpunkten för deklarationens ingivande. Detta torde gälla även i fall då den skattskyldige vid deklarationstidpunkten med viss säkerhet känner till att en för taxeringen väsentlig händelse kommer att inträffa efter ingivandet av deklarationen.

RÅ 1980 1:3

I RÅ 1980 1:3 uppgav den skattskyldige i bilaga till deklarationen för 1974 års taxering att han på grund av sjukdom sålt samtliga mjölkkor, att intäkten härav betraktats som realisation och att den därför inte tagits upp som inkomst samt att verksamheten för närvarande enbart var inriktad på köttproduktion. TN följde deklarationen. Redan under 1975 skaffade den skattskyldige emellertid en ny mjölkdjursbesättning. Eftertaxering vägrades med motiveringen att den skattskyldige inte kunde anses ha lämnat något oriktigt meddelande utan endast redovisat sin uppfattning om bedömningen av en rättsfråga. Domstolarna synes ha ansett att det inte kunde bevisas att den skattskyldige vid deklarationens avlämnande hade för avsikt att ånyo börja med mjölkproduktion. Han hade därför inte lämnat någon oriktig uppgift i deklarationen. Den omständigheten att han senare kom på andra tankar medförde inte att de tidigare lämnade uppgifterna kunde anses oriktiga.

RÅ 1986 ref. 98

Ett rättsfall som också är av intresse när det gäller omfattningen av skattskyldigs uppgiftsskyldighet är RÅ 1986 ref. 98. I rättsfallet hade den skattskyldige under 1976 avyttrat en fastighet med en realisationsvinst om 55 372 kr. I september 1977 förvärvade han en ersättningsfastighet som han avyttrade i november 1978. Han ansökte hos länsskatterätten om uppskov med beskattningen av hela realisationsvinsten för den 1976 avyttrade fastigheten och beviljades i beslut den 17 maj 1979 uppskov i enlighet med ansökningen. I 1979 års deklaration redovisades försäljningen av ersättningsfastigheten. Eftersom deklarationen för 1979 års taxering ingavs innan något beslut om uppskov fanns reducerade den skattskyldige, helt riktigt, inte omkostnadsbeloppet i realisationsvinstberäkningen för ersättningsfastigheten med något uppskovsbelopp. Han upplyste inte heller i deklarationen om sin uppskovsansökan. TN följde hans deklaration. Såväl LR som KR ansåg att den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift genom att inte lämna några uppgifter beträffande uppskovsmålet. RR, som undanröjde åsatt eftertaxering, yttrade bl.a. följande.

Då Åke P avlämnade självdeklaration år 1979 och därvid redovisade försäljningen av ersättningsfastigheten hade länsskatterätten ännu inte fattat beslut med anledning av ansökningen om uppskov. Nedsättning av omkostnadsbeloppet enligt vad som anges i nämnda lagrum skulle därför inte ske. Någon skyldighet för Åke P att upplysa om ansökningen har inte förelegat, vare sig enligt 23, 25 eller 25 b §§ taxeringslagen jämfört med då gällande formulär till deklarationsblanketter eller eljest. Inte heller har Åke P varit pliktig att upplysa taxeringsmyndigheterna om det beslut om uppskov som han enligt egen uppgift fick del av i juli 1979. Eftersom Åke P sålunda varken lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna uppgift som han varit skyldig att lämna saknas förutsättning för eftertaxering.

Skälet till att RR ansåg att någon uppgiftsskyldighet inte förelåg beträffande uppskovsansökan torde vara att en uppgift härom inte kunnat medföra någon ändring av den redovisade realisationsvinsten för ersättningsfastigheten, eftersom denna var riktigt angiven vid tidpunkten för ingivandet av deklarationen. TN:s ovetskap i detta hänseende saknade således betydelse för åsättande av en riktig taxering. Däremot innebar TN:s bristande kännedom om uppskovsbeslutet att realisationsvinsten bestämdes till för lågt belopp. RR ansåg emellertid att den skattskyldige inte heller var skyldig att upplysa om detta beslut. Skälet härtill torde vara att RR gett 31 § 1 mom. GTL (jfr 3 kap. 1 § 7 p. LSK) den innebörden att

den i bestämmelsen angivna uppgiftsskyldigheten inte omfattar sådana omständigheter som inträffat efter tidpunkten för deklarationens ingivande, i vart fall om de nya omständigheterna är hänförliga till beslut av taxeringsmyndighet eller domstol.

RÅ 1999 not. 73

Ytterligare ett rättsfall av intresse i detta sammanhang är RÅ 1999 not. 73 vari RR ansåg att den skattskyldige inte varit skyldig att i deklarationen uppge att han väckt talan om s.k. dold äganderätt till en fastighet och att han därmed inte kunde anses ha lämnat oriktig uppgift. Den skattskyldige hade inte i deklarationen avseende 1988 års taxering lämnat någon uppgift om att han var delägare i en fastighet som hade avyttrats. Formellt ägdes fastigheten av den skattskyldiges f.d. hustru. Däremot hade den skattskyldige redan den 22 december 1986 ansökt om stämning av sin f.d. hustru om bättre rätt till fastigheten. Processen resulterade i maj 1991 i en förlikning som innebar att fastigheten skulle vara samägd av dem med hälften vardera. Genom denna förlikning ansåg SKM att den skattskyldige var delägare till fastigheten redan vid försäljningstidpunkten år 1987 och ansökte därför i LR om eftertaxering.

I domskälen uttalar RR att i rättspraxis har dold äganderätt i vissa fall godtagits som grund för taxeringen, men normalt måste man utgå från att ägarförhållandena, sådana de antecknats hos inskrivningsmyndigheten, överensstämmer med de verkliga förhållandena. Först om det står klart att denna uppgift är felaktig, bör den kunna frångås. Utredningen bör utvisa att en talan vid allmän domstol med stor sannolikhet skulle vinna bifall. I detta fall menade dock RR att frågan om den skattskyldige vid tidpunkten för deklarationens avlämnande hade någon dold äganderätt till fastigheten kunde bedömas som så oviss att han i vart fall inte ansågs skyldig att i 1988 års deklaration lämna uppgifter om fastighetsförsäljningen. Han var heller inte skyldig att lämna uppgift om att han 1986 väckt talan om bättre rätt till fastigheten av det skälet att denna uppgift inte kunde anses ha varit av omedelbar relevans för beräkning av taxerad och beskattningsbar inkomst vid 1988 års taxering.

RÅ 1999 not. 73 synes bekräfta att uppgiftsskyldigheten är begränsad till sådana förhållanden som föreligger vid tidpunkten för deklarationens inlämnande och som har betydelse för taxeringen. Pågående förhållanden eller senare inträffade förhållanden som vid deklarationstidpunkten inte

ska påverka beskattningen synes inte ligga inom ramen för uppgiftsskyldigheten.

De två närmast ovan redovisade rättsfallen avser sådana situationer där det vid tidpunkten för deklarationens avlämnande fanns bakomliggande ej avgjorda mål hos domstol och där utgången i dessa mål senare kunde få betydelse för en skattefråga vid inkomsttaxeringen. Härifrån ska den situationen skiljas att den skattskyldige i deklarationen grundar sina uppgifter på ett beslut som senare visar sig vara felaktigt på den grunden att den skattskyldige i det ärendet har lämnat felaktiga uppgifter. En sådan situation föreligger om den skattskyldige i en deklaration till ledning för fastighetstaxeringen har lämnat felaktiga uppgifter som leder till att ett för lågt taxeringsvärde åsätts och att det felaktiga taxeringsvärdet också leder till för låg fastighetsskatt och förmögenhetsskatt. Visserligen skulle den skattskyldige kunna hävda att han vid deklarationstidpunkten följt det beslut som Skatteverket fattat om fastighetens taxeringsvärde, men eftersom detta värde byggde på felaktiga uppgifter från den skattskyldige får han även anses ha lämnat motsvarande felaktiga uppgifter till ledning för inkomsttaxeringen, varför oriktig uppgift får anses vara lämnad.

Slutsats

Den skattskyldige har en omfattande uppgiftsskyldighet. Förutom särskilt i LSK angivna uppgifter ska den skattskyldige lämna de ytterligare upplysningar som Skatteverket behöver för att kunna sätta in uppgifterna i sitt rätta sammanhang och kunna åsätta en riktig taxering. Uppgiftsskyldigheten gäller även uppgifter som förtryckts i den allmänna självdeklarationen och som lämnas in av den skattskyldige. Undantag från uppgiftsskyldigheten gäller s.k. notoriska fakta och upplysning om sådana omständigheter som inträffat efter deklarationens ingivande. Brister den skattskyldige i sin uppgiftsskyldighet kan oriktig uppgift anses föreligga och skattetillägg tas ut. Trots brister i den skattskyldiges uppgiftslämnade anses i vissa fall ändå inte oriktig uppgift föreligga utan i stället anses den skattskyldige ha framställt ett oriktigt yrkande. Detta är fallet när de i och för sig ofullständiga uppgifterna innebär att det uppkommer en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. I det nästföljande avsnittet redogörs närmare för när sådan utredningsskyldighet kan uppkomma.

**Gränsdragning
oriktig uppgift –
oriktigt yrkande**

1.6 Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

1.6.1 Inledning

I avsnitt 1.4 har redogjorts för vad som avses med Skatteverkets allmänna utredningsskyldighet, som regleras i 3 kap. 1 § TL, och hur denna skiljer sig från den särskilda utredningsskyldighet som har betydelse vid bedömningen av om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift eller framställt ett oriktigt yrkande. Eftersom det enbart är oriktiga uppgifter som kan medföra skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL måste det därför göras en bedömning av om det, förutom en allmän utredningsskyldighet, även uppkommit en särskild utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift föreligger.

Gränsen mellan vad som utgör oriktig uppgift i sak och oriktigt yrkande som utlöser den särskilda utredningsskyldigheten är inte knivskarp och i många fall mycket svår att dra. Viss ledning beträffande gränsdragningen kan hämtas i uttalanden i prop. 1955:160 (s. 162), prop. 1971:10 (s. 266) och prop. 1977/78:136 (s. 145). Av nämnda förarbetsuttalanden kan följande slutsatser dras. För att det ska vara fråga om ett oriktigt yrkande krävs att yrkandet framgår av deklarationen eller någon annan skriftlig handling lämnad till ledning för taxeringen. Yrkandet får således inte vara dolt i underlaget för deklarationen, t.ex. i bokföringen. Vidare måste den skattskyldige åtminstone i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Har den skattskyldige redovisat de föreliggande sakförhållandena på ett korrekt sätt men gjort en felaktig bedömning av taxeringsfrågan föreligger inte en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande.

Ett oriktigt yrkande föreligger också om uppgifterna i deklarationen visserligen varit ofullständiga men det av övriga uppgifter i deklarationen eller andra skriftliga handlingar som lämnats av den skattskyldige till ledning för taxeringen framgår att uppgifterna är motstridiga. Oriktigt yrkande kan också föreligga om det finns uppenbara brister i deklarationen.

Gränsen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är särskilt svår att dra när den skattskyldige lämnat ofullständiga uppgifter eller uppgifter som är delvis motstridiga eller svårtolkade. I sådana situationer kan det avgörande för om en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande ska anses föreligga

sägas vara med vilken tydlighet bristerna i uppgiftslämnandet framgår, dvs. hur stor risken är för att Skatteverket vilseleds. Framstår behovet av ytterligare upplysningar som uppenbart är naturligtvis risken för vilseledande av Skatteverket obetydlig. Den skattskyldige anses då, trots bristerna i uppgiftslämnandet, inte ha lämnat någon oriktig uppgift. Som en förutsättning gäller dock att den skattskyldige inte lämnat någon oriktig uppgift i sak avseende förhållanden av relevans för frågans bedömning. Har bristerna varit omöjliga att utläsa av deklARATIONEN, kan naturligtvis Skatteverket inte anses ha brustit i utredningsskyldigheten i något avseende, utan det är i stället den skattskyldige som har brustit i sin uppgiftsskyldighet. Svårigheten i gränsdragningen mellan oriktiga uppgifter och oriktiga yrkanden kan därför något förenklat sägas vara att avgöra när bristerna i den skattskyldiges uppgifter är så tydliga att en utredningsskyldighet som har betydelse för uttag av skattetillägg uppkommer för Skatteverket.

**Bedömning
i två steg**

Frågan om Skatteverkets utredningsskyldighet i skattetilläggs-sammanhang har prövats i ett relativt stort antal avgöranden av RR. Framförallt av domar under senare år kan, utöver ovan-nämnda slutsatser, den slutsatsen dras att bedömningen av om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift ska prövas i två steg. Först ska en prövning göras av om den skattskyldige har lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter i sin deklARATION. Om så är fallet ska därefter en bedömning göras av om övriga uppgifter i deklARATIONEN tillsammans med den felaktiga eller ofullständiga uppgiften borde ha väckt Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet. I nedanstående avsnitt redogörs för flertalet av dessa domar.

**Avsnittets
fortsatta struktur**

Nedanstående avsnitt är strukturerade på följande sätt. Närmast följande avsnitt behandlar de situationer när den skattskyldige lämnar alla relevanta uppgifter eller inga uppgifter alls. Därefter behandlas den situationen att den skattskyldige lämnar falska uppgifter. I de därpå följande avsnitten redogörs för vad som gäller när den skattskyldige inte lämnar eller lämnar bristfälliga sidoupplysningar och när det är uppenbart att nödvändiga uppgifter eller upplysningar saknas. Slutligen behandlas situationer där det finns motstridiga uppgifter i deklARATIONEN samt där uppgifterna i deklARATIONEN avviker från vad som är normalt för skattskyldiga i motsvarande situation.

1.6.2 Alla relevanta uppgifter/inga uppgifter alls

Korrekta och fullständiga uppgifter

Har den skattskyldige lämnat alla nödvändiga uppgifter för att Skatteverket ska kunna fatta ett riktigt beslut men gjort en felaktigt rättslig bedömning föreligger ett oriktigt yrkande (öppet yrkande) och inte en oriktig uppgift. Som exempel på ett sådant oriktigt yrkande kan nämnas att den skattskyldige helt öppet yrkar avdrag för amortering på ett lån. Godtas ett sådant öppet yrkande av Skatteverket kan vid senare rättelse av taxeringen skattetillägg på grund av oriktig uppgift inte påföras. Ansvar för den felaktiga taxeringen åvilar nämligen i ett sådant fall Skatteverket och inte den skattskyldige.

”Uppgiftsplitning”

Om Skatteverket har fått korrekt och tillräcklig information för att kunna åsätta en riktig taxering medför sådana omständigheter som att den skattskyldige använt felaktig blankett eller lämnat uppgifterna under felaktig rubrik inte att han ska anses ha lämnat en oriktig uppgift. Detta innebär emellertid inte att en skattskyldig ska anses ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet så snart de ingivna deklarationshandlingarna totalt sett innehåller de uppgifter som behövs för att den skattskyldige ska kunna åsättas en riktig taxering. För att uppgiftsskyldigheten ska anses fullgjord torde nämligen krävas att uppgifterna och dess innebörd framgår med sådan tydlighet att Skatteverket vid en normalt noggrann granskning av deklarationen bör upptäcka uppgifterna och kunna placera dem i sitt rätta sammanhang. I prop. 1971:10, s. 266, uttalas ett krav på en öppen redovisning av tveksamma frågor. I detta torde ligga, inte bara en skyldighet att lämna uppgifterna, utan även ett krav på att uppgifterna lämnas på ett sådant sätt att innebörden och sammanhanget tydligt framgår. Det kan således inte anses ingå i en normalt noggrann granskning att Skatteverket ska ”lägga pussel” för att utröna om samband finns mellan olika uppgifter i deklarationen, vilket blir fallet om t.ex. den skattskyldige på olika ställen i deklarationshandlingarna redovisar sakfakta, som måste ställas samman för att ge en riktig bild av ett yrkande, utan att samtidigt markera att de olika uppgifterna ska ses i ett sammanhang, s.k. uppgiftsplitning. Om det i ett sådant fall saknas ett klart framställt yrkande och uppgifterna dessutom lämnas i irrelevanta sammanhang, är det än mer klart att uppgiftsskyldigheten inte kan anses vara fullgjord.

Inga uppgifter alls

Har den skattskyldige, trots att han har haft beskattningsbara inkomster, inte lämnat några uppgifter över huvud taget avseende dessa inkomster, föreligger oriktig uppgift. Ett annat typexempel på oriktig uppgift är att den skattskyldige, utan att

upplysa något härom i deklARATIONEN, i bokföringen kostnadsfört en utgift, som han visserligen haft, men som inte är avdragsgill. Någon uppgift som kan tillskapa en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket finns normalt inte i de nämnda situationerna (jfr RÅ 2006 ref. 25 och RÅ 1983 1:64). Som framgår av följande avsnitt kan dock i vissa fall, trots att en översiktlig granskning inte ger vid handen att det finns ett fel i deklARATIONEN, en särskild utredningsskyldighet föreligga för Skatteverket. Så kan vara fallet om det är uppenbart att en uppgift saknas eller att avsaknaden av en uppgift strider mot någon uppgift som lämnats i deklARATIONEN.

Mervärdesskatt i självdeklARATION

I RÅ 2002 ref. 46 fann RR att en skattskyldig som felaktigt inte redovisat någon mervärdesskatt i sin självdeklARATION skulle påföras skattetillägg som beräknades på skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt. Av deklARATIONEN framgick att den skattskyldige hade en mervärdesskatteskuld om 7 405 kr.

I domen uttalade RR helt kort att den skattskyldige, genom sin underlåtenhet att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i självdeklARATIONEN, hade lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör grund för att påföra skattetillägg. Någon särskild utredningsskyldighet för SKM hade således inte uppkommit.

Under 2004 har RR meddelat ett antal domar vari omständigheterna i allt väsentligt överensstämde med dem som var aktuella i RÅ 2002 ref. 46. I flera av målen gjordes från de skattskyldiga gällande att det uppkommit en utredningsskyldighet för SKM eftersom det i deklARATIONSMATERIALET funnits uppgifter om en mervärdesskatteskuld eller en mervärdesskattefordran. I RÅ 2004 not. 78 uttalade RR bl.a. följande.

RÅ 2004 not. 78

Bolaget redovisade inte någon utgående eller ingående mervärdesskatt i den särskilda självdeklARATIONEN till ledning för 1998 års taxering. Däremot framgick av räkenskaps-schemat att bolaget hade en mervärdesskattefordran och en mervärdesskatteskuld. På begäran av skattemyndigheten redovisade bolaget den utgående och den ingående mervärdesskatten. De av bolaget lämnade uppgifterna godtogs av skattemyndigheten. – Genom sin underlåtenhet att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i självdeklARATIONEN har bolaget lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör grund för att påföra skattetillägg. Det förhållandet att räkenskaps-schemat i deklARATIONEN utvisat att bolaget haft en mervärdesskatteskuld medför inte att något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras kan anses ha uppkommit för skattemyndigheten.

Det faktum att en skattskyldig underlåtit att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i självdeklarationen samtidigt som det i deklarationen funnits en mervärdesskattefordran eller en mervärdesskatteskuld har således inte inneburit att det förelegat en sådan motstridighet eller uppenbar brist att det uppkommit en särskild utredningsskyldighet för SKM. Att det inte redovisats någon utgående och ingående mervärdesskatt i självdeklarationen kan ha olika förklaringar. Den mest närliggande förklaringen är att beloppen redovisats i en skattedeclaration. Av de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering framgår ju inte om mervärdesskatten ska redovisas i skattedeclaration. Vidare skulle mervärdesskatteuppgifter som redovisats i räkenskapsschemat kunnat avse annat beskattningsår än det aktuella. Deklarationen kunde således mycket väl ha varit riktig. I förhållande till vad som var fallet i RÅ 2003 ref. 22 (jfr avsnitt 1.6.6) har frånvaron av uppgifter i angivna rutor inte framstått som så anmärkningsvärda att den särskilda utredningsskyldigheten uppkommit.

RR har i flera senare meddelade domar avseende oredovisad mervärdesskatt, bl.a. RÅ 2005 not. 75, gjort samma bedömning som i RÅ 2004 not. 78.

1.6.3 Falska uppgifter

Ett typexempel på när en särskild utredningsskyldighet inte föreligger för Skatteverket är när den skattskyldige lämnar falska uppgifter, t.ex. genom att göra avdrag för kostnader som han inte haft, såsom avdrag för resekostnader i tjänsten, trots att arbetsgivaren betalat samtliga sådana kostnader. En falsk uppgift föreligger också t.ex. om den skattskyldige vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet redovisat värde av bostadsförmån i den egna hyresfastigheten med för lågt belopp och därvid uppgett att han haft en bostad om två rum och kök på 65 kvm, medan han i verkligheten haft en bostad om fyra rum och kök på 95 kvm.

När det gäller falska uppgifter torde det inte uppkomma några större problem avseende rekvisitet oriktig uppgift. Har en skattskyldig lämnat en falsk uppgift torde han så gott som undantagslöst också ha lämnat en oriktig uppgift enligt 5 kap. 1 § TL. För att en falsk uppgift inte ska anses vara en oriktig uppgift torde krävas att det, på grund av uppgiften i sig eller den skattskyldiges redovisning i övrigt, varit så uppenbart för Skatteverket att uppgiften är felaktig att verket kunnat bortse från den.

RÅ 1987 ref. 171

I RÅ 1987 ref. 171 hade den skattskyldige yrkat avdrag för avsättning till allmän investeringsfond och felaktigt uppgett att inbetalning gjorts till Riksbanken. En förutsättning för avdragsrätt var att ett belopp motsvarande halva avsättningen inbetalats till Riksbanken. Genom att bolaget i strid med det rätta förhållandet påstått att inbetalning gjorts ansågs bolaget ha lämnat oriktig uppgift. Rättsfallet kan jämföras med snarlika RÅ 1981 1:25, i vilket RR inte ansåg att oriktig uppgift lämnats, samt med RÅ 1982 Aa 38, i vilket majoriteten inte ansåg att oriktig uppgift lämnats. I RÅ 1981 1:25 hade den skattskyldige inte påstått att inbetalning gjorts till Riksbanken. I RÅ 1982 Aa 38 ansågs motstridiga uppgifter föreligga i deklARATIONEN. Rättsfallen kommenteras närmare i avsnitt 1.6.6 resp. 1.6.7.

1.6.4 Sidupplysningar enligt 3 kap. 1 § 7 p. LSK saknas

1.6.4.1 Inledning

Nödvändiga sidupplysningar

Den skattskyldige har en skyldighet att redovisa alla de uppgifter som behövs för att en riktig taxering ska kunna åsättas. Kravet gäller oavsett om uppgifterna följer av deklara-tionsblanketterna eller inte. I 3 kap. 1 § LSK finns generella bestämmelser om vad en självdeklARATION ska innehålla. I sammanhanget är särskilt punkten 7 av intresse. Enligt den punkten ska den skattskyldige lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst. Lämnar inte den skattskyldige en sådan sidoupp-lysning kan oriktig uppgift föreligga. Avgörande för bedöm-ningen av om oriktig uppgift lämnats är om bristen i uppgiftslämnandet medfört att en särskild utredningsskyldighet uppkommit för Skatteverket.

I de följande avsnitten redogörs för ett antal rättsfall vari avsaknaden av sidupplysningar ansetts utgöra oriktig uppgift respektive vari oriktig uppgift inte ansetts föreligga trots brister i uppgiftslämnandet.

1.6.4.2 Oriktig uppgift har ansetts föreligga

RÅ 1979 Aa 84

Som ett typfall där avsaknaden av sidupplysningar har medfört att den skattskyldige ansetts ha lämnat oriktig uppgift kan nämnas RÅ 1979 Aa 84. Den skattskyldige hade i deklARATIONEN redovisat traktamentsersättning från arbets-givaren med visst belopp och gjort avdrag för ökade levnads-

kostnader med motsvarande belopp. Han lämnade därvid inte någon uppgift om vilka förrättningsorter som arbetet utförts på. TN följde deklARATIONEN. Vid en taxeringsrevision framkom att den skattskyldige enbart arbetat på sin vanliga verksamhetsort och således inte varit berättigad till något avdrag. KR ansåg att den skattskyldige, genom att yrka avdrag för ökade levnadskostnader utan att upplysa om var förrättningarna ägt rum, gett sken av att han arbetat utanför sin vanliga verksamhetsort och att han under alla omständigheter inte gett TN tillräckliga uppgifter för en riktig bedömning av avdragsyrkandet. RR gjorde inte någon ändring i KR:s dom (se även RÅ 1976 ref. 11 och RÅ 1977 ref. 19). I RÅ 1980 1:60 ansågs den skattskyldige, som yrkade avdrag för kostnader för reparation och underhåll av fastighet, ha brutit i sin uppgiftsskyldighet genom att inte med ritningar eller arbetsbeskrivningar redovisa arten av de arbeten som utförts på byggnaden.

RÅ 1987 ref. 46

Även i RÅ 1987 ref. 46 ansågs den skattskyldige ha brutit i sin uppgiftsplikt. I rättsfallet var det fråga om eftertaxering för inkomst av rörelse för taxeringsåren 1979 och 1981 avseende försäljning av en fastighet under 1978 och en fastighet under 1980 som redovisats i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. KR fann att den skattskyldige från och med försäljningen av en viss fastighet under 1977 fick anses ha bedrivit handel med fastigheter. Inkomst av denna och senare fastighetsöverlåtelse skulle därför hänföras till inkomst av rörelse. KR yttrade beträffande förutsättningarna för eftertaxering följande.

Av utredningen framgår att Matz E i sin självdeklaration för resp. beskattningsår redovisat sitt innehav av fastigheter på därför avsett formulär (blankett F2). Matz E har redovisat samtliga sina fastighetsöverlåtelse såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Varken självdeklarationerna eller de därvid fogade handlingarna innehåller sådana upplysningar rörande omfattningen eller beskaffenheten av Matz E:s fastighetsaffärer som skulle ha möjliggjort en bedömning av frågan om rätt inkomstslag. Genom att redovisa verksamheten på detta ofullständiga sätt har Matz E lämnat sådant oriktigt meddelande till ledning för sin taxering som enligt 114 § taxeringslagen utgör grund för eftertaxering.

RR gjorde inte någon ändring i KR:s dom.

Den skattskyldiges upplysningar i deklARATIONERNA för taxeringsåren 1979 och 1981, avseende den till respektive taxeringsår hänförliga fastighetsförsäljningen, har i och för sig varit korrekta. Uppgifterna i respektive deklARATIONER har

emellertid inte gett TN anledning att ifrågasätta den skattskyldiges redovisning av respektive försäljning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, utan uppgifterna har i stället entydigt talat för att redovisningen varit riktig. Det har då saknats anledning för TN att företa någon utredning beträffande försäljningarna. Det är i stället den skattskyldige som varit skyldig att i deklarationen för respektive taxeringsår upplysa även om tidigare fastighetsförsäljningar, eftersom TN endast med ledning av sådana upplysningar skulle ha kunnat göra en bedömning av frågan om rätt inkomstslag.

RÅ 1996 ref. 1

I RÅ 1996 ref. 1 ansåg RR att ett bolag, som yrkat avdrag för lämnad aktieutdelning enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning utan att upplysa om hur avdraget beräknats, lämnat sådant oriktigt meddelande att eftertaxering kunde ske. Även i RÅ 1998 ref. 58 II ansågs ett bolag ha brustit i sin uppgiftsskyldighet. Bolaget hade yrkat avdrag för värdeminskning på leasinginventarier utan att lämna sådana upplysningar att SKM kunde bedöma de bakomliggande transaktionernas verkliga innebörd (se även RÅ 1987 ref. 44 och RÅ 1995 not. 83).

RÅ 1986 ref. 93
RÅ 1999 ref. 59

Andra rättsfall av intresse är RÅ 1986 ref. 93 och RÅ 1999 ref. 59. I det förstnämnda rättsfallet hade den skattskyldige underlåtit att, vid beräkning av intäkt av fastighet som redovisats enligt konventionell metod, uppge att lägenheter hyresfritt upplåtits till närstående. I RÅ 1999 ref. 59 hade ett bolag i sin deklaration 1994 yrkat avdrag för underskott från föregående år utan att samtidigt lämna upplysning om att bolaget erhållit ackord beskattningsåret 1992.

**Kunskap om
skattelagstift-
ningen**

Av RR:s domar framgår att det ställs stora krav på den skattskyldige vid bedömningen av om uppgiftsskyldigheten fullgjorts. Den skattskyldige måste ha relativt goda kunskaper om skattelagstiftningen och rättspraxis för att veta vilka uppgifter som är relevanta och som behövs för att uppgiftsskyldigheten ska anses fullgjord. Som exempel på rättsfall varav detta framgår kan nämnas RÅ 1989 ref. 32 och ref. 44.

RÅ 1989 ref. 32

I RÅ 1989 ref. 32 ansågs den skattskyldige ha lämnat oriktig uppgift genom att i deklarationen yrka avdrag för värdeminskning för skog utan att upplysa om ett partiellt arvskifte som hade väsentlig betydelse för bedömning av avdragsrätten.

RÅ 1989 ref. 44

I RÅ 1989 ref. 44 ställde RR krav på att den skattskyldige skulle ha kunskap om rättspraxis rörande räntefria lån. I rättsfallet hade den skattskyldige, som var medlem i en frikyrko-

församling, tagit ett banklån på sedvanliga villkor och sedan, utan att betinga sig ränta, överlämnat medlen till församlingen. Församlingen förband sig att fullgöra amorteringarna på banklånet medan den skattskyldige skulle betala räntan på lånet. I sin deklaration redovisade den skattskyldige låneskulden samt yrkade avdrag för erlagd ränta på lånet. Däremot nämnde han inte något om transaktionen med församlingen. RR fann, bl.a. mot bakgrund av att den skattskyldige saknade avdragsrätt för sedvanliga bidrag till församlingen, att han skulle beskattas för en beräknad ränta på de till församlingen överlämnade medlen samt att rättelse av hans taxering skulle ske genom eftertaxering. RR torde därvid ha ansett att, även om det inte uttryckligen uttalas i domen, den skattskyldiges oriktiga meddelande bestod i hans underlåtenhet att lämna upplysningar om transaktionen med församlingen. Att märka är emellertid att, enligt rättspraxis, den omständigheten att en innehavare av en fordran underlåter att betinga sig ränta i sig inte utgör skäl för att anse honom ha åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om det genom efterskänkandet av räntan får anses ha skett en sådan överföring av medel som har särskild betydelse i skattehänseende. I rättsfallet har den skattskyldige således bort inse att det i hans fall var fråga om en sådan överföring av medel till församlingen som var av särskild betydelse i skattehänseende och att det därför förelåg behov av upplysningar om transaktionen med församlingen.

Ett annat rättsfall som är intressant i detta sammanhang är RÅ 1977 ref. 4 som gäller avdrag för förlust utan upplysning om ändrade ägarförhållanden. Även RÅ 1976 ref. 155 (representationsavdrag), RÅ 1989 ref. 32 (skogsavdrag) och RÅ 1980 1:60 (reparationskostnader) är av intresse.

1.6.4.3 Oriktig uppgift har inte ansetts föreligga

RÅ 1967 ref. 50

I RÅ 1967 ref. 50 hade den skattskyldige i deklarationen redovisat inkomst av annan fastighet enligt konventionell metod på därför avsedd blankett, i stället för rätteligen enligt schablonmetoden. RR fann att tillräckliga uppgifter lämnats för åsättande av en riktig taxering och vägrade därför eftertaxering.

RÅ 1975 ref. 84

Samma utgång blev det i RÅ 1975 ref. 84, som gäller skattetillägg. Omständigheterna var sådana att ett bolag, som på beskattningsårets sista dag sålt en fastighet, underlåtit att redovisa garantibelopp för fastigheten, men på blanketten för

beräkning av realisationsvinst på fastigheten angett datum för försäljningen. RR ansåg att bolaget inte kunde anses ha lämnat en oriktig uppgift. I detta fall torde RR ha ansett att den utredning som fanns i deklARATIONEN angående försäljningen av fastigheten varit tillräcklig för att TN skulle ha kunnat åsätta en riktig taxering beträffande garantibeloppet.

RÅ 1973 Fi 922

I RÅ 1973 Fi 922 hade den skattskyldige, i en till deklARATIONEN fogad årsredovisning, öppet redovisat en realisationsförlust vid aktieförsäljning som en omkostnad i sin rörelseverksamhet. Däremot hade den skattskyldige inte bifogat någon realisationsvinstberäkning till deklARATIONEN och inte heller på annat sätt upplyst om förlusten på deklARATIONEN-blanketten. TN följde deklARATIONEN varigenom avdrag felaktigt kom att medges för realisationsförlusten. Med hänsyn till uppgifterna i årsredovisningen ansågs den skattskyldige inte ha lämnat något oriktigt meddelande (se även RÅ 1973 Fi 601, RÅ 1978 Aa 57 och RÅ 1982 Aa 76).

RÅ 2004 not. 98

I RÅ 2004 not. 98 hade den skattskyldige i sin självdeklARATION 1999 under rubriken ”Allmänt avdrag” yrkat avdrag för underskott av näringsverksamhet, som får kvittas mot förvärvsinkomst, med 145 637 kronor. Den skattskyldige hade tagit upp ett lika stort belopp under rubriken ”Näringsverksamhet” i den ruta som avsåg underskott av aktiv näringsverksamhet i handelsbolag.

RR anförde att det allmänna avdraget för underskott av aktiv näringsverksamhet, enligt 46 § 1 mom. KL, var begränsat till 100 000 kr såvida det inte var fråga om underskott från litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet. RR anförde vidare.

I K. A:s deklARATION fanns inga som helst hållpunkter för antagandet att underskottet kunde härröra från sådan verksamhet. Redan denna omständighet medför att det framstår som närmast uteslutet att det yrkade avdraget skulle ha godtagits av skattemyndigheten utan närmare utredning. K. A. har, sedan skattemyndigheten vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring, lämnat klargörande besked angående det nu aktuella beloppet. Med hänsyn härtill kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga.

I detta fall har RR närmast bortsett från möjligheten att det allmänna avdraget kunnat avse underskott från litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (i denna del bör nämnas att handelsbolagets firma var ”Karinns Parfymeri HB”). Hade det inte varit möjligt att bortse ifrån detta hade

avdraget kunnat vara riktigt. Genom att domstolen ansåg sig kunna utesluta att det var fråga om underskott från litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet har avdraget lagligen inte kunnat vara större än 100 000 kr. Eftersom avdraget översteg högsta möjliga belopp har det uppkommit en utredningsskyldighet avseende hela det yrkade avdraget om 145 637 kr.

Att Skatteverket borde ha uppmärksammat att avdraget översteg 100 000 kr är en sak. Däremot fanns det inte någon egentlig anledning för Skatteverket att misstänka att avdraget upp till 100 000 kr inte var korrekt (avdraget vägrades därför att utredningen gav vid handen att verksamheten startats före 1995). Det skulle således kunna göras gällande att det förelegat en oriktig uppgift uppgående till 100 000 kr och att beloppet därutöver (45 637 kr) var ett riktigt yrkande. RR har dock inte ansett att avdraget ska spjälkas upp på detta sätt.

Eftersom det även fanns andra uppgifter i deklARATIONEN som var felredovisade (den skattskyldige hade tagit upp avdragsbeloppet på två ställen i deklARATIONEN) är det svårt att dra allt för långtgående slutsatser av detta mål.

1.6.5 Skattskyldig har lämnat vissa sidoupplýsningar

Om den skattskyldige, utöver de uppgifter som följer av deklARATIONSBANKETTERNA, lämnat vissa uppgifter, torde kraven på Skatteverkets utredningsskyldighet, såväl den allmänna som den som har betydelse för om skattetillägg kan tas ut, öka. Har således den skattskyldige lämnat vissa sidoupplýsningar, t.ex. genom en notering i deklARATIONEN eller genom en bilagd skrivelse, höjs kraven på att Skatteverket utreder frågan. En förutsättning för att den skattskyldige inte ska anses ha lämnat oriktig uppgift är dock att upplýsningarna inte innehåller någon oriktig uppgift i sak eller att upplýsningarna är vilseledande eller missvisande.

RA 2004 not. 184

I RA 2004 not. 184 hade den skattskyldige vid beräkning av anskaffningskostnaden vid försäljning av ICA-aktier använt sig av schablonmetoden. Till deklARATIONEN hade den skattskyldige bifogat en skrivelse från ICA AB, varav det framgick att aktien ifråga var onoterad. Schablonmetoden får dock användas endast vid avyttring av marknadsnoterade aktier. Med hänsyn till innehållet i den till deklARATIONEN bifogade skrivelsen ansåg RR att det fick anses närmast uteslutet att SKM skulle ha godtagit det i deklARATIONEN redovisade anskaffningsvärdet utan närmare förklaring. Den skattskyldige

ansågs därför inte ha lämnat en oriktig uppgift utan i stället ha framställt ett oriktigt yrkande. RR uttalade följande.

Avyttring av aktier, andelar, fordringar och liknande skall redovisas på blankett K4. Blankettens första sida skall användas för redovisning av såväl marknadsnoterade som ej marknadsnoterade aktier. Som anskaffningsvärde skall därvid upptas ett genomsnittsvärde enligt beräkning på sidan tre i blanketten alternativt ett schablonvärde. G.K. har inte gjort någon sådan beräkning. Av redovisningen får anses framgå att hon har använt sig av schablonmetoden vid beräkningen av realisationsvinsten. – Schablonmetoden får enligt 27 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt användas endast vid avyttring av marknadsnoterade aktier. Av den skrivelse från ICA AB som G.K. bifogat till sin självdeklaration framgår att aktierna i bolaget inte är marknadsnoterade. – Det får anses närmast uteslutet att skattemyndigheten skulle ha godtagit det i deklarationen redovisade anskaffningsvärdet utan närmare förklaring. G.K. har efter förfrågan av skattemyndigheten lämnat klargörande besked. Det saknas därför förutsättningar att påföra skattetillägg.

RÅ 1964 ref.1

I RÅ 1964 ref. 1 uppgav den skattskyldige i deklarationen att han uppburit ett visst ”arvode” på en fordran som han hade hos ett aktiebolag, men att han inte hade redovisat beloppet som inkomst eftersom bolaget var på obestånd och hade antytt att beloppet från deras sida skulle komma att behandlas som amortering på kapitalskulden. Han upplyste vidare att beloppet skulle tas upp som inkomst om bolaget vid kommande förhandlingar behandlade beloppet som arvode. TN följde deklarationerna. KR och RR ansåg att den skattskyldige inte hade lämnat något oriktigt meddelande. Domstolarna torde därvid ha ansett att TN fått tillräckliga uppgifter för att göra en skatterättslig bedömning, dvs. att ”arvodet” var att anse som ränta på den skattskyldiges fordran. Den skattskyldige fick därför anses ha framställt ett oriktigt yrkande som grundade sig på att han missbedömt beloppets skatterättsliga natur.

RÅ 1969 Fi 363

Ett annat rättsfall, som gäller eftertaxering, vari den skattskyldige ansetts ha framställt ett oriktigt yrkande, är RÅ 1969 Fi 363. I rättsfallet hade ett travsällskap felaktigt nedbringt nettointäkten av sin rörelse genom att omkostnadsföra gåvor till en travhästägareförening och en travtränarförening om sammanlagt 70 664 kr, utgörande överskott från en tävlingsdag, den s.k. sändagen. Denna bokföringsåtgärd framgick inte av det av travsällskapet ingivna deklarationsmaterial. I deklarationen uppgav travsällskapet att en s.k. sändag anordnats, vars överskott om 70 664 kr fördelats lika mellan två namngivna föreningar. Eftertaxering vägrades med motiveringen att

travsällskapet, genom upplysningen i deklARATIONEN om gåvan från särdagen, fick anses ha underställt TN frågan om beloppet 70 664 kr utgjorde en avdragsgill kostnad i dess rörelse. Travsällskapet har således genom sin upplysning väckt frågan om avdragsrätt för en viss kostnad. Detta förhållande har emellertid inte ensamt utgjort skälet till att eftertaxering vägrats. Avgörande har i stället varit att det av uppgifterna i travsällskapets deklARATION klart framgått för TN att fråga var om en icke avdragsgill kostnad. Om travsällskapets uppgifter i stället varit sådana att de inte hade indikerat att fråga var om en icke avdragsgill kostnad, dvs. om det saknats anledning för TN att anta annat än att den aktuella kostnaden var avdragsgill, hade naturligtvis inte hinder för eftertaxering förelegat.

RÅ 1965 Fi 2013

I RÅ 1965 Fi 2013 hade ett aktiebolag tillgodofört sig avdrag för kostnader för reparation av byggnad med 87 189 kr och därjämte upplyst att kostnader för ny-, till- och ombyggnad uppgått till 87 190 kr. TN följde deklARATIONEN. Avdragsgilla reparationskostnader uppgick emellertid endast till 2 510 kr. RR konstaterade att bolaget i de uppgifter som avgivits till ledning för taxeringen i detalj redovisat sina löne- och materialkostnader för ombyggnad och reparation av byggnaden. Bolaget hade emellertid underlåtit att genom arbetsbeskrivning eller på annat sätt redovisa arten av de arbeten som utförts på byggnaden. På grund härav och då bolaget hänfört väsentligt för stor del av kostnaderna till avdragsgilla reparationskostnader fick, enligt RR, bolaget anses ha lämnat ett oriktigt meddelande. RR eftertaxerade därför bolaget för 84 680 kr.

RÅ 1987 ref. 144

I RÅ 1987 ref. 144 hade två makar fördelat inkomsten av ett gemensamt ägt kommanditbolag med 94 177 kr på mannen och 75 000 kr på hustrun. Båda makarna bifogade blankett 10 till sina självdeklARATIONER, varvid mannen genom kryssmarkering uppgav att han var företagsledare i bolaget och arbetade heltid. Hustrun uppgav att hon var närstående till företagsledaren och delägare i bolaget samt att hennes arbete utförts i företagets lokaler och att arbetsuppgifterna bestått av ordermottagning och administration. Hon fyllde inte i uppgiften om arbetsinsatsens omfattning. Vad gäller platsen för utfört arbete kryssade hon för rutan ”företagets lokaler” men inte rutan ”bostaden”, trots att arbetet i allt väsentligt utförts i makarnas villafastighet där ett kontor inretts. TN taxerade makarna i enlighet med deras deklARATIONER. RR fann att hustrun var att anse som medhjälpare och att hon,

med hänsyn till arbetsinsatsen, borde beskattas endast för 25 000 kr. Återstoden skulle beskattas hos mannen. RR ansåg att mannen hade lämnat en felaktig sakuppgift genom att endast ta upp inkomsten av rörelse med 94 177 kr. Vid sådant förhållande och då varken mannens eller hustruns deklARATIONER innehöll uppgifter som var ägnade att ligga till grund för en korrigering av den felaktiga sakuppgiften förelåg förutsättningar för att eftertaxera mannen.

RÅ 1989 not. 308

Även RÅ 1989 not. 308 kan nämnas. Den skattskyldige, som var ordförande i ett pastoratskyrkoråd, hade uppburit ersättning för att utrymme i hans villafastighet disponerats när han sysslade med pastoratets angelägenheter. Ersättningen, som utgjorde skattepliktig intäkt av tjänst, omnämndes inte i deklARATIONEN. Däremot anmärkte den skattskyldige genom en kryssmarkering vid sin redovisning av inkomst av annan fastighet att villafastigheten delvis varit uthyrd under året. Det fanns emellertid inte något i den skattskyldiges uppgifter om uthyrningen av fastigheten som gav TN anledning anta att den var förknippad med hans verksamhet i kyrkorådet. Eftersom intäkter från uthyrning av en villafastighet normalt sett inte var skattepliktiga vid det aktuella årets taxering, saknades det dessutom anledning för nämnden att företa en utredning beträffande den anmärkta uthyrningen. Detta trots att det var helt klart att TN saknade närmare upplysning om ”hyresförhållandet”. Det var i stället den skattskyldige som, genom att underlåta att lämna behövliga upplysningar, brustit i sin upplysningsskyldighet och därigenom lämnat en oriktig uppgift. Han eftertaxerades därför för den uppburna ersättningen.

1.6.6 Uppenbart att uppgifter eller sidoupplysningar saknas

Trots att den skattskyldige brustit i sin uppgiftsskyldighet föreligger i vissa fall inte oriktig uppgift. Så kan vara fallet om det är uppenbart att en uppgift saknas i deklARATIONEN.

RÅ 2003 ref. 22

I RÅ 2003 ref. 22 redovisade ett bolag löner och andra ersättningar, pensionskostnader och kostnader för tjänstepensionsavgifter i räkenskapsformatet i självdeklARATIONEN. Räkenskapsformatet utvisade att bolaget under beskattningsåret haft kostnader för löner och andra ersättningar med 11 415 009 kr, pensionskostnader med 1 694 321 kr och kostnader för AMF- och ITP-avgifter med 397 920 kr. Däremot lämnade bolaget felaktigt inte någon uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader. De rutor på huvudblankettens

första sida som var avsedda för dessa uppgifter var inte ifyllda, liksom inte heller den ruta som avsåg från sidan 2 hämtad uppgift om inkomst av näringsverksamheten.

RR uttalade bl.a. att beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader ska fastställas vid den årliga taxeringen och att detta gäller även om underskott har uppstått. RR anförde vidare.

Mot bakgrund av de uppgifter bolaget lämnat i deklarationen angående pensionskostnader m.m. bör det enligt Regeringsrättens mening ha stått klart för skattemyndigheten att den i avsaknad av uppgift om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader inte hade tillräcklig grund för beslut om beskattningen. Att skattemyndigheten vid en normal granskning av deklarationen inte skulle ha uppmärksammat en brist av detta slag får anses närmast uteslutet. Skattemyndigheten hade därför att se till att ärendet blev tillräckligt utrett. Så har även skett, varvid myndigheten fått in de efterfrågade uppgifterna. Förutsättningar för påförande av skattetillägg kan i sådant fall inte anses föreligga.

I detta fall har det inte funnits något belopp i angiven ruta. RSV anförde hos RR att det finns situationer då underlag för särskild löneskatt inte ska beräknas och att det dessutom skulle ha kunnat föreligga ett negativt underlag. RR har dock slagit fast att underlaget ska redovisas även om det föreligger ett underskott. Vidare talade uppgifterna om bolagets lönekostnader, pensionskostnader samt kostnader för AMF- och ITP-avgifter emot att det inte skulle föreligga någon kostnad som skulle ingå i underlaget för särskild löneskatt. Att bolagets underlag skulle vara exakt +/- 0 framstår som osannolikt. Att någon uppgift om inkomst av näringsverksamhet inte hade angivits på blankettens första sida har inte påverkat utgången i målet. I RÅ 2004 not. 133, vari omständigheterna i allt väsentligt var de samma som i RÅ 2003 ref. 22, dock med den skillnaden att den skattskyldige inte underlåtit att fylla i uppgift om inkomst av näringsverksamhet, har RR nämligen gjort samma bedömning.

RÅ 1981 1:25

RÅ 1987 ref. 171

RÅ 1981 1:25 och RÅ 1987 ref. 171 belyser svårigheterna vid gränsdragningen mellan oriktig uppgift i sak och oriktigt yrkande. Med oriktig uppgift avses också ett oriktigt yrkande som innebär ett påstående i sak som saknar verklighetsbakgrund. I de två rättsfallen hade de skattskyldiga bolagen yrkat avdrag för avsättning till investeringsfond. En förutsättning för avdragsrätt var att insättning gjorts till ett konto hos Riksbanken och att ett besked härom bifogades deklarationen. I båda fallen hade den skattskyldige underlåtit

att lämna uppgifter som han enligt investeringsfunds-lagstiftningen varit skyldig att lämna. I 1981 års rättsfall saknades en obligatorisk uppgift om avsättning av medel till fonden, medan det i 1987 års rättsfall saknades uppgift från Riksbanken om insättning av medel på investeringsfondkontot. I de två fallen framgick det för TN att obligatoriska uppgifter saknades. Trots detta blev det olika utgång i målen. Enbart i 1987 års fall ansåg RR att den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift. Anledningen härtill torde vara att den skattskyldige i 1987 års fall uttryckligen påstod att han gjort föreskriven inbetalning till Riksbanken, vilket inte den skattskyldige i 1981 års fall gjorde. Genom påståendet om inbetalning till Riksbanken har ju den skattskyldige direkt ljugit för TN om ett för avdragsrätten avgörande sakförhållande, dvs. lämnat en oriktig sakuppgift som medför att rekvisitet oriktig uppgift är uppfyllt.

RR uttalade i RÅ 1981 1:25 följande.

Avvägningen mellan vad som är att karaktärisera som oriktig uppgift i sak och vad som faller under kategorin oriktiga yrkanden har visat sig utgöra en bland de största svårigheterna vid tillämpningen av skattetillägsreglerna. Otivelaktigt finns det s.k. mellanfall, där oriktigheten går att hänföra till båda de här diskuterade slagen.

Någon klar linje för bedömningen av dessa mellanfall synes inte möjlig att utstaka. En riktpunkt när man har att göra med mellanfallen bör vara risken för att oriktigheten kommer att vilsledda taxeringsmyndigheten med avseende på de faktiska förutsättningar som förorsakat det oriktiga yrkandet. Detta innebär med andra ord att om man har att göra med ett oriktigt yrkande som typiskt sett implicerar ett påstående i sak som saknar verklighetsunderlag, detta yrkande bör kunna hänföras till kategorin oriktig uppgift i sak.

I 1987 års rättsfall har bolaget i strid med det rätta förhållandet påstått att inbetalning till Riksbanken gjorts. Om bolaget inte hade påstått att sådan inbetalning gjorts torde bolaget, i linje med utgången i RÅ 1981 1:25, inte ansetts ha lämnat någon oriktig uppgift. Jämför också nämnda rättsfall med RÅ 1982 Aa 38 som kommenteras i närmast följande avsnitt.

1.6.7 Motstridiga uppgifter i självdeklaration

Orimlig uppgift

Av 5 kap. 1 § 2 st. TL framgår uttryckligen att en uppgift inte ska anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för taxeringen. Av prop. 2002/03:106, s. 233, framgår att avsikten med bestämmelsen är att – i enlighet med gällande praxis – klargöra att en sådan

uppgift inte ska anses vara oriktig. Av propositionen framgår att det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt taxeringsbeslut ska kunna fattas men så anmärkningsvärda att det får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket. Vidare framgår att det i vissa fall i praxis har rått en tveksamhet om den skattskyldige i sådana fall ska anses ha lämnat en oriktig uppgift eller inte. I propositionen nämns som exempel rättsfallet RÅ 2002 ref. 20.

RÅ 2002 ref. 20

I RÅ 2002 ref. 20 hade ett bolag i sin deklaration, under rubriken ”Bokförda intäkter som inte är skattepliktiga”, yrkat avdrag med 11 819 895 kr. Samtidigt hade bolaget i räkenskapschemats resultaträkning redovisat rörelseintäkter om totalt 5 151 376 kr. Efter förfrågan av SKM framkom att det gjorda avdraget till ett belopp om 10 635 495 kr utgjorde driftsbidrag, som bolaget erhållit tidigare år och som bolaget taxerats för. Enligt bolagets uppfattning utgjorde dessa driftsbidrag inte skattepliktiga inkomster varför bolaget vid aktuellt års taxering gjorde avdrag för dessa. RR konstaterade att avdragsyrkandet saknade rättslig grund och anförde härefter följande.

Det framstår emellertid som närmast uteslutet att det i deklarationen utan närmare förklaring framställda yrkandet om avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter, som uppenbarligen inte gick att förena med den samtidigt lämnade uppgiften om totalt bokförda intäkter uppgående till mindre än hälften av det yrkade avdraget, skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Med hänsyn härtill, och då bolaget sedan skattemyndigheten vid fullgörandet av sin utredningsskyldighet begärt förklaring lämnat klagande besked om det yrkade avdraget, kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga. Bolagets talan skall därför bifallas.

Under 2002 meddelade RR ytterligare en dom, vari domstolen fann att en utredningsskyldighet förelåg för Skatteverket. Även i det målet fanns i deklarationen uppgifter som inte gick att förena, dvs. det förelåg motstridiga uppgifter i deklarationerna

RÅ 2002 not. 117

I rättsfallet, RÅ 2002 not. 117, var omständigheterna i huvudsak följande. A var delägare och företagsledare i ett fåmansföretag (Y AB). I sin självdeklaration angav han i specifikationen av skulder i huvudblanketten att han hade en skuld till Y AB om 130 000 kr. I den särskilda blanketten för delägare m.fl. i fåmansföretag (K10) fanns vid det aktuella taxeringsåret följande fråga: ”Har ni lån i företaget eller företaget tillhörande pensionsstiftelse?” Som svar på frågan

kryssade A i en ruta betecknad med "Nej". Efter utredning framkom att A lånat 130 000 kr från Y AB under beskattningens år och att återbetalning skett under nästföljande år. RR anförde följande.

Det framstår som närmast uteslutet att uppgiften om avsaknad av lån i Y AB, som stred mot den samtidigt lämnade uppgiften om skuld till bolaget, skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Vidare har A, sedan skattemyndigheten vid fullgörandet av sin utredningsskyldighet begärt förklaring, lämnat klagörande besked om skuldförhållandena. Med hänsyn härtill kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga. A:s talan skall därför bifallas.

RÅ 2005 not. 4

Även i RÅ 2005 not. 4 har RR bedömt frågan om det uppkommit en utredningsskyldighet vid ett s.k. förbjudet lån. Vid 1994 års taxering bifogade den skattskyldige bl.a. den särskilda bilagan för delägare m.fl. i fåmansföretag (K10) till självdeklarationen. Han besvarade den i bilagan förtryckta frågan om han hade lån i företaget eller företaget tillhörig pensionsstiftelse genom att kryssa i rutan betecknad med "Nej". I samma bilaga angav han att han förvärvat fastigheten Matvik 1:8 från företaget. Under rubriken "Särskilda upplysningar och yrkanden" angav den skattskyldige bl.a. att viss del av fastigheten sålts till bolaget efter avstyckning, att avstyckningen var klar i juni 1994 och att bolaget hade "en fordran avseende försäljning avstyckning av tomtmark Matvik 1:8 på kr 90 000". RR uttalade följande.

I bilaga till självdeklarationen har N.I. angivit att han inte hade något lån i Blekinge Fastighets AB. Han har dock i samma bilaga också angivit att han hade förvärvat fastigheten Matvik 1:8 från företaget och att detta hade en fordran på 90 000 kr.

Enligt Regeringsrättens mening är N.I:s uppgifter om att han hade förvärvat en fastighet av företaget och att detta hade en fordran sådana att det framstår som närmast uteslutet att uppgiften att han inte hade något lån i företaget skulle kunna godtas utan utredning. Vidare har N.I. efter förfrågan upplyst skattemyndigheten om det rätta förhållandet. Med hänsyn härtill kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga. (Jfr RÅ 2002 not. 117.)

RÅ 1982 Aa 38

I avsnitt 1.6.6 har redogjorts för RÅ 1987 ref. 171. Precis som i det rättsfallet hade i RÅ 1982 Aa 38 ett aktiebolag, till stöd för ett yrkande om avdrag för fondavsättning, felaktigt angett att föreskriven inbetalning på särskilt konto i Riksbanken gjorts. Förutom att bolaget till deklarationen fogat fastställt formulär enligt bestämmelserna i 25 § lagen (1955:256) om

investeringsfonder för konjunkturutmätning och på detta uppgett att inbetalning på konto i Riksbanken skett med föreskrivet belopp, 16 757 kr, hade bolaget som bilaga till deklarationen fogat ett kvitto från SE-banken på insättning av 16 757 kr på ett bolaget tillhörigt konto i banken. Bolaget upplyste i deklarationen inte något om vad insättningen på kontot i SE-banken avsåg. Frågan i målet gällde huruvida yrkat avdrag för fondavsättning innefattade en oriktig uppgift på grund av att någon inbetalning till Riksbanken inte gjorts.

Två regeringsråd ansåg att bolaget inte hade lämnat oriktig uppgift. De angav som skäl härför att bolaget med kvittot uppenbarligen avsett att styrka sin rätt till avdrag, varför deklarationen fick anses innefatta ett yrkande att erhålla avdrag trots att inbetalningen skett till annan bank är Riksbanken. Påfört skattetillägg skulle därför undanröjas. Ett regeringsråd konstaterade att den i den särskilda blanketten lämnade uppgiften att beloppet 16 757 kr betalats in till Riksbanken var felaktig. Enligt honom kunde den omständigheten att bolaget till deklarationen fogat kvittot från SE-banken, vilket kvitto endast efter särskild utredning och förfrågan hos bolaget kunnat ge vid handen att det inbetalade beloppet förblivit inestående hos banken, inte anses innebära att bolaget ändrat eller tagit tillbaka den lämnade uppgiften om att beloppet betalats in till Riksbanken. Bolaget fick därför anses ha lämnat oriktig uppgift. Han ansåg dock att den oriktiga uppgiften var ursäktlig, varför skattetillägget enligt hans mening borde efterges. Det fjärde regeringsrådet ansåg också att oriktig uppgift förelåg, men han ville inte efterge skattetillägget. Enligt honom fanns det, utöver den beloppsmässiga överensstämmelsen mellan uppgifterna i deklarationsblanketten och på kvittot, inte någon uppgift som vid taxeringen kunde uppfattas såsom en upplysning från bolaget att det belopp som bolaget på deklarationsblanketten angett vara inbetalt till Riksbanken i verkligheten hade inbetalats till SE-banken, så mycket mindre som blanketten på förevarande punkt var så tydlig att den inte kunde missförstås. Han fann därför att bolaget i sin självdeklaration uppgett att beloppet 16 757 kr betalats in till Riksbanken på konto för investering, vilken uppgift ostridigt var oriktig.

Det kan synas som om RR:s synsätt i RÅ 1987 ref. 171 inte är förenligt med det synsätt som i RÅ 1982 Aa 38 anlagts av de två regeringsråd som ansåg att oriktig uppgift inte hade lämnats. Så torde emellertid inte vara fallet. Nämnda

regeringsråd synes nämligen ha ansett att det av bolagets deklaration klart framgick att motstridiga uppgifter lämnats och att det med hänsyn till innehållet i kvittot från SE-banken varit uppenbart för TN att uppgiften om insättning av medel på konto i Riksbanken var felaktig. TN hade därför, enligt dessa regeringsråd, kunnat bortse från den uppgiften och enbart med ledning av innehållet i deklarationen kunnat vägra yrkat avdrag för fondavsättning. I RÅ 1987 ref. 171 innebar avsaknaden av ett av Riksbanken utfärdat besked om insättning av medel på särskilt konto i banken däremot varken att motstridiga uppgifter lämnats eller att det var uppenbart att uppgiften om inbetalning till Riksbanken var felaktig. Det torde med andra ord gå en skiljelinje mellan de situationer när det på grund av innehållet i deklarationen får anses uppenbart för Skatteverket att en sakuppgift är oriktig respektive när så inte är fallet men anledning finns att närmare undersöka riktigheten av uppgiften. I den förstnämnda situationen anses någon oriktig uppgift inte föreligga, medan så anses vara fallet i den sistnämnda situationen.

RÅ 2006 ref. 18

RR har i RÅ 2006 ref. 18 funnit att den skattskyldige vid sin redovisning på blankett K10 av avyttring av aktier i sitt fåmansföretag inte lämnat oriktig uppgift, trots att hela realisationsvinsten tagits upp som inkomst av kapital och inte, som rätteligen borde ha skett, fördelats mellan inkomstlagen tjänst och kapital. RR uttalar i domskälen att den skattskyldige har redovisat de uppgifter som behövts för att åsätta honom en riktig taxering. Trots att det inte framgår av domskälen torde RR ha ansett att den skattskyldige lämnat sådana motstridiga uppgifter i deklarationen att en sådan utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift lämnats förelåg för Skatteverket och att förklaringen härtill är följande.

Den skattskyldige hade på blankett K10 uppgett att han varit företagsledare och att han eller någon honom närstående varit verksam i bolaget i betydande omfattning. Vidare framgick att 2 000 aktier avyttrats och att det totala antalet aktier i bolaget uppgick till 2 000. När en skattskyldig eller någon honom närstående varit verksam i ett fåmansföretag i betydande omfattning är huvudregeln att hälften av en på visst sätt beräknad realisationsvinst ska tas upp som intäkt av tjänst. I och med att den skattskyldige uppgett att han eller någon honom närstående varit verksam i betydande omfattning är huvudregeln således att någon del av intäkten borde ha redovisats under inkomst av tjänst. Emellertid finns det två

undantag från huvudregeln, nämligen den s.k. basbeloppsregeln och den s.k. utomståenderegeln, som innebär att beskattning kan ske enbart i inkomstslaget kapital. Den skattskyldiges redovisning skulle således ha kunnat vara korrekt. Att någon av dessa undantagsregler skulle ha kunnat vara tillämpliga kunde dock uteslutas på grund av de lämnade uppgifterna varför en sådan utredningsskyldighet som har betydelse för uttag av skattetillägg måste anses ha uppkommit för Skatteverket.

RÅ 1988 ref. 98

Även RÅ 1988 ref. 98 är av intresse. I det rättsfallet hade den skattskyldige i rörelsebilagan till självdeklarationen infört nettovinst ”enligt bilagd resultaträkning” med 80 347 kr. I den bilagda resultaträkningen angavs emellertid vinsten till 87 347 kr. RR ansåg att den skattskyldige inte hade lämnat oriktigt meddelande eftersom den korrekta uppgiften funnits tillgänglig på väl synlig plats i deklarationen.

Slutsats

RR har i flera av de ovan återgivna domarna angivit en gräns för när en särskild utredningsskyldighet kan anses uppkomma, nämligen när omständigheterna är sådana att det framstår som närmast uteslutet att de lämnade uppgifterna i deklarationen skulle godtas utan närmare utredning. Frågan är dock vad som avses med uttrycket ”framstår som närmast uteslutet”. Av nu nämnda rättsfall kan slutsatsen dras att motstridiga uppgifter – uppgifter som inte är möjliga att förena – från den skattskyldige för med sig att det uppstår en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket.

Oklart uttalande av RR

Vad som kan vara ägnat att förvåna är att RR i bl.a. RÅ 2002 ref. 20, RÅ 2002 not. 117 och RÅ 2005 not. 4 synes ha lagt vikt vid att de skattskyldiga, efter förfrågan, lämnat klargörande besked. Eftersom den särskilda utredningsskyldigheten endast omfattar uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering är det svårt att se hur ett svar på en förfrågan kan påverka frågan om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklarationen. Fråga uppkommer i detta sammanhang om vad som skulle ha hänt i motsvarande situation om en skattskyldig inte svarat men felaktigheten ändå upptäckts av Skatteverket. Enligt Skatteverkets mening synes RR:s uttalande i denna del inte ha någon självständig betydelse, eftersom skattetillägg ändå inte kunnat påföras då det i detta fall har uppkommit en särskild utredningsskyldighet på grund av de motstridiga uppgifterna i deklarationen. En annan sak är om den skattskyldige i sitt svar lämnar en oriktig uppgift. Skattetillägg kan i ett sådant fall påföras på grund av

oriktig uppgift under förfarandet, men grunden för skattetillägg är i detta fall inte att det förelegat en oriktig uppgift i deklARATIONEN utan i stället att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift när svar lämnades efter förfrågan.

Förtryckt uppgift i självdeklaration ej struken

Motstridiga uppgifter kan även föreligga i de fall en skattskyldig skrivit in ett belopp i sin självdeklaration utan att stryka över det belopp som förtryckts i deklARATIONEN. Vad som gäller i dessa fall utvecklas närmare i avsnitt 2.3.

1.6.8 Deklarationen avviker från vad som är normalt för skattskyldiga i motsvarande situation

I det föregående har det konstaterats att det kan uppkomma en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket i ett antal situationer. En sådan uppkommer när det föreligger uppgifter som inte är möjliga att förena. I vissa fall kan det dock vara så att uppgifterna i deklARATIONEN vid en första anblick framstår som motstridiga, men att det visar sig att de lämnade uppgifterna kan vara korrekta under vissa förutsättningar. DeklARATIONEN kunde således ha varit korrekt. Om det finns uppgifter i en deklARATION som framstår som motstridiga, men att deklARATIONEN ändå kan vara riktig under en mycket begränsad och osannolik förutsättning, uppkommer frågan om den särskilda utredningsskyldigheten ändå kan uppkomma, dvs. om det i denna del finns någon gräns för hur orimliga de tänkta situationerna kan vara.

I det följande kommer ett antal domar att nämnas där det funnits utrymme för att påstå att de lämnade uppgifterna ”kunde ha varit riktiga”. Målen har det gemensamt att de skattskyldigas redovisning utgjort undantag från vad som är normalt för skattskyldiga i samma situation och att utrymmet för att deklARATIONERNA hade kunnat vara riktiga varit mycket begränsat. Det bör vidare erinras om att det i dessa mål inte har förelegat andra omständigheter, t.ex. att skattskyldiga särskilt markerat en skatterättslig frågeställning eller att uppgifterna varit otydliga, som kan ha haft betydelse vid bedömningen av om det uppkommit en särskild utredningsskyldighet.

Nedskrivning av anläggningstillgångar

RR har i fem mål bedömt om det uppkommit en utredningsskyldighet för Skatteverket när skattskyldig i räkenskapschema redovisat nedskrivning av anläggningstillgång utan att samtidigt ha återfört inte avdragsgill nedskrivning som en skattemässig justering i självdeklARATIONEN.

Bokföringsmässigt motiverade nedskrivningar av anläggningstillgångar är som huvudregel inte skattemässigt avdragsgilla. Den nedskrivning som redovisas i räkenskapsformat ska därför i de flesta fall återföras till beskattning i självdeklarationen under ”Bokförda kostnader som inte ska dras av”. Kärnfrågan i de fem målen är om det redan genom det faktum att avdragsrätt endast undantagsvis föreligger uppkommer en utredningsskyldighet för Skatteverket om nedskrivningen inte återförs i självdeklarationen och den skattskyldige inte närmare angivit vad nedskrivningen avser. Frågan är alltså om en bokföringsmässig nedskrivning av anläggningstillgångar som inte återförs till beskattning i sig framstår som så anmärkningsvärd att en särskild utredningsskyldighet uppkommer för Skatteverket.

RÅ 2003 ref. 4

I RÅ 2003 ref. 4 gjorde RR bedömningen i två led.

Först konstaterade RR att det enbart i ett fåtal, sällan förekommande situationer, föreligger avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för nedskrivning av anläggningstillgångar. Domstolen redovisade därvid följande tre situationer där avdragsrätt kunnat föreligga.

- Extra värdeminskningsskatt på inventarier enligt 13 p. 7 st. 2 mening eller 14 p. 2 st. av anvisningarna till 23 § KL.
- Tillgångar i samband med byggnadsrörelse m.m. som skattemässigt behandlas som lager men redovisningsmässigt utgör anläggningstillgångar.
- Kontraktssnedskrivning enligt 2 p. 5 st. av anvisningarna till 24 § KL.

Domstolen gjorde därefter, på grundval av vad som i övrigt framkom av den skattskyldiges självdeklaration, en bedömning av om någon av de nämnda situationerna kunde föreligga. Bedömningen mynnade ut i att domstolen fann att det i stort sett kunde uteslutas att avdragsrätt förelåg. I denna del bör det framhållas att det av deklarationen framgick att den skattskyldige var ett restaurangbolag och att RR särskilt uttalat att det i räkenskapsformat (balansräkningen) över huvud taget inte redovisades några anläggningstillgångar.

RR uttalade därefter följande.

Med hänsyn till det anförda framstår det som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Vidare har bolaget, sedan skattemyndigheten vid fullgörande av sin utred-

ningsskyldighet begärt förklaring, lämnat klargörande besked angående det nu aktuella beloppet. Med hänsyn härtill kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga.

RR:s sätt att uttrycka sig påminner mycket om vad domstolen uttalade i vissa mål som kommenterats i avsnitt 1.6.7 (RÅ 2002 ref. 20, RÅ 2002 not. 117, RÅ 2004 not. 184 och RÅ 2005 not. 4). I RÅ 2003 ref. 4 fanns det emellertid visst utrymme för att påstå att uppgifterna inte behövde vara motstridiga eftersom det teoretiskt skulle ha kunnat finnas en skattemässig avdragsrätt för nedskrivningen. Domstolen fann dock att de fåtaliga situationerna i stort sett kunde uteslutas vid en genomgång av deklarationsmaterialet och att det därför fick anses ha uppkommit en utredningsskyldighet för Skatteverket. Trots att det ”kunde ha varit rätt” fann alltså domstolen att den ovan nämnda gränsen var nådd i detta fall.

RR har därefter meddelat ytterligare fyra domar där domstolen bedömt om det uppkommit en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket när skattskyldig i räkenskapschema redovisat nedskrivning av anläggningstillgång utan att samtidigt ha återfört inte avdragsgill nedskrivning som en skattemässig justering i självdeklarationen (RÅ 2004 ref. 11, RÅ 2004 not. 102, RÅ 2004 not. 164 och RÅ 2005 ref. 7). I dessa mål har de skattskyldiga i sina räkenskapscheman redovisat bl.a. fastighetsinnehav alternativt innehav av aktier i svenska koncern-/intresseföretag. I ett par av målen har det av självdeklarationerna framgått att de skattskyldiga varit holdingbolag och i ett fall framgick att den skattskyldige var ett energibolag. Inte i något av målen fanns det någon omständighet som antydde att de skattskyldiga bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Skatteverket har i målen hos RR dels angivit ett antal ytterligare situationer där en nedskrivning av anläggningstillgång kan vara skattemässigt avdragsgill, dels hävdat att det i dessa mål inte på samma sätt som i RÅ 2003 ref. 4 kunnat så gott som uteslutas att skattemässig avdragsrätt kunde ha förelegat.

RÅ 2004 ref. 11

I RÅ 2004 ref. 11 uttalade RR bl.a. följande.

Som framgått kan rätt till avdrag för nedskrivning föreligga bl.a. vid innehav av tillgångar i byggnadsrörelse m.m. Att en sådan rätt skulle kunna finnas i det nu aktuella fallet motsägs inte av uppgifterna i deklarationen. Även om det yrkade avdraget för anlett skattemyndigheten att begära ytterligare upplysningar kan inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras anses ha uppkommit för skatte-

myndigheten. Bolaget har därför i det aktuella hänseendet lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för att ta ut skattetillägg.

Det bör betonas att det i självdeklarationen inte fanns någon uppgift som talade för att bolaget bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter men RR konstaterade att det inte heller kunnat uteslutas att det förhållit sig på det sättet. Att det nedskrivna beloppet inte återförts till beskattning har i och för sig föranlett SKM att utreda frågan, men RR anförde att detta inte medfört att det uppkommit en utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om skattetillägg skulle påföras. Motsvarande synsätt har kommit till uttryck i de övriga tre målen.

RR har meddelat ytterligare två domar där skattskyldigas redovisning utgjort undantag från vad som är normalt för skattskyldiga i samma situation. Inte heller i dessa mål har de skattskyldiga lämnat några kompletterande upplysningar och utrymmet för att deklARATIONERNA hade kunnat vara riktiga har även i dessa fall varit mycket begränsat.

RÅ 2004 ref. 75

Omständigheterna i RÅ 2004 ref. 75 var i huvudsak följande. Den skattskyldige hade avyttrat ICA-aktier, vilka inte varit marknadsnoterade. Trots det hade den skattskyldige tillämpat schablonmetoden vid beräkning av anskaffningskostnaden, en metod som endast kan användas avseende marknadsnoterade andelar. Vidare hade den skattskyldige på blankett K12 redovisat uppgifter för beräkning av skattefri utdelning från ICA AB. Reglerna om skattefri utdelning kan som huvudregel endast tillämpas om andelarna är onoterade.

I den skattskyldiges deklARATION fanns det således en uppgift som talade för marknadsnotering och en annan som talade emot marknadsnotering. RR anförde emellertid följande.

Har ett bolag marknadsnoterats efter utgången av 1996 finns emellertid en karenstid vilket innebär att det är möjligt att uppbära skattefri utdelning under en tioårsperiod efter marknadsnoteringen. Förekomsten av K12-blanketten utesluter således inte att schablonmetoden har kunnat användas. Vid angivna förhållanden innefattar den omständigheten att N N använt schablonmetoden vid beräkningen av realisationsvinsten en oriktig uppgift.

Hade det inte funnits något undantag avseende karenstid vid marknadsnoterade aktier hade RR med största sannolikhet funnit att det uppkommit en särskild utredningsskyldighet på grund av att deklARATIONEN innehållit motstridiga uppgifter. I detta fall kunde redovisningen ha varit riktig endast under en

särskild förutsättning, men RR anförde att övriga uppgifter i deklARATIONEN inte utslöt tillämpning av schablonmetoden. Utrymmet för att redovisningen var korrekt var således mycket litet, men det fanns heller inget som talade emot att karensregeln kunde ha varit tillämplig.

**RR 2006-09-21,
mål nr 3554-05**

Ett mål som uppvisar likheter med RÅ 2004 ref. 75 är RR:s dom 2006-09-21, mål nr 3554-05. Den skattskyldige hade i deklARATIONEN vid 2001 års taxering redovisat avyttring av bl.a. 4000 st. Europolitan T01 97/00 och 1000 st. Europolitan T02 97/01. För samtliga redovisade den skattskyldige som anskaffningsvärde 20 % av försäljningsintäkterna. Efter utredning framkom att den skattskyldige använt sig av den s.k. schablonmetoden trots att denna inte varit tillämplig på de avyttrade värdepapperen (teckningsoptioner). RR ansåg att det måste ha stått klart för Skatteverket att den skattskyldige använt schablonmetoden, men ansåg inte att den utredningskyldighet som har betydelse för bedömningen av om oriktig uppgift lämnats eller inte uppkommit för verket. Enligt RR kunde av de uppgifter som den skattskyldige lämnat inte anses utslutet att de avyttrade värdepapperen utgjorts av sådana marknadsnoterade finansiella instrument för vilka schablonmetoden är tillämplig, eftersom värdepapperen endast identifierats genom angivande av beteckningar som ”Europolitan T01 97/00” och redovisats på blankett K4 och K4A under avsnitt avsett för bl.a. marknadsnoterade aktier men inte för ifrågavarande teckningsoptioner. RR kom fram till att skattetillägg skulle tas ut med 20 %. Av de kontrolluppgifter som Skatteverket hade tillgång till framgick nämligen att det var fråga om teckningsoptioner även om de faktiska anskaffningsvärdena inte framgick av kontrolluppgifterna.

RÅ 2004 ref. 106

I RÅ 2004 ref. 106 var omständigheterna i huvudsak följande. Ett bolag hade vid 1998 års taxering yrkat avdrag för realisationsförluster vid avyttring av tre fastigheter som ostridigt inte utgjorde omsättningstillgångar i bolagets rörelse. Av bifogade K7-blanketter framgick att omkostnadsbeloppet avseende samtliga tre fastighetsförsäljningar var större än försäljningspriset. I ett sådant fall ska – förutsatt att skattemässigt värdeminskingsavdrag har gjorts tidigare år – alltid omkostnadsbeloppet på därför avsedd rad i blanketten reduceras med tidigare gjorda värdeminskingsavdrag. Bolaget hade underlåtit att minska omkostnadsbeloppet med tidigare års taxeringar medgivna värdeminskingsavdrag.

SKM satte ned avdraget för realisationsförlust från yrkade 1 359 753 kr till 926 754 kr och påförde skattetillägg.

Bolaget anförde bl.a. följande: ”För skattemyndigheten måste det ha framstått som sannolikt att uppgifterna i deklARATIONERNA var felaktiga, eftersom K7-blanketten på den angivna punkten avviker från vad en K7-blankett i nio fall av tio innehåller i nämnda avseende vid försäljning av fastighet med realisationsförlust. Detta räcker för att skattemyndighetens utredningsansvar skall aktualiseras.”

RR gjorde dock följande bedömning.

Vid beräkningen av förlusterna från nu aktuella avyttringar har bolaget underlåtit att minska omkostnadsbeloppen med tidigare medgivna värdeminskingsavdrag om sammantaget 481 113 kr. Det förhållandet att bolaget i sin deklaration för taxeringsåret 1998 yrkat ett skattemässigt avdrag för värdeminskning på byggnader talar i viss mån för att sådant avdrag yrkats och medgivits tidigare år också med avseende på de fastigheter som nu avyttrats under beskattningsåret. Det motsatta förhållandet, nämligen att avdrag tidigare inte medgivits, motsägs dock inte direkt av uppgifterna i deklARATIONEN och det kan därför inte heller hållas för i det närmaste uteslutet att skattemyndigheten skulle ha godtagit deklARATIONEN i befintligt skick. Även om avsaknaden av uppgifter i deklARATIONEN om i vilken omfattning tidigare gjorda värdeminskingsavdrag minskat omkostnadsbeloppet i förevarande fall föranlett skattemyndigheten att begära ytterligare uppgifter kan således inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras anses ha uppkommit för skattemyndigheten (jfr RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2003 ref. 22 och RÅ 2004 ref. 11). Bolagets underlåtenhet att minska omkostnadsbeloppet med vid tidigare års taxeringar medgivna värdeminskingsavdrag innebär därför att bolaget i sin självdeklaration lämnat sådana oriktiga uppgifter som enligt 5 kap. 1 § TL skall föranleda påförande av skattetillägg.

Även i detta fall avvek redovisningen i deklARATIONEN från det normala eftersom huvudregeln är att skattemässiga värdeminskingsavdrag yrkas vid taxeringen. Det normala hade således varit att ett visst belopp funnits ifyllt på aktuell rad på blankett K7. RR uttalade emellertid att det motsatta förhållandet, nämligen att avdrag tidigare inte medgivits, inte motsades av uppgifterna i deklARATIONEN och att det därför inte heller kunde hållas för i det närmaste uteslutet att SKM skulle ha godtagit deklARATIONEN i befintligt skick. Någon särskild utredningsskyldighet hade således inte uppkommit.

Lågt underlag för SLP

Av Skatteverkets styrsignal ”Fråga om Skatteverkets utredningsskyldighet, som har betydelse vid bedömningen av om det har lämnats en oriktig uppgift, när redovisat underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader framstår som lågt i förhållande till vad som normalt borde ha redovisats med hänsyn till uppgivna pensionskostnader” (131 95447-06/111) framgår att det enligt Skatteverkets mening normalt inte uppkommer en särskild utredningsskyldighet i en sådan situation.

Slutsats

Domarna får anses ge vid handen att enbart den omständigheten att en skattskyldigs redovisning utgör ett undantag från vad som är normalt för skattskyldiga i samma situation inte medför att en särskild utredningsskyldighet uppkommer för Skatteverket. Först om de uppgifter den skattskyldige har lämnat är så ofullständiga eller oförenliga att behovet av ytterligare upplysningar framstår som uppenbart har Skatteverket en skyldighet att företa utredning. Skatteverket ska således ha synnerligen väl grundad anledning att misstänka att deklARATIONEN innehåller en felredovisning. Av de sju redovisade domarna har RR endast i ett fall funnit att en särskild utredningsskyldighet har uppkommit. I flera av de mål där oriktig uppgift har lämnats har utrymmet för att deklARATIONEN varit korrekt varit mycket litet, men RR har betonat att det inte heller funnit någon uppgift som talat emot avdragsrätt. Utrymmet för att det ska uppkomma en särskild utredningsskyldighet i en sådan situation är således mycket begränsat.

Oklart uttalande av RR

Som framgått tidigare anförde RR bl.a. följande i RÅ 2003 ref. 4: ”Vidare har bolaget, sedan skattemyndigheten vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring, lämnat klargörande besked angående det nu aktuella beloppet. Med hänsyn härtill kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga”. Även i RÅ 2004 ref. 11 har den skattskyldige, efter förfrågan från SKM, lämnat klargörande besked angående det aktuella beloppet, men detta har inte påverkat möjligheten att påföra skattetillägg. Orsaken är att det i detta fall har lämnats en oriktig uppgift i deklARATIONEN. Att den skattskyldige därefter lämnar ett korrekt svar efter en förfrågan förtar inte det faktum att det har lämnats en oriktig uppgift i deklARATIONEN. I bl.a. RÅ 2003 ref. 4 fann däremot RR att det inte förelåg någon oriktig uppgift i deklARATIONEN och i det läget framstår det som självklart att skattetillägg inte kan utgå om den skattskyldige lämnar ett korrekt svar. Som tidigare

nämnts i avsnitt 1.6.7 torde RR:s uttalande i denna del inte ha någon självständig betydelse.

1.6.9 Slutsatser beträffande Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

Endast uppgifter i aktuell deklaration ska beaktas

Vid prövningen av om det föreligger en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande ska enbart sådana uppgifter som lämnats i det aktuella taxeringsårets självdeklaration och i andra handlingar som bifogats denna beaktas. Vid denna prövning ska således bortses från all annan information såsom kontrolluppgifter, föregående års deklaration och annat kontrollmaterial. Det saknar härvid betydelse om den oriktiga uppgiften är lättupptäckt med ledning av t.ex. ett kontrollmaterial. Skatteverkets tillgång till uppgifter i annat material än det aktuella årets deklaration medför självklart att risken för skatteundandragande är mindre än den annars skulle ha varit. Detta förhållande har lagstiftaren i stället valt att beakta genom bestämmelsen i 5 kap. 4 § 2 st. TL, enligt vilken skattetillägg ska beräknas efter 10 % (mervärdesskatt 5 %) när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgänglig för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret.

”Närmast uteslutet att uppgifter ska godtas”

Av de i ovanstående avsnitt redovisade domarna från RR under senare år framgår att RR har uttryckt sig på ett likartat sätt för att ange när en sådan utredningsskyldighet har uppkommit som har betydelse för frågan om skattetillägg ska påföras. Domstolen har t.ex. anfört att det framstår som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas av SKM/Skatteverket utan närmare utredning. Frågan är dock vad som avser med uttrycket ”närmast uteslutet”.

Motstridiga uppgifter

Vad gäller situationer där uppgifter i en deklaration inte är möjliga att förena, får det anses klart att RR anser att det uppkommer en särskild utredningsskyldighet. Gränsdragningen är dock svårbedömd när uppgifterna i deklarationen normalt är att betrakta som motstridiga, men det kan tänkas situationer där de lämnade uppgifterna kan vara korrekta. De situationer som avses är sådana där den skattskyldige inte särskilt har markerat en frågeställning eller på annat sätt givit Skatteverket anledning att anta att den skattskyldige har missuppfattat en skatteregel. I RÅ 2003 ref. 4 har RR funnit att det kan uppkomma en utredningsskyldighet i en situation där avdraget teoretiskt sett kunde ha varit riktigt. Domstolen har kommit

Onormala uppgifter

fram till denna slutsats efter att först ha konstaterat att de tänkbara situationerna är mycket ovanliga. Därefter har domstolen funnit att dessa i och för sig ovanliga situationer i stort sett kunnat uteslutas vid en granskning av de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för taxeringen. RR:s sätt att komma fram till att det uppkommit en särskild utredningsskyldighet förutsätter en noggrann analys av dels deklarationsmaterialet dels innebörden av gällande rätt.

Efter att RÅ 2003 ref. 4 meddelats uppkom en osäkerhet om hur mycket som krävdes för att en särskild utredningsskyldighet inte skulle uppkomma för Skatteverket. Efter att RR meddelat ytterligare ett antal domar i liknande fall, och i dessa funnit att en särskild utredningsskyldighet inte uppkommit, kan det konstateras att utrymmet för att det i sådana situationer ska uppkomma en sådan utredningsskyldighet är synnerligen begränsat. I t.ex. RÅ 2004 ref. 75 kunde deklARATIONEN ha varit korrekt endast under en begränsad förutsättning, men domstolen uttalade att deklarationsmaterialet inte uteslöt att schablonmetoden hade kunnat användas. Skatteverket gör således bedömningen att RR genom RÅ 2003 ref. 4 visserligen har öppnat upp för att det kan uppkomma en särskild utredningsskyldighet trots att redovisningen kunde ha varit korrekt men att det i sådana fall endast undantagsvis föreligger sådana omständigheter att en sådan utredningsskyldighet kan anses uppkomma för Skatteverket.

Uppenbart att uppgift saknas

Inte heller i de fall som omnämns i avsnitt 1.6.6 är det fråga om situationer där den skattskyldige särskilt har markerat en frågeställning eller på annat sätt givit Skatteverket anledning att anta att han missuppfattat en skatteregel. Vidare kan det även i dessa fall göras gällande att de lämnade uppgifterna kunde ha varit korrekta. RÅ 2003 ref. 22 kan i detta sammanhang jämföras med RÅ 2003 ref. 4. Det fanns visserligen en viss möjlighet att redovisningen i respektive deklARATIONER kunde ha varit riktig, men deklarationsmaterialet motsade att så var fallet. I RÅ 2003 ref. 22 får det i motsats till RÅ 2003 ref. 4 anses uppenbart att det saknades en uppgift, nämligen uppgift om underlag för SLP.

Sidoupplýsningar

Är förhållandena sådana att den skattskyldige utöver de uppgifter som följer av deklarationsblanketterna lämnat vissa sidoupplýsningar ökar kravet på Skatteverket att utreda frågan vidare. För att en sådan utredningsskyldighet som har betydelse för om skattetillägg kan tas ut ska uppkomma krävs dock

att upplysningarna är tillräckliga tydliga så att Skatteverket kan sätta in dessa i sitt rätta sammanhang.

Har den skattskyldige lämnat falska uppgifter eller utelämnat en uppgift, t.ex. en inkomst, torde i allmänhet någon särskild utredningsskyldighet inte uppkomma för Skatteverket.

1.7 Oriktig uppgift i mål om taxering

Endast mål om taxering

Som framgår av 5 kap. 1 § 1 st. TL kan skattetillägg tas ut om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak. Med mål om taxering avses t.ex. inte mål om särskild avgift och mål om pensionsgrundande inkomst. Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen i ett meddelande riktat till domstolen, t.ex. i ett överklagande eller ett yttrande.

Sakprövning krävs

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs att uppgiften prövats i sak. Om således den skattskyldige under processen i domstolen återkallar sitt överklagande kan något skattetillägg inte tas ut. Härvid föreligger en skillnad jämfört med om den oriktiga uppgiften lämnats i en begäran om omprövning. I det senare fallet krävs inte att uppgiften prövas i sak för att skattetillägg ska kunna tas ut. Skillnaden förklaras i SOU 2001:25, s. 360, med den principiella skillnad som råder mellan ett förfarande inför en myndighet och en rättegång inför domstol. Det kan inte anses förenligt med principen om "equality of arms" om den ena av parterna men inte den andre måste utföra sin talan under ett ovillkorligt straffhot som kan sägas rikta sig mot själva processföringen.

Det kan finnas flera olika anledningar till att en uppgift inte prövas i sak av domstolen. Så blir fallet om den skattskyldige återkallar sitt överklagande. Någon sakprövning sker inte heller om domstolen avvisar ett överklagande t.ex. på grund av att överklagandet inkommit för sent, fullmakt saknas för ombud, res judicata, litis pendens eller otillåten taleändring.

Uppgiften vidhålls

För att det ska vara fråga om oriktig uppgift i mål om taxering är det inte nödvändigt att uppgiften lämnats först i domstol. Har en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift i sin självdeklaration och sedan vidhåller den oriktiga uppgiften i ett överklagande så anses oriktig uppgift ha lämnats också i mål om taxering. Har den oriktiga uppgiften i självdeklarationen upptäckts av Skatteverket och skattetillägg påförts kan inte ytterligare skattetillägg påföras på grund av den oriktiga uppgift som lämnats i målet om taxering.

Överklagande återkallas

Om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i överklagandeskrivelsen som inte följs av Skatteverket och den skattskyldige innan handlingarna överlämnas till länsrätten återkallar sitt överklagande anses den oriktiga uppgiften inte lämnad i mål om taxering utan i stället i omprövningsärende. I en sådan situation tas således skattetillägg ut på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende.

I avsnitt 10 redogörs för i vilka situationer skattetillägg kan tas ut när oriktig uppgift lämnas i mål om taxering, vilka tidsfrister som gäller för beslut samt i vilka fall beslut om skattetillägg kan meddelas separat och i vilka fall skattetillägg måste meddelas samtidigt med beslut om taxering.

1.8 Bevisning

1.8.1 Inledning

Ordinärt förfarande

I sådana fall då skatteförfattningarna inte ger svar på frågan hur ansvaret i bevishänseende ska fördelas, har i praxis slagits fast att utgångspunkten är att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret. Detta har lett till en huvudregel av innebörd att vid den årliga taxeringen det allmänna bär risken i fråga om fakta som är relevanta för intäktsidan medan den skattskyldige anses bära risken i fråga om fakta som är relevanta på avdragssidan. För att Skatteverket i ordinärt förfarande ska kunna lägga till en intäktspost måste det framstå som sannolikt att deklarerade intäkter är felaktiga.

Skattetillägg

Vid påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift gäller ett högre beviskrav jämfört med ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel under ordinarie omprövningsstid. Beviskravet för skattetillägg på grund av oriktig uppgift regleras i 5 kap. 1 § 2 st. TL. Enligt nämnda lagrum krävs att det "klart framgår" att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han har varit skyldig att lämna. Något särskilt beviskrav när det gäller förutsättningar för skattetillägg vid avvikelser från självdeklaration genom skönstaxering finns inte i 5 kap. TL. Är förutsättningar för skönstaxering enligt 4 kap. 3 § TL uppfyllda ska, såvida inte hel befrielse från skattetillägg är aktuellt, skattetillägg tas ut (5 kap. 2 § 1 p. TL). I avsnitt 4 behandlas bevisfrågor vid skönstaxering.

1.8.2 Beviskravet vid oriktig uppgift

Subjektiv bevisbörda

Det är Skatteverket som ska visa att en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift och att övriga förutsättningar för att påföra skattetillägg föreligger (jfr RÅ 2000 not. 132). Detta ansvar (subjektiva bevisbördan) innebär att Skatteverket bär risken för att sådana fakta som är avgörande för den rättsliga bedömningen klarläggs med tillräcklig grad av sannolikhet. Skatteverket bär alltså ansvaret för att prestera tillräckligt med bevis om att en oriktig uppgift har lämnats av den skattskyldige.

Objektiv bevisbörda

Beträffande bevisningens styrka gäller, i enlighet med vad som sagts ovan, ett högre krav vid beslut om påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift jämfört med ett taxeringsbeslut i ordinärt förfarande (se t.ex. RÅ 2002 ref. 31). Vad som utgör tillräckligt med bevis brukar benämnas den objektiva bevisbördan. För att tydliggöra de olika krav på bevisning som uppställs används olika begrepp. Sålunda sägs ofta i den ordinarie taxeringsprocessen att förekomsten av en omständighet ska vara ”sannolik” (se t.ex. RÅ 1983 Aa 39). Detta innebär att en skattskyldig ska medges begärt avdrag om han kan göra sannolikt att han har haft kostnaden i fråga.

Mycket sannolikt

Hur mycket högre beviskrav som gäller för beslut om skattetillägg är i viss mån oklart. Så mycket är dock klart att bevisstyrkan inte behöver nå upp till graden ”till visshet gränsande sannolikhet”, vilket är en förutsättning för fällande dom i brottmål. Följaktligen ligger beviskravet för beslut om skattetillägg någonstans mellan graderna ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”. För en sådan grad av sannolikhet används ofta uttrycket ”mycket sannolikt”. I praxis används framförallt uttrycken ”visat” eller ”styrkt”.

Europa-konventionen

I detta sammanhang kan noteras att, trots att de svenska skattetilläggen omfattas av Europakonventionen, det svenska straffrättsliga beviskravet inte är tillämpligt vid påförande av skattetillägg. Enligt det svenska rättssystemet är skattetillägget en administrativ avgift. Av prop. 2002/03:106 s. 119 framgår att den omständigheten att skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen inte innebär att det svenska regelsystemet måste utformas enligt en straffrättslig modell utan det viktiga är att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 efterlevs. Vidare uttalas i propositionen att artikel 6 inte ställer något bestämt krav på bevisningens höjd. Det beviskrav som i svensk rätt ställs för att en oriktig uppgift ska anses föreligga

uppfyller konventionens krav i detta avseende. Det finns därför inte skäl hänförliga till konventionen att ändra beviskravet.

”Klart framgår”

I nämnda proposition kom regeringen således fram till att beviskravet ska vara identiskt med vad som gällt tidigare och som också gällt beträffande eftertaxering. Däremot ansåg regeringen att det fanns skäl att ändra själva beteckningen på bevisgraden för påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Av den tidigare lydelsen av 5 kap. 1 § TL framgick att förutsättningen för uttag av skattetillägg var att en uppgift *befinns* oriktig. I den nya lydelsen används i stället begreppet *klart framgår*. Uttrycket ”klart framgår” 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, som framgår ovan, enbart att beteckna den bevisgrad som krävs för påförande av skattetillägg. Det ligger i sakens natur att oriktigheten måste framgå först efter någon form av utredning. Det bör poängteras att ett vägrat avdrag på grund av att den skattskyldige inte lyckas göra sannolikt att han haft kostnaden inte i sig innebär att skattetillägg kan påföras (jfr RÅ 1976 ref. 161).

1.8.3 Dispositions rätt som grund för oriktig uppgift

Det finns en omfattande rättspraxis som behandlar skiljelinjen mellan de beviskrav som gäller i det ordinarie förfarandet och de som gäller för påförande av skattetillägg. Vissa rättsfall rör situationer då en skattskyldig inte har redovisat en förmån som grundar sig på dispositionsrätten till en egendom. Det finns därför skäl att här beröra några av dessa rättsfall.

När det gäller påförande av en förmån ska Skatteverket i enlighet med vad som sagts ovan leda i bevis att den skattskyldige haft en skattepliktig förmån av något slag som t.ex. möjligheten att använda en bil, fastighet eller båt som tillhör arbetsgivaren. Beroende av vilken typ av tillgång det är fråga om kan beskattningen antingen grunda sig på den faktiska användningen av tillgången eller alternativt en möjlighet som den skattskyldige haft att använda tillgången, dvs. dispositionsrätten.

En fråga som kan ställas är om dispositionsrätten som sådan kan läggas till grund inte bara för beskattningen utan även för påförande av skattetillägg, dvs. kan det förhållandet att Skatteverket kan bevisa förekomsten av en dispositions rätt anses

utgöra tillräcklig bevisning för att den skattskyldige även har lämnat en oriktig uppgift.

1.8.3.1 Bilförmån

Bilförmån uppkommer när skattskyldig för privat bruk i mer än ringa omfattning använder en bil som tillkommer honom pga. anställning, uppdragsförhållande eller annan liknande grund. Värdet av bilförmånen fastställs enligt vissa schabloner och utan hänsyn till privatkörningens omfattning i det enskilda fallet. Om bilförmån åtnjuts i endast ringa omfattning, ett fåtal tillfällen under året och sammanlagt högst 100 mil, ska förmånen inte tas upp till beskattning. Frågan om bevisbördans placering vad gäller bilförmån har prövats i RÅ 2001 ref. 22 I och II.

Bevislättnad

RR hänvisar i domarna till att huvudprincipen vid inkomst-taxeringen är att det allmänna har bevisbördan vad gäller intäktsidan vilket vid den ordinarie taxeringen innebär att den enskilde normalt ska beskattas för en viss intäkt endast om det framstår som *sannolikt* att de omständigheter som medför skatteplikt föreligger. När det gäller bilförmån ansåg dock RR att denna princip inte kan upprätthållas. Enligt RR har det allmänna bevisbördan för den grundläggande förutsättningen att en dispositionsrätt har förelegat till en bil. Har det allmänna gjort sannolikt att den skattskyldige haft en sådan dispositionsrätt gäller i sin tur en presumtion som innebär att bilen ska anses ha använts i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den använts i ringa omfattning eller inte alls. Förekomsten av dispositionsrätten medför alltså en omkastning av bevisbördan.

Vad som sägs i RÅ 2001 ref. 22 I och II avsåg beslut under taxeringsåret och året efter taxeringsåret. Rättsfallen tog sålunda inte ställning till frågan om samma bevisfördelning kunde användas vid eftertaxering respektive påförande av skattetillägg.

RÅ 2002 ref. 31

Denna fråga kom att prövas i RÅ 2002 ref. 31. Fråga var om påförande av skattetillägg i det fall en skattskyldig underlåtit att i deklARATIONEN ta upp en bilförmån och bilförmånen påförts enbart med stöd av presumtionen att privatkörning förekommit i mer än ringa omfattning.

RR klargör inledningsvis att det är det allmänna som har bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift samt att beviskraven är högre vad gäller påförande av

skattetillägg än vad som gäller vid den ordinarie inkomst-taxeringen. RR menar att den bevislättnad som presumptionen enligt RÅ 2001 ref. 22 innebär för Skatteverket inte kan tillåtas få ett sådant genomslag i skattetilläggs- och eftertaxerings-sammanhang, att redan det förhållandet att dispositionsrätt förelegat också skulle innebära det visat att oriktig uppgift lämnats vad gäller förekomsten av privatkörning. För att oriktig uppgift ska anses föreligga bör i stället fordras att det allmänna har visat – med de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg – inte bara att disposi-tionsrätt förelegat, utan också att privatkörning förekommit i sådan omfattning som krävs för att det ska vara fråga om en skattepliktig förmån.

Sammanfattning

Sammanfattningsvis kan alltså sägas att den bevislättnad som det allmänna har vid den ordinarie taxeringen inte tillåts ha samma genomslag vid prövningen av om oriktig uppgift har lämnats. Rättsfallet tydliggör även den objektiva bevisbördans omfattning när det gäller oriktig uppgift. Sålunda uttalar RR att för att oriktig uppgift ska föreligga krävs att det allmänna har visat, med de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg, dels att en dispositionsrätt förelegat och dels att privatkörning förekommit i mer än ringa omfattning. Även om RR inte använder begreppet ”mycket sannolikt” som bevisgrad tydliggör rättsfallet att ett högre beviskrav gäller vid påförande av skattetillägg jämfört med det som gäller vid ändring av taxeringen i ordinärt förfarande.

1.8.3.2 Bostadsförmån

RÅ 2002 ref. 53

Frågan om dispositionsrätten kan utgöra grund för förmånsbeskattning och påförande av skattetillägg avseende fritidshus har prövats i RÅ 2002 ref. 53.

Bakgrunden var i detta fall att en delägare, tillika anställd i ett fåmansföretag, helt utan inskränkning hade kunnat disponera företagets fritidshus. Frågan var om den skattskyldige kunde förmånsbeskattas för dispositionsrätten till huset eller om beskattning skulle ske på grundval av den tid huset faktiskt hade nyttjats.

Av RR:s domskäl framgår att bestämmelserna om beskattning av förmån av fri bostad skiljer sig från dem om bilförmån bl.a. genom att något krav på att förmånen ska ha åtnjutits i viss omfattning inte uppställs. En bostadsförmån av det slag som förelåg i målet karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset och detta gäller oberoende av i vilken

omfattning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. Värdet av bostadsförmånen borde därför, enligt RR, beräknas på grundval av denna dispositionsrätt. Härefter gör RR det tillägget att för det fall den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende, t.ex. genom att bostaden under en viss tid varit uthyrd, bör förmånsvärdet sättas ned med hänsyn till omfattningen av denna inskränkning. Slutsatsen blev i detta rättsfall att den skattskyldige ansågs ha lämnat en oriktig uppgift och därför kunde eftertaxeras.

Av rättsfallet kan utläsas att redan dispositionsrätten som sådan kan utgöra grund för skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Att motsvarande inte gäller beträffande bilförmån beror på kravet att bilen faktiskt ska ha använts i mer än ringa omfattning.

2 Undantag från skatte- tillägg

5 kap. 5 § 2 st. 2 p., 8 § och 20 § 2 st. TL

Lagtext

5 kap. 8 § TL

Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,

2. om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret,

3. om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,

4. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller

5. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Lag (2003:655).

5 kap. 5 § 2 st. TL

Vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts vid taxeringen enligt de

1. uppgifter som den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat till ledning för taxeringen, och

2. kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

Lag (2003:655).

5 kap. 20 § 2 st. TL

Särskild avgift skall inte tas ut om den skattskyldige har avlidit.

Lag (2003:211).

2.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas reglerna i 5 kap. 5 § 2 st. 2 p., 8 § och 20 § 2 st. TL. Bestämmelserna reglerar i flertalet fall sådana situationer i vilka skattetillägg inte ska tas ut, trots att en oriktig uppgift har lämnats.

2.2 Uppenbar felräkning eller felskrivning

”Uppenbar”

Enligt 5 kap. 8 § 1 p. TL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel (tidigare misskrivning) som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1971:10 s. 269) angav departementschefen att med uttrycket ”uppenbar” ska förstås en sådan felräkning eller misskrivning som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Enligt departementschefen är det avgörande för om en felräkning eller misskrivning ska anses som uppenbar att felaktigheten är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.

I RÅ 1989 ref. 40 hade den skattskyldige yrkat avdrag för resor till och från arbetet avseende 304 dagar. Efter förfrågan framkom att antalet resdagar rätteligen var 204. I domskälen angav RR att anledningen till att förfrågan gjordes visserligen var att det uppgivna antalet resdagar översteg det normala. Antalet resdagar var emellertid inte så högt att det genast måste ha stått klart för TN att fråga var om en misskrivning. Enligt domstolen var därför misskrivningen inte sådan att undantag från skattetillägg aktualiserades.

Överföringsfel

Som typexempel på uppenbar felskrivning kan nämnas s.k. överföringsfel, innebärande att den skattskyldige vid transport av uppgifter från t.ex. en bilaga till huvudblanketten skriver fel belopp (jfr RÅ 1988 ref. 98).

Felet framgår av annat material

Finns felet dolt i underlaget för deklarationen är kravet på uppenbarhet inte uppfyllt. Det är inte heller tillräckligt för att kravet på uppenbarhet ska anses uppfyllt, att Skatteverket, med ledning av andra uppgifter än de som den skattskyldige lämnat i deklaramaterialet för det aktuella taxeringsåret, kunnat fastställa att felräkning eller misskrivning föreligger. Detta framgår av rättsfallen RÅ 1975 Aa 691 och Aa 692 samt RÅ 1975 ref. 94. I RÅ 1975 Aa 692 hade den skattskyldige i sin

deklaration inte tagit upp ingående varuskulder i rörelsen, trots att avdrag för utgående varuskulder yrkats och medgetts vid föregående års taxering. RR ansåg inte att uppenbar felräkning eller misskrivning förelåg, trots att TN haft tillgång till föregående års deklaration. RR betonade i domskälen att frågan om huruvida skattetillägg ska påföras enbart ska bedömas med beaktande av självdeklarationen och andra av den skattskyldige lämnade meddelanden till ledning för den aktuella taxeringen.

**Misstanke om fel
i deklarationen**

Samma utgång blev det i RÅ 1976 ref. 9. Den skattskyldige hade i deklarationen dels redovisat lön med 2 900 kr i stället för rätteligen med 29 002 kr, dels uppgett att han under året erlagt preliminär skatt med 10 418 kr. RR konstaterade, vid en jämförelse med uppgiven erlagd preliminärskatt, att uppgiften om lörens storlek måste ha framstått som mindre sannolik för TN. Enligt RR kunde felaktigheten ändå inte hänföras till uppenbar misskrivning, eftersom TN inte kunnat bedöma huruvida misskrivning verkligen förelegat utan att ha tillgång till uppgifter utöver dem som lämnats i deklarationen eller till denna fogade handlingar. Den omständigheten att TN haft anledning att starkt misstänka att deklarationen innehöll en felaktighet har således inte medfört att felaktigheten hänförs till uppenbar misskrivning. RR synes, i enlighet med vad som sägs i förarbetena, anse att det för att en felaktighet ska hänföras till uppenbar felräkning eller felskrivning krävs att TN med ledning av enbart uppgifter i deklarationsmaterialet kan säkerställa att en felaktighet föreligger.

Mot bakgrund av att sådana felräkningar och skrivfel som avses i 5 kap. 8 § 1 p. TL uppenbart ska framgå av det deklarationsmaterial som den skattskyldige lämnat för sin taxering, kan det på goda grunder ifrågasättas om dessa uppgifter överhuvudtaget kan anses som oriktiga uppgifter. Sådana felräkningar och skrivfel bör därför redan av detta skäl inte ligga till grund för uttag av skattetillägg. Bestämmelsen torde därför sakna självständig betydelse när skattetillägg tas ut på grund av oriktig uppgift utan får i stället ses som ett förtydligande av 5 kap. 1 § TL. Däremot kan bestämmelsen i 5 kap. 8 § 1 p. TL få självständig betydelse vid bestämmande av underlag för skattetillägg, som till följd av skönstaxering enligt 5 kap. 2 § TL påförs den skattskyldige, under förutsättning att den skattskyldige lämnat ett skriftligt meddelande till ledning för taxeringen. Om skönstaxeringen innebär att en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av meddelandet rättas, ska 5 kap. 8 § 1 p. TL tillämpas. Konsekvensen härav är att något

skattetillägg inte ska påföras till den del rättelsen avser ett uppenbart räkne- eller skrivfel.

2.3 Rättelse med ledning av kontrolluppgift

Obligatorisk kontrolluppgift

Om en oriktig uppgift har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift, som enligt LSK ska lämnas utan föreläggande, s.k. obligatorisk kontrolluppgift, ska enligt 5 kap. 8 § 2 p. TL skattetillägg inte tas ut. Från och med 2004 års taxering omfattar bestämmelsen rättelser med ledning av alla obligatoriska kontrolluppgifter, oavsett i vilket inkomstslag rättelsen sker. Noterbart är att bestämmelsen i praktiken inte är tillämplig avseende mervärdesskatt, även om skatten ska redovisas i inkomstdeklarationen, eftersom det inte finns någon kontrolluppgiftsskyldighet på det området. Anledningen till att bestämmelsen ändrats till att omfatta alla obligatoriska kontrolluppgifter är att risken för att ett taxeringsbeslut blir fel, på grund av att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift, i dessa fall är obetydlig (prop. 2002/03:106 s. 123).

Tillgänglig före utgången av november taxeringsåret

En första förutsättning för att skattetillägg inte ska tas ut är att kontrolluppgiften varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret. Det krävs således inte att rättelse faktiskt har skett utan det räcker att kontrolluppgiften, som kunnat möjliggöra rättelse, har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret. Kontrolluppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket först efter denna tidpunkt påverkar däremot inte skattetilläggsuttaget.

Undantaget från skattetillägg i 5 kap. 8 § 2 p. TL gäller även i t.ex. de fall Skatteverket under taxeringsperioden reviderar ett fåmansföretag och företaget före november månads utgång taxeringsåret inkommer till Skatteverket med nya eller ändrade kontrolluppgifter avseende anställda (även företagsledare och delägare) hos företaget. Om Skatteverket med ledning av en sådan kontrolluppgift kan rätta en oriktig uppgift ska skattetillägg således inte tas ut även om rättelsen direkt kan knytas till förhållanden som uppmärksammats vid revisionen. Har skattetillägg i en sådan situation redan tagits ut måste därför beslutet om skattetillägg undanröjas.

Rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgiften

En andra förutsättning för att skattetillägg inte ska tas ut är att den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgiften. Med uttrycket ”rättats eller hade kunnat rättas” i 5 kap. 8 § 2 p. TL avses att det av uppgifterna i kontrolluppgiften klart framgår att det finns ett fel i självdeklarationen. Det räcker således inte att Skatteverket endast kan misstänka att det finns ett fel i deklarationen för att bestämmelsen ska bli tillämplig, utan det krävs att verket med stor sannolikhet utifrån uppgifterna i kontrolluppgiften kan dra slutsatsen att deklarationen innehåller ett fel. Skrivningen ”rättats eller hade kunnat rättas” återfinns även i 5 kap. 4 § 2 st. TL. Där stadgas att skattetillägg ska tas ut med 10 % (mervärdesskatt 5 %) om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket (se vidare avsnitt 3.4).

Utan utredning

En tredje förutsättning för att skattetillägg inte ska tas ut är att kontrolluppgiften innehåller tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av kontrolluppgiften utan utredning ska kunna fatta ett taxeringsbeslut. Krävs utredning ska i stället skattetillägg tas ut med 10 %, eftersom rättelsen i ett sådant fall får anses ha skett med stöd av kontrollmaterial enligt bestämmelsen i 5 kap. 4 § 2 st. TL (prop. 2002/03:106 s. 238).

”Liten utredning” eller ”stor utredning”

Av ovan nämnda proposition framgår inte vad som avses med utredning. Enligt Skatteverkets uppfattning bör utredning i detta sammanhang jämföras med sådan utredning som avses i 3 kap. 1 § TL (nedan kallad ”stor utredning”). Enligt nämnda lagrum är Skatteverket skyldigt att se till att ärendena blir tillräckligt utredda, främst i syfte att få ett så bra beslutsunderlag som möjligt. Om Skatteverkets utredning däremot är mer av servicekaraktär, som exempelvis är fallet när Skatteverket kan kombinera en förfrågan med ett övervägande till beslut, är verkets uppfattning att det inte är fråga om en utredning i den betydelse som avses i 3 kap. 1 § TL. Den sistnämnda typen av utredning är mer att se som ett utflöde av kommunikationsskyldigheten i 3 kap. 2 § TL än en utredning enligt 3 kap. 1 § TL. Nedan kallas denna typ av utredning för ”liten utredning” och detta oavsett om den utredning som faktiskt vidtagits varit omfattande. Denna typ av utredning är emellertid av sådan natur att det inte kan anses skäligt att skattetillägg tas ut med anledning av den oriktiga uppgiften. Något skattetillägg ska därför i enlighet med 5 kap. 8 § 2 p. TL inte tas ut i sistnämnda fall.

Sammanfattning av kontrolluppgiftens betydelse

Bedömningen av om en rättelse, som är föranledd av en obligatorisk kontrolluppgift, ska medföra fullt skattetillägg, reducerat skattetillägg enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL eller inget skattetillägg alls enligt 5 kap. 8 § 2 p. TL, kan beskrivas på följande sätt.

Om en oriktig uppgift lämnats och det inte klart framgår av kontrolluppgiften att självdeklarationen innehåller det aktuella felet ska skattetillägg som huvudregel tas ut med 40 %. Om det framgår av kontrolluppgiften att självdeklarationen innehåller det aktuella felet avgörs frågan, huruvida den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgiften, av om det krävs en ”stor utredning” eller en ”liten utredning” för att rätta uppgiften. Krävs en ”stor utredning” ska skattetillägg tas ut med 10 % enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL. Krävs det däremot endast en ”liten utredning” ska något skattetillägg inte tas ut.

Faktisk handläggning saknar betydelse

Vid bedömningen av om kontrolluppgiften kräver ”stor utredning” eller ”liten utredning” saknar det betydelse vilken utredning som faktiskt görs i det enskilda ärendet. Om skattetillägg ska tas ut eller inte påverkas således inte av den faktiska handläggningen av frågan.

Skönstaxering

Observera att 5 kap. 8 § 2 p. TL är tillämplig även i de fall Skatteverket avviker skönsmässigt från en självdeklaration och det i skönstaxeringen ingår rättelse av oriktig uppgift och uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgift. Om det vid sådan rättelse krävs ”stor utredning” ska i stället bestämmelserna i 5 kap. 4 § 2 st. TL om normalt tillgängligt kontrollmaterial tillämpas. Detsamma gäller i de fall skönstaxeringen sker i avsaknad av deklaration, men den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i ett skriftligt meddelande till ledning för taxeringen, vilket meddelande kan rättas med ledning av en kontrolluppgift. Har däremot den skattskyldige inte lämnat några uppgifter till ledning för taxeringen och det samtidigt krävs en ”stor utredning” för att en kontrolluppgift ska kunna läggas till grund för taxeringen, tas fullt skattetillägg ut. Skattetillägg vid skönstaxering behandlas närmare i avsnitt 4.

Förtryckt kontrolluppgift har strukits i självdeklarationen

Om den skattskyldige felaktigt strukit över en i självdeklarationen förtryckt uppgift från en kontrolluppgift och skrivit in ett annat belopp anses han ha påstått att kontrolluppgiften är felaktig. I och med detta mister kontrolluppgiften sin funktion som kontrollinstrument. Kravet på att uppgiftens oriktighet klart ska framgå av kontrolluppgiften är i denna situation, enligt Skatteverket, inte uppfyllt, varför skattetillägg kan tas ut

med 40 %. Är situationen sådan bör dock i normalfallet delvis befrielse ske på så sätt att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel (se avsnitt 9.4.5)

Förtryckt uppgift har inte strukits

I de fall den skattskyldige inte strukit över en förtryckt kontrolluppgift i självdeklarationen men skrivit in ett annat belopp, anses han inte ha påstått att kontrolluppgiften är felaktig. I stället anses han ha lämnat två motstridiga uppgifter, vilket medför att en sådan särskild utredningsskyldighet uppkommer för Skatteverket, som innebär att oriktig uppgift inte lämnats (se avsnitt 1.6.7). Något skattetillägg kan följaktligen inte tas ut i sådana fall.

Ändring av förtryckt kontrolluppgift i e-deklaration

För att ändra ett förtryckt belopp i en elektronisk självdeklaration måste den skattskyldige först radera det förtryckta beloppet och därefter skriva in det ändrade beloppet samt verkställa ändringen. Den skattskyldige får härigenom anses ha påstått att kontrolluppgiften är felaktig. I och med detta mister kontrolluppgiften sin funktion som kontrollinstrument. Kravet på att uppgiftens oriktighet klart ska framgå av kontrolluppgiften är i denna situation, enligt Skatteverkets mening, inte uppfyllt, varför skattetillägg kan tas ut med 40 %. Är situationen sådan bör dock i normalfallet delvis befrielse ske på så sätt att avgiften sätts ned till en fjärdedel (se avsnitt 9.4.5).

Ej förtryckt kontrolluppgift

Har en skattskyldig lämnat oriktig uppgift beträffande t.ex. en löneinkomst, ränteinkomst eller ränteutgift i en deklaration, som i detta avseende saknar förtryckt belopp, tas skattetillägg inte ut om den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgift. Utgångspunkten i ett sådant fall är att det belopp som framgår av kontrolluppgiften också är det belopp som den skattskyldige ska taxeras för. Endast en ”liten utredning” krävs således för att Skatteverket med ledning av uppgifterna i kontrolluppgiften ska kunna fatta ett taxeringsbeslut. Saknas kontrolluppgift ska naturligtvis i normalfallet skattetillägg tas ut med fullt belopp. Detsamma gäller om kontrolluppgiften är felaktig till den skattskyldiges fördel (jfr avsnitt 9.3.4).

Marknadsnoterad delägar rätt

Har avyttring av marknadsnoterade delägar rätter, t.ex. försäljning eller inlösen av marknadsnoterade aktier, inte deklarerats och Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en obligatorisk kontrolluppgift om avyttringen, varav aktieslag, antal aktier och försäljningspris framgår, ska skattetillägg inte tas ut. I 48 kap. 15 § IL finns nämligen en bestämmelse, som gäller flertalet marknadsnoterade delägar rätter, och som innebär att omkostnadsbeloppet får

bestämmas till 20 % av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av (schablonmetoden). Skatteverket kan därför, vid avyttring av exempelvis marknadsnoterade aktier, med ledning av uppgifterna i kontrolluppgiften och med tillämpning av nämnda schablonmetod fatta ett taxeringsbeslut. Rättelse av den oriktiga uppgiften kan således ske efter en ”liten utredning”.

Onoterad delägarrätt

Har avyttring av onoterade delägarrätter, t.ex. försäljning av aktier, inte deklarerats och Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en obligatorisk kontrolluppgift om avyttringen, varav aktieslag, antal aktier och försäljningspris framgår, är undantagsbestämmelsen i 5 kap. 8 § 2 p. TL inte tillämplig, trots tillgången till kontrolluppgiften. Kontrolluppgiften saknar nämligen uppgift om anskaffningsutgiften och eftersom det är fråga om inte marknadsnoterade delägarrätter, kan omkostnadsbeloppet inte beräknas med stöd av schablonmetod i 48 kap. 15 § IL. En rättelse i detta fall kräver därför en ”stor utredning” och skattetillägg ska därför tas ut med 10 % med stöd av 5 kap. 4 § 2 st. TL.

Felaktig redovisning av delägarrätt

Om erhållen ersättning vid avyttring av delägarrätter tagits upp med ett för lågt belopp i självdeklarationen och Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en obligatorisk kontrolluppgift om avyttringen, ska något skattetillägg inte tas ut. Ersättningsbeloppet framgår nämligen direkt av kontrolluppgiften, varför rättelse i ett sådant fall kan ske efter en ”liten utredning”. Det samma gäller om redovisat antal avyttrade delägarrätter är lägre än vad som framgår av kontrolluppgiften. Om däremot omkostnadsbeloppet redovisats med för högt belopp ska skattetillägg tas ut med 40 %, eftersom omkostnadsbeloppet inte framgår av kontrolluppgiften. Kan omkostnadsbeloppet rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial, ska dock skattetillägg tas ut med endast 10 %.

Aktie i utlandet

Kontrolluppgift om betalning från utlandet ska under vissa förutsättningar lämnas enligt 12 kap. 1 § LSK. Kontrolluppgiften kan avse t.ex. ersättning för avyttring av aktier i utlandet. Av en sådan kontrolluppgift framgår inte vilka aktier som avyttrats. Det går därför inte att med ledning av kontrolluppgiften bedöma om de är marknadsnoterade eller inte. Kontrolluppgiften innehåller inte heller någon uppgift om anskaffningsutgiften. Kontrolluppgiften innehåller således inte tillräckligt med uppgifter för att Skatteverket, med hjälp av endast uppgifterna i kontrolluppgiften, ska kunna göra en kapitalvinstberäkning. Med ledning av kontrolluppgiften kan

dock Skatteverket se att en avyttring skett. Om någon avyttring inte redovisats i deklARATIONEN kan således Skatteverket dra slutsatsen att självdeklARATIONEN innehåller ett fel. För att kunna fatta ett taxeringsbeslut i frågan krävs dock en ”stor utredning”. Skattetillägg ska därför tas ut med 10 %. Skulle det vid utredningen visa sig att avyttringen ska taxeras ett tidigare år ska skattetillägg tas ut med 40 % vid rättelse av det året, eftersom det ju inte funnits någon kontrolluppgift tillgänglig vid det årets taxering.

Uppgift om aktie i utlandet, som inte lämnas med stöd av LSK utan enligt avtal mellan olika länder, betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial (se RSV:s skrivelse 2003-02-24, ”Fråga om tillämplig procentsats vid beräkning av skattetillägg då kontrolluppgift från utlandet funnits tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november månad taxeringsåret”, dnr 1404-03/100). Har den skattskyldige inte redovisat en sådan aktieavyttring, som kan rättas med ledning av sådan uppgift som lämnats med stöd av avtal, ska skattetillägg således påföras med 10 %.

**Aktieindex-
obligation**

Skattetillägg med anledning av oredovisad eller felaktigt redovisad avyttring av aktieindexobligationer tas ut på samma sätt som beträffande marknadsnoterade respektive onoterade delägarätter.

Nollkupongare

Om inlösen av s.k. nollkupongare inte redovisats eller redovisats med för lågt belopp och Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en obligatorisk kontrolluppgift om inlösen av nollkupongaren, av vilken räntan framgår, kan rättelse ske efter ”liten utredning”. Något skattetillägg ska därför inte tas ut i ett sådant fall. Om kontrolluppgiften inte innehåller uppgift om räntan, utan endast en uppgift om utbetalat belopp, krävs en ”stor utredning” för att ett korrekt taxeringsbeslut ska kunna fattas. I en sådan situation ska skattetillägg tas ut med 10 % enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL. Har i sistnämnda fall omkostnadsbeloppet redovisats med för högt belopp, kan rättelse normalt inte ske med ledning av kontrolluppgiften, varför skattetillägg ska tas ut med 40 % av den skatt som belöper på skillnaden mellan redovisat och faktiskt omkostnadsbelopp. Kan den oriktiga uppgiften rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt tas dock skattetillägg ut med 10 %.

Vid avyttring av nollkupongare under dess löptid ska obligatorisk kontrolluppgift lämnas. Eftersom schablonmetoden i

48 kap. 15 § IL inte är tillämplig på nollkupongare tas skattetillägg i dessa fall ut på samma sätt som vid avyttring av onoterade delägarätter.

Investeringsfond

Vid avyttring av andel i investeringsfond, eller i ett utländskt fondföretag som bedriver verksamhet i Sverige, ska obligatorisk kontrolluppgift lämnas. I kontrolluppgiften anges normalt uppgift om kapitalvinst eller kapitalförlust och uppgiften förtrycks i självdeklarationen. Stryks felaktigt en sådan förtryckt uppgift gäller vad som sagts ovan vid kantrubriken ”Förtryckt kontrolluppgift har strukits i självdeklarationen”. Vid oriktig uppgift i övriga fall ska skattetillägg tas ut på samma sätt som för marknadsnoterade respektive onoterade delägarätter.

Aktieutdelning

Om förtryckta uppgifter om aktieutdelning, som har sin grund i kontrolluppgift, felaktigt stryks, gäller vad som sagts ovan vid kantrubriken ”Förtryckt kontrolluppgift har strukits i självdeklarationen”.

Privatbostadsrätt

Om en försäljning av en privatbostadsrätt inte har deklarerats och Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en kontrolluppgift om försäljningen ska skattetillägg inte tas ut. Kontrolluppgiften saknar visserligen uppgifter om eventuella förbättringsutgifter, utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll samt försäljningsutgifter. Trots avsaknaden av dessa uppgifter innehåller den tillräckligt med uppgifter för att det med ledning av dessa ska vara möjligt att fatta ett beslut om resultatet av försäljningen som inte är för lågt. Skulle kontrolluppgiften inte innehålla de uppgifter som föreskrivs i LSK, kan inte något taxeringsbeslut fattas utan ”stor utredning”. I sådant fall finns förutsättning för att ta ut skattetillägg med 10 % enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL.

Om en försäljning av en privatbostadsrätt har redovisats i självdeklarationen och redovisningen innehåller oriktig uppgift, som direkt kan rättas med ledning av kontrolluppgiften (”liten utredning”), ska skattetillägg inte tas ut på den oriktiga uppgiften.

Fastighetsförsäljning

I detta sammanhang kan påpekas att den uppgift som lämnas från Lantmäteriverket om meddelad lagfart inte är en obligatorisk kontrolluppgift, varför 5 kap. 8 § 2 p. TL inte är tillämplig vid en oredovisad fastighetsförsäljning. Däremot utgör uppgiften från Lantmäteriverket sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som avses i 5 kap. 4 § 2 st. TL. Skattetillägg ska därför tas ut med 10 % (se RÅ 2002 ref. 75).

- Uppskov** Om tidigare medgivna uppskov (uppskovsbelopp alternativt obeskattad vinst) inte återförts i självdeklarationen och Skatteverket kan rätta felet med uppgifter i det s.k. uppskavsregistret ska skattetillägg tas ut med 10 % enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL. Det bör i sammanhanget noteras att skattetillägg numera ska tas ut även om den skattskyldige, när Skatteverket överväger att rätta felaktig eller oredovisad kapitalvinst på försäljning av bostadsrätt eller fastighet, kvittningsvis yrkar uppskovsavdrag. I avsnitt 6 utvecklas närmare frågor rörande invändningar som rör en annan fråga än den som föranleder skattetillägg.
- Näringsbidrag** Om en skattskyldig, som har redovisat inkomst av näringsverksamhet, inte har redovisat erhållet näringsbidrag eller redovisat näringsbidrag med för lågt belopp, ska skattetillägg tas ut även om Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en obligatorisk kontrolluppgift om näringsbidraget. Orsaken härtill är att Skatteverket inte med ledning av kontrolluppgiften kan dra slutsatsen att näringsbidraget är oredovisat eller redovisat med för lågt belopp, eftersom bidraget inte ska särredovisas i självdeklarationen. Skattetillägg ska därför tas ut med 40 %.
- Sjukpenning** Har en skattskyldig, som redovisat inkomst av näringsverksamhet, underlåtit att redovisa erhållen sjukpenning eller redovisat sjukpenning med för lågt belopp och Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret har tillgång till en obligatorisk kontrolluppgift om sjukpenningen, ska något skattetillägg inte tas ut. Sjukpenning ska, till skillnad från näringsbidrag, särredovisas i självdeklarationen. Det framgår således av självdeklarationen att sjukpenningen inte har redovisats eller redovisats med för lågt belopp. Eftersom rättelse av självdeklarationen kan ske efter en ”liten utredning” ska något skattetillägg inte tas ut.
- Ränteavdrag
– exakt
dubbelavdrag** Om ränteutgift förtryckts i självdeklarationen i inkomstslaget kapital och den skattskyldige yrkar avdrag för exakt det beloppet i näringsverksamheten utan att stryka beloppet i kapital, vilket han rätteligen bort göra, ska något skattetillägg inte tas ut. Skälet till detta är följande. Enligt 3 kap. 10 § LSK ska, om kontrolluppgift inte ska lämnas, den som gör avdrag för ränteutgifter i inkomstslaget kapital lämna uppgift om bl.a. långivare. Någon skyldighet att lämna sådana uppgifter vid privata lån i näringsverksamhet finns inte. För att en redovisning i enlighet med det ovan sagda ska vara riktig måste således förutsättas att den skattskyldige tagit ett privat lån i sin näringsverksamhet och att räntan på lånet uppgår till exakt samma belopp som räntan i

kontrolluppgiften. Sannolikheten för detta är emellertid så liten att den är försumbar, varför det måste anses föreligga en klar presumtion för att den skattskyldige glömt att stryka det förtryckta beloppet. Eftersom således allt talar för att det är samma ränta som den skattskyldige yrkar avdrag för i både inkomstlagen kapital och näringsverksamhet uppkommer en sådan särskild utredningsskyldighet för Skatteverket som innebär att oriktig uppgift inte lämnats (se vidare avsnitt 1.6.7).

**– delvis dubbel-
avdrag**

Om ränteutgift förtryckts i inkomstslaget kapital med t.ex. 50 000 kr och den skattskyldige yrkar avdrag med 30 000 kr i inkomstslaget näringsverksamhet, utan att ändra det förtryckta beloppet till 20 000 kr, uppkommer ingen utredningsskyldighet för Skatteverket. Med ledning av kontrolluppgiften på 50 000 kr kan Skatteverket inte dra slutsatsen att redovisningen i deklarationen är felaktig. Den skattskyldige kan ju ha tagit ett privat lån i näringsverksamheten för vilket obligatorisk kontrolluppgift inte lämnats. Om det visar sig att den skattskyldige rätteligen skulle ha ändrat det förtryckta beloppet i kapital till 20 000 kr har en oriktig uppgift lämnats i detta avseende, varför det föreligger förutsättningar för att ta ut skattetillägg med 40 % på den skatt som belöper på 30 000 kr i kapital.

**– mer än dubbel-
avdrag**

Om en skattskyldig yrkar avdrag för ränta i inkomstslaget näringsverksamhet med 90 000 kr, i stället för rätteligen 50 000 kr, och felaktigt inte stryker det förtryckta beloppet 50 000 kr i inkomstslaget kapital, blir resonemanget det samma som i situationen ovan, dock med den skillnaden att skattetillägget tas ut på den skatt som belöper på 50 000 kr i kapital och 40 000 kr i näringsverksamhet.

**Pensionskostnader
– exakt dubbel-
avdrag**

Utgifter för pensionskostnader förtrycks i självdeklarationen som allmänna avdrag trots att en del av beloppet kan vara hänförligt till inkomstslaget näringsverksamhet. Samma resonemang som i ovan berörda ränteutgiftsfall kan föras här. Således uppkommer det en sådan särskild utredningsskyldighet för Skatteverket, som innebär att oriktig uppgift inte lämnats, om den skattskyldige i näringsverksamheten yrkar avdrag med exakt samma belopp som förtryckts under allmänna avdrag och som felaktigt inte strukits. Från möjligheten att den skattskyldige skulle ha rätt till ytterligare avdrag med exakt samma belopp som det på kontrolluppgiften kan bortses.

– olika belopp

När beloppen som avdrag yrkas för inte är exakt lika stora är det, precis som i räntefallen, fullt möjligt att de båda avdragsyrkandena är riktiga. En skattskyldig har nämligen rätt att i

näringsverksamheten göra avdrag för premie till pensionsförsäkring som erlagts efter årsskiftet, men före den dag då självdeklarationen senast skulle ha lämnats, under förutsättning att pensionsförsäkringsavtalet tecknats under beskattningsåret. För en sådan premie lämnas kontrolluppgift först året efter det år den erlagts. Det framgår således inte helt klart av kontrolluppgiften att självdeklarationen innehåller ett fel. Förutsättningar att ta ut skattetillägg med 40 % föreligger därför.

– enbart halvt prisbasbelopp förtryckt

I följande situation bör dock skattetillägg inte tas ut, trots att avdrag för pensionsförsäkringspremie felaktigt, med olika belopp, yrkats i både näringsverksamheten och under allmänna avdrag. Enligt kontrolluppgift har den skattskyldige under år 2006 erlagt premie med 39 790 kr. I 2007 års deklaration har under allmänna avdrag 19 850 kr, ett halvt prisbasbelopp, förtryckts. I deklarationen yrkar den skattskyldige avdrag i näringsverksamheten med 39 790 kr samtidigt som han felaktigt inte stryker det förtryckta beloppet under allmänna avdrag. Anledningen till att endast ett halvt prisbasbelopp förtryckts är att den skattskyldige i den tänkta situationen inte har rätt till högre avdrag för pensionsförsäkringspremier som allmänt avdrag på grund av att tjänsteinkomsterna understiger 397 000 kr. Av uppgifterna i deklarationen kan således den slutsatsen dras att den skattskyldige erlagt ett högre belopp än det förtryckta beloppet och att åtminstone en del av detta belopp är hänförligt till näringsverksamheten. Från sannolikheten att den skattskyldige skulle ha erlagt exakt ett halvt prisbasbelopp, dvs. 19 850 kr, utöver beloppet enligt kontrolluppgiften bör dock kunna bortses. Med ledning av kontrolluppgiften kan således Skatteverket konstatera att deklarationen innehåller ett fel och att felet består i att det förtryckta beloppet inte strukits. Något skattetillägg ska därmed inte tas ut.

Utfärdad option – kontrolluppgift lämnad året före taxeringsåret

Obligatorisk kontrolluppgift lämnas vid utfärdande av optioner. I vissa fall ska beskattningen av premien ske först året efter det år kontrolluppgift ska lämnas. Har den skattskyldige inte redovisat premien för en sådan option och kontrolluppgiften lämnats året före det år beskattningen ska ske, ska den skattskyldige tillgodoräknas förekomsten av kontrolluppgiften (se Skatteverkets styrsignal 2005-03-08, ”Skattetillägg när kontrolluppgift har lämnats året före taxeringsåret”, dnr 130 135776-05/111). Någon möjlighet att enbart med ledning av kontrolluppgiften avgöra om det uppkommit någon kapitalvinst finns inte. Det krävs således en ”stor

utredning” för att ett taxeringsbeslut ska kunna fattas, varför skattetillägg ska tas ut med 10 % enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL.

Någon kontrolluppgiftsskyldighet föreligger inte vid återköp av utfärdade optioner. Trots detta lämnar flera storbanker kontrolluppgift på sådana transaktioner och uppgifterna behandlas av Skatteverket på samma sätt som obligatoriska kontrolluppgifter. Kan en oriktig uppgift rättas med ledning av en sådan frivilligt lämnad kontrolluppgift bör skattetillägg tas ut med 10 %, även om uppgiften kan rättas utan ”stor utredning”. Skälet till detta är att kontrolluppgiften inte är en sådan som ska lämnas utan föreläggande. Bestämmelsen i 5 kap. 8 § 2 p. TL är således inte tillämplig. Kontrolluppgiften bör dock i skattetilläggssammanhang betraktas som kontrollmaterial. Saknas kontrolluppgift ska skattetillägg tas ut med 40 %.

Förmögenhet

I självdeklarationen förtrycks vissa uppgifter om förmögenhet. Någon möjlighet finns inte att med ledning av obligatoriska kontrolluppgifter dra slutsatsen att det föreligger ett fel i självdeklarationen, om den skattskyldige ändrar det förtryckta beloppet avseende tillgångar och samtidigt redovisar inkomst av näringsverksamhet. Tillgångar som redovisas i kontrolluppgiften kan nämligen höra till näringsverksamheten och därför vara skattefria. Genom att ändra kontrolluppgiften kan den skattskyldige dessutom anses påstå att kontrolluppgiften är felaktig, varför den enligt Skatteverkets uppfattning får anses ha förlorat sitt värde som kontrollinstrument. Oavsett vilket ska skattetillägg tas ut med 40 % om det ändrade beloppet är fel.

Har den skattskyldige inte ändrat det förtryckta skuldbeloppet, trots att en del av skulderna tillhör näringsverksamheten och därför inte är avdragsgilla, har han lämnat en oriktig uppgift. Med ledning av den obligatoriska kontrolluppgiften går det inte att konstatera att deklarationen innehåller ett fel. Skattetillägg ska därför tas ut med 40 %.

Om den skattskyldige ändrat det förtryckta skuldbeloppet och felaktigt redovisat ett högre belopp, är det inte möjligt för Skatteverket att med ledning av den obligatoriska kontrolluppgiften dra slutsatsen att självdeklarationen innehåller ett fel. Den skattskyldige kan ha en privat skuld för vilken kontrolluppgift inte lämnats och han kan dessutom genom ändringen av det förtryckta beloppet anses påstå att kontrolluppgiften är felaktig, varför den får anses ha förlorat sitt värde som kontrollinstrument. Oavsett vilket ska skattetillägg tas ut med 40 %.

I de fall den skattskyldige inte strukit över en förtryckt kontrolluppgift i självdeklarationen, men skrivit in ett annat belopp, anses han inte ha påstått att kontrolluppgiften är felaktig. I stället anses han ha lämnat två motstridiga uppgifter, vilket innebär att en sådan särskild utredningsskyldighet uppkommer för Skatteverket som innebär att oriktig uppgift inte anses lämnad (se avsnitt 1.6.7). Något skattetillägg kan följaktligen inte tas ut i sådana fall.

2.4 Oriktigt yrkande

2.4.1 Allmänt

Skattetillägg ska enligt 5 kap. 8 § 3 p. TL inte tas ut vid avvikelser som avser bedömning av ett framställt yrkande och inte gäller någon uppgift i sak. Att skattetillägg endast kan påföras vid oriktig uppgift framgår redan av 5 kap. 1 § TL. Eftersom således endast oriktiga uppgifter och inte oriktiga yrkanden kan medföra skattetillägg kan därför ifrågasättas om bestämmelsen i 5 kap. 8 § 3 p. TL har någon självständig betydelse. Bestämmelsen får därför i stället ses som ett förtydligande av 5 kap. 1 § TL. För att det ska vara fråga om ett oriktigt yrkande och inte en oriktig uppgift krävs att yrkandet framgår av deklarationen eller någon annan skriftlig handling som den skattskyldige har lämnat till ledning för det årets taxering. Vidare måste den skattskyldige åtminstone i någon form ha redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet (jfr prop. 1977/78:136 s. 144). Har den skattskyldige redovisat de föreliggande sakförhållandena på ett korrekt sätt, men gjort en felaktig bedömning av taxeringsfrågan, föreligger ett oriktigt yrkande. Ett oriktigt yrkande kan också föreligga om uppgifterna i deklarationen visserligen varit ofullständiga, men det av övriga uppgifter i deklarationen eller andra skriftliga handlingar som lämnats av den skattskyldige, framgår att uppgifterna är motstridiga, orimliga eller att det föreligger en uppenbar brist i deklarationen. Yrkande som är dolt i underlaget för deklarationen, t.ex. i bokföringen, är att betrakta som oriktig uppgift. I avsnitt 1 behandlas allmänt gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande. I framställningen nedan behandlas gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande som avser värderingsfrågor.

2.4.2 Oriktig värdering

Vid rena värderingsfrågor, där grunderna för värderingen inte har angetts, kan det uppkomma svårigheter att dra gränsen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Problemet har behandlats i prop. 1971:10 där departementschefen anförde bl.a. följande (s. 269).

Som oriktiga uppgifter anses alltså inte oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Oriktig uppgift föreligger däremot om den skattskyldige lämnar felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för bedömningen. Har den skattskyldige upptagit värde av förmån att för privat bruk utnyttja tjänstebil till 500 kr, men detta rätteligen bort upptas till 2 000 kr, skall han inte anses ha lämnat oriktig uppgift. Skillnaden mellan det uppgivna värdet och det riktiga kan emellertid vara så stort att han kan sägas ha oriktigt karakteriserat förmånen ifråga, naturligtvis under förutsättning att han inte genom noggranna uppgifter om bilens märke och körsträcka gett myndigheterna fullgott underlag för att bedöma frågan. Anger han som grund för det låga värdet att han privat huvudsakligen använt annat fordon och är denna uppgift felaktig, föreligger givetvis en oriktig uppgift.

Som oriktig uppgift anses således inte värderingar som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning under förutsättning att den skattskyldige inte har lämnat någon felaktig sakuppgift eller utelämnat en uppgift som har betydelse för bedömningen. Även om någon felaktig sakuppgift inte har lämnats kan dock oriktig uppgift föreligga. Om skillnaden mellan det riktiga värdet och det uppgivna värdet är så stort att den skattskyldige kan sägas ha felkarakteriserat t.ex. en förmån anses nämligen en oriktig uppgift lämnad. Det finns ett flertal avgöranden från RR på detta område, varav de mest intressanta berörs nedan.

Bostadsförmån

I RÅ 1967 Fi 409 hade den skattskyldige som intäkt av tjänst redovisat och taxerats för förmån av fri bostad med 600 kr. I målet, som var ett eftertaxeringsmål, konstaterades att bostadsförmånen, avseende en bostad om fyra rum och kök, kunde värderas till 2 100 kr. Den skattskyldige hade i deklARATIONEN varken uppgett antalet rum i bostaden eller att förmånen innefattade fri uppvärmning. Denna underlåtenhet ansågs ha föranlett att förmånen vid den ordinarie taxeringen bestämts till för lågt belopp och den skattskyldige eftertaxerades därför för 1 500 kr. I RÅ 1971 ref. 30 var det också fråga om värdering av bostadsförmån. Den skattskyldige hyrde en bostad om fem rum och kök, i en villafastighet som

tillhörde arbetsgivaren, för en årshyra om 1 972 kr och svarade själv för övriga fastighetskostnader. Han lämnade inga uppgifter om detta i deklARATIONEN. RR fann att den skattskyldige hade lämnat oriktigt meddelande genom att han inte i deklARATIONEN nämnt något om att han haft förmån av hyresbillig bostad. Han eftertaxerades för 1 500 kr (se även RÅ 1984 Aa 6).

Bilförmån

I RÅ 1968 Fi 2201 vägrades däremot eftertaxering. Den skattskyldige hade i deklARATIONEN redovisat värde av bilförmån med 4 000 kr. I målet åberopade taxeringsintendenten att den skattskyldige ägt disponera två av arbetsgivarens bilar för privat bruk, medan SKM endast känt till en bil. KR eftertaxerade den skattskyldige för bilförmån med 2 000 kr. RR undanröjde emellertid eftertaxeringen och yttrade följande.

Visserligen har B icke i de uppgifter, som han lämnat till den ordinarie taxeringen, närmare specificerat de förmåner om vilka nu är i fråga. Uppgifterna är emellertid icke ägnade att dölja det förhållande, att B åtnjutit sådana förmåner till betydande värde. Det kan ej heller betecknas som oriktiga i annat hänseende. Förutsättningar för eftertaxering föreligger således icke.

Motiveringen av domen tyder på att även RR ansåg att värdet av förmånerna översteg i deklARATIONEN redovisade 4 000 kr. Trots detta fann RR att eftertaxering inte kunde ske. Numera är emellertid reglerna om bilförmån så schabloniserade att det vid bestämmande av bilförmånsvärde inte längre finns något egentligt inslag av uppskattning. Rättsfallet är dock fortfarande av principiellt intresse.

Fastighet

I RÅ 1999 ref. 17 prövade RR om uppgift i en deklARATION om marknadsvärdet på fastighet var att anse som sådant oriktigt meddelande respektive oriktig uppgift som krävdes för eftertaxering och skattetillägg. Den skattskyldige var företagsledare i ett fåmansbolag. I sin självdeklARATION för taxeringsåret 1988 uppgav han att han förvärvat en obebyggd tomt från sitt fåmansbolag för 300 000 kr och angav marknadsvärdet till samma belopp. Vidare redovisade han fastigheten dels i bilaga avseende inkomst av annan fastighet, där han angav att det var fråga om en obebyggd tomt förvärvad den 21 december 1987, dels i förmögenhetsredovisningen där han tog upp den till taxeringsvärdet, 180 000 kr. Den skattskyldige hade månaden innan han köpte fastigheten anlitat en fastighetsvärderingsfirma som efter besiktning av fastigheten kommit fram till ett värde på fastigheten om 300 000 kr +/- 10 %. Det allmänna yrkade i LR att den skattskyldige skulle eftertaxeras för

380 000 kr och påföras skattetillägg. LR lämnade det allmännas talan utan bifall. KR däremot eftertaxerade den skattskyldige med 380 000 kr och påförde skattetillägg. I målet i RR åberopade RSV ett utlåtande från Lantmäteriet i Stockholm som, efter besiktning i maj 1994 och genom användande av SCB:s statistik, bedömde att marknadsvärdet för fastigheten varit i storleksordningen 700 000 kr i december 1987. RR ansåg att den skattskyldiges uppgift om marknadsvärdet 300 000 kr inte utgjorde ett sådant oriktigt meddelande som krävs för eftertaxering. RR uttalade i domskälen följande.

Anders M. har grundat sin i deklarationen gjorda uppskattning av värdet på den obebyggda tomten på ett av honom inhämtat värderingsutlåtande. Han har i deklarationen lämnat flera uppgifter om fastigheten och förvärvet av denna. De ytterligare uppgifter som han skulle ha kunnat lämna synes vara att ange tomtens areal och att värderingen grundade sig på det inhämtade intyget samt att inge detta.

Den av skattemyndigheten åberopade värderingen anger visserligen ett väsentligt högre värde men kan inte anses visa att det av Anders M. uppskattade värdet varit så felaktigt att han på grund därav kan anses ha lämnat ett sådant oriktigt meddelande som krävs för att eftertaxering skall kunna ske. Inte heller kan hans underlåtenhet att lämna uppgifter om tomtens areal och om det inhämtade värderingsintyget anses medföra att han lämnat oriktigt meddelande.

Aktier i fåmansföretag

I RÅ 2004 not. 176 hade den skattskyldige i sin självdeklaration avseende taxeringsåret 1993 redovisat avyttring av aktier i fåmansföretag. På blankett K10 angav han dels att han avyttrat aktierna i T AB och F AB till eget bolag för 910 260 kr, dels att marknadsvärdet för dessa aktier uppgick till samma belopp. Avseende aktierna i T AB beslutade SKM att ta upp hela försäljningspriset, 262 260 kr, som inkomst av tjänst och undanta redovisad realisationsvinst avseende dessa aktier från beskattning i inkomstslaget kapital. Vidare påfördes skattetillägg på den skatt som belöpte på mellanskillnaden. Beslutet motiverades med att försäljningen skett till ett bolag som den skattskyldige var delägare i och att aktiernas marknadsvärde ”inte översteg 0 kr”. Som stöd för sin uppfattning hänvisade SKM till att T AB sedan flera år hade redovisat förluster i sin verksamhet, att det egna kapitalet i bolaget enligt upprättade kontrollbalansräkningar var förbrukat redan under hösten 1991, att bolaget försattes i konkurs kort efter överlåtelsetillfället och att gängse metoder för värdering av aktier i fåmansföretag ledde till resultatet att aktierna saknade värde.

Den skattskyldige gjorde gällande att det pris han fick för aktierna i vart fall inte översteg marknadsvärdet för dessa. Till stöd för detta anfördes att priset beräknats med ledning av både substans- och avkastningsvärderingar och dessutom med stöd av det pris som aktierna åsattes i samband med att ett utomstående bolag i april 1990 tecknade lån i T AB avseende konvertibla skuldebrev. Vidare hänvisades till att det 1991 upprättats en ny affärsplan som följdes fram till februari 1992, då efterfrågan på T AB:s produkter försvagades, och det förhållandet att bolagets bank några veckor efter aktieöverlåtelsen beviljade bolaget ett lån på en miljon kr.

RR konstaterade att det förelåg betydande svårigheter att fastställa ett entydigt marknadsvärde på aktier av ifrågavarande slag. Oavsett vilka metoder som används kan dessa endast tjäna som ett hjälpmedel för bedömningen av vilket pris aktierna skulle betinga vid en försäljning på den allmänna marknaden. Utredningen i målet gav enligt RR:s mening tillräckligt stöd för underinstansernas åtgärd att beskatta den skattskyldige i inkomstslaget tjänst för 262 260 kr. Avseende skattetillägget uttalade RR följande.

För att skattetillägg skall kunna påföras fordras att den uppgift R.F. lämnat beträffande aktiernas värde befinns vara oriktig. Med oriktig uppgift avses en felaktig sakuppgift men däremot inte en oriktig värdering grundad på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (jfr prop. 1971:10 s. 269 och RÅ 1999 ref. 17). Även om den vid inkomsttaxeringen gjorda värderingen avsevärt skiljer sig från det avtalade priset för aktierna kan R.F., med hänsyn till de av honom anförda omständigheterna och de förut berörda svårigheterna att bestämma marknadsvärdet på aktierna, inte anses på grund därav ha lämnat en sådan oriktig uppgift som krävs för att skattetillägg skall kunna påföras.

Utköp av bil

I RÅ 1996 not. 241 hade den skattskyldige från sin arbetsgivare köpt en personbil av s.k. förserietyp för 128 000 kr. I deklARATIONEN hade han inte nämnt något om bilköpet. SKM, som uppskattade värdet på bilen till 202 000 kr, yrkade i LR att den skattskyldige skulle eftertaxeras med 74 000 kr samt påföras skattetillägg. RR gjorde bedömningen att bilen hade ett marknadsvärde av i vart fall 202 000 kr och att det pris som den skattskyldige erlagt för bilen i vart fall understeg marknadsvärdet med 74 000 kr. Grund för såväl eftertaxering som skattetillägg ansågs föreligga. En ledamot var skiljaktig såvitt avsåg bilens marknadsvärde och anförde att värdet borde beräknas till 160 000 kr. Skillnaden mellan marknadsvärdet

och erlagts pris – 32 000 kr – ansåg denna ledamot tillräckligt för eftertaxering och påförande av skattetillägg.

Slutsats

I samtliga ovan berörda rättsfall har den skattskyldige lämnat otillräckliga uppgifter för åsättande av en riktig taxering. Det har inte heller i något av fallen funnits uppgifter som gett TN eller SKM anledning att ifrågasätta riktigheten av den skattskyldiges redovisning. Trots denna likhet har oriktig uppgift ansetts föreligga i 1967, 1971 och 1996 års rättsfall men inte i 1968, 1999 och 2004 års rättsfall. Förklaringen härtill torde stå att finna i det förhållandet att det, för att en oriktig uppgift ska anses föreligga i värderingsfall, torde krävas, förutom att den skattskyldige ska ha brustit i sin upplysningsskyldighet, att det av honom uppskattade värdet avviker i sådan grad från det ”riktiga” värdet att han kan anses ha karaktäriserat t.ex. en förmån felaktigt. RR torde således i samtliga rättsfall ha gjort en rimlighetsbedömning av den skattskyldiges uppskattning av värdet. När den skattskyldiges värdering, mot bakgrund av de omständigheter som den skattskyldige beaktat, inte framstår som orimlig anses inte någon oriktig uppgift föreligga.

**Värderings-
utrymme saknas**

I detta sammanhang bör även RÅ 1972 Fi 675 nämnas. Den skattskyldige tog i deklarationen upp hyresvärdet av bostad i en egen hyresfastighet till 4 320 kr utan att ange bostadens storlek eller beskaffenhet eller hur hyresvärdet beräknats. TN följde deklarationen. RR fann att hyresvärdet, med ledning av den norm som tillämpats vid hyressättning för uthyrda lägenheter i fastigheten, kunde beräknas till 6 320 kr och eftertaxerade den skattskyldige för 2 000 kr. RR har således i det här fallet ansett att den för låga redovisningen av hyresvärdet innefattade ett oriktigt meddelande. Anledningen härtill synes vara att i detta fall den skattskyldige var ”bunden” av den norm som använts vid hyressättningen av de uthyrda lägenheterna och att det därför inte fanns något utrymme för honom att göra en uppskattning av hyresvärdet för den egna bostaden. Hans oriktiga meddelande bestod således i att han vid beräkningen av hyresvärdet avvek från normen utan att lämna sådana upplysningar att det för TN framgick att en annan värderingsnorm använts.

**Fördelning av
byggnadskost-
nader mellan
reparation och
förbättring**

En typ av fall som ligger värderingsfallen nära är fördelning av kostnader för byggnadsarbeten mellan å ena sidan reparation och underhåll och å andra sidan ny-, till- och ombyggnad. Sådana fördelningar innehåller nämligen normalt sett ett betydande inslag av uppskattning. I RÅ 1965 Fi 2013 hade ett aktiebolag tillgodofört sig avdrag för kostnader för reparation

av byggnad med 87 189 kr och därjämte upplyst att kostnader för ny-, till- och ombyggnad uppgått till 87 190 kr. TN följde deklarationen. Avdragsgilla reparationskostnader uppgick emellertid endast till 2 510 kr. RR konstaterade att bolaget, i de uppgifter som avgivits till ledning för taxeringen, i detalj redovisat sina löne- och materialkostnader för ombyggnaden och reparationen av byggnaden. Bolaget hade emellertid underlåtit att genom arbetsbeskrivning eller på annat sätt redovisa arten av de arbeten som utförts på byggnaden. På grund härav och då bolaget hänfört väsentligt för stor del av kostnaderna till avdragsgilla reparationskostnader fick, enligt RR, bolaget anses ha lämnat ett oriktigt meddelande. RR eftertaxerade därför bolaget för 84 680 kr.

Även i RÅ 1980 1:60, som gällde skattetillägg, ansågs den skattskyldiges felaktiga fördelning mellan reparations- och förbättringskostnader innefatta oriktig uppgift. Genom att hänföra väsentligt för stor del av kostnaderna till reparationskostnader, utan att genom ritningar eller arbetsbeskrivningar närmare redovisa arten av byggnadsarbetena, ansågs den skattskyldige ha karakteriserat det yrkade avdraget för reparationskostnader på ett missvisande sätt och därigenom lämnat en oriktig uppgift (se även RÅ 1959 ref. 34).

**Felkarakterisering
av avdrags-
yrkande**

RR:s domskäl i såväl 1965 års som 1980 års rättsfall ger uttryck för att rekvisitet oriktig uppgift har samma innebörd i fördelningsfallen som i värderingsfallen. För att en oriktig uppgift ska anses föreligga i fördelningsfallen krävs det således normalt att den skattskyldige, inte bara har brutit i sin upplysningsskyldighet, utan att han även har karakteriserat det yrkade avdraget för reparationskostnader på ett missvisande sätt. Det sistnämnda innebär att det krävs en betydande beloppsmässig diskrepans mellan uppgivna reparationskostnader och de kostnader som vid eftersynen bedöms hänförliga till reparation, för att det ska föreligga en oriktig uppgift. Om man i 1965 års rättsfall vid eftersynen t.ex. funnit att avdragsgilla reparationskostnader borde ha beräknats till 75 000 kr i stället för yrkade 87 189 kr, torde hinder för eftertaxering ha förelegat. Den skattskyldige kan ju i denna situation inte anses ha karakteriserat det yrkade avdraget för reparationskostnader på ett missvisande sätt. I sammanhanget ska dock nämnas att kravet på betydande diskrepans mellan uppgivna och godtagna kostnader naturligtvis endast gäller under förutsättning att det förelegat ett utrymme för den skattskyldige att företa en uppskattning. Är t.ex. felaktigheten i

den skattskyldiges redovisning enbart hänförlig till en ren nybyggnadsåtgärd får han anses ha lämnat en oriktig uppgift även om diskrepansen inte är väsentlig.

Sammanfattningsvis torde man i värderings- och fördelningsfallen kunna hävda att den skattskyldiges värdering respektive fördelning måste framstå som orimlig för att en oriktig uppgift ska anses föreligga.

2.5 Frivillig rättelse

”Frivilligt”

Av 5 kap. 8 § 4 p. TL följer att om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften ska skattetillägg inte tas ut. Till ledning för tillämpningen uttalade departementschefen i prop. 1971:10, s. 269 f., bl.a. följande

En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses vara frivillig är att beskattningsmyndigheten särskilt agerat med ledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av beskattningsmyndigheten, bör han ännu ha möjlighet att tillbakaträda. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att man begärt upplysningar av den skattskyldige torde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Skulle det emellertid förhålla sig så att den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig.

En rättelse, som sker efter det att den uppgiftsskyldige fått kännedom om att beskattningsmyndigheten avser att göra en taxeringsrevision hos honom, kan däremot inte anses ha skett frivilligt. Sådana rättelser som skett exempelvis efter det att man offentliggjort att bankkontroll skall äga rum beträffande vissa personer kan inte heller anses ha gjorts frivilligt.

Rättelse efter förfrågan

En rättelse får inte, för att den ska anses som frivillig, vara betingad av att Skatteverket initierat kontrollåtgärd mot den skattskyldige. Har Skatteverket t.ex. initierat en utredning avseende yrkade avdrag för arbetsresor och den skattskyldige i svar på verkets förfrågan rättar uppgiften om antalet resdagar till ett lägre antal är denna rättelse inte att anse som frivillig. Om den vidtagna rättelsen i stället avser något annat förhållande än det som omedelbart berörs av Skatteverkets utredning, måste en bedömning av huruvida rättelsen ska anses som frivillig, ske i varje enskilt fall.

RÅ 1979 1:59

RR har i ett antal mål tagit ställning till om det förelegat ett sådant samband mellan den ställda frågan och den inkomna rättelsen att densamma ska anses som frivillig. I RÅ 1979 1:59

hade en skattskyldig underlåtit att redovisa utdelning på aktier. Vid telefonförfrågan från TN, med anledning av oredovisade utdelningar på vissa angivna aktier, upplyste den skattskyldige att han avyttrat samma aktier. TN beslutade att höja den skattskyldiges taxering med belopp motsvarande den oredovisade utdelningen och realisationsvinsten. Skattetillägg påfördes. Den skattskyldige invände att, vad avsåg realisationsvinsten, frivillig rättelse förelåg från hans sida. RR konstaterade i domskälen att den skattskyldige upplyst om realisationsvinsten först sedan TN i telefon frågat om den oredovisade utdelningen på aktierna. Domstolen uttalade därefter att frågan om utdelningen haft sådant samband med frågan om den oredovisade realisationsvinsten att den skattskyldige inte kunde anses ha gjort rättelsen frivilligt. Mot bakgrund av att utdelningen och avyttringen avsåg samma aktier ansåg RR att ett sådant samband förelåg mellan frågorna att detta omöjliggjort en frivillig rättelse efter den av TN tagna kontakten.

RÅ 1980 1:79

Ovan refererade rättsfall kan jämföras med RÅ 1980 1:79 där frivillig rättelse ansågs ha skett. Den skattskyldige hade underlåtit att redovisa utdelning på vissa aktier samt tagit upp bankmedel och ränta på medlen med för lågt belopp. Han tillställdes en förfrågan på formuläret ”Anhållan om vissa uppgifter” där TN ifrågasatte i deklARATIONEN angivet taxeringsvärde på fastighet, begärde specifikation av yrkat avdrag för ökade levnadskostnader samt angav att aktieutdelningen syntes ha uppgått till visst belopp enligt kontrolluppgift. I svar förklarade den skattskyldige att han godtog beskattningen av aktieutdelningen och upplyste dessutom om de oredovisade räntorna och bankmedlen.

Enligt RR var TN:s förfrågan angående aktieutdelningen av rutinmässig karaktär och hade inte något direkt samband med den i deklARATIONEN lämnade oriktiga uppgiften om ränteintäkter och bankmedel. Med hänsyn härtill och då skrivelsen från nämnden, enligt RR, inte heller i övrigt genom sitt innehåll kunde ha givit den skattskyldige påtaglig anledning att förmoda att felaktigheterna i hans deklARATION skulle komma att upptäckas, fick han anses ha frivilligt rättat den oriktiga uppgiften.

Samma utgång blev det i RÅ 1976 ref. 144 vari ett bolag anmodades att underteckna en redan ifylld blankett avseende investeringsavdrag. I samband med att bolaget inkom med undertecknad blankett upplyste bolaget även om att den aktuella bilen, för vilken investeringsavdrag yrkats, inköpts

begagnad. RR ansåg att rättelsen var frivillig eftersom det inte förelåg något samband mellan den anmodade underskriften och bolagets rättelse.

Rättelse avseende annat år

Det förhållandet att den skattskyldige inkommer med rättelse avseende ett annat taxeringsår än det som omfattas av Skatteverkets utredning, innebär inte nödvändigtvis att rättelsen ska anses som frivillig. I RÅ 1977 ref. 56 hade en skattskyldig varit föremål för revision avseende taxeringsåret 1972. Vid revisionen uppdagades att den skattskyldige inte redovisat vissa inkomster från ett visst företag. I samband med revisionen lämnade den skattskyldige upplysning om att inkomster från samma företag utelämnats från redovisningen vid 1973 års taxering. Enligt RR var det sannolikt att även de i 1973 års deklaration lämnade oriktiga uppgifterna skulle uppdagas vid revisionen och den skattskyldige måste ha insett detta innan han rättade sina uppgifter. Rättelsen kunde därför, enligt RR, inte anses ha skett frivilligt.

Rättelse avseende annan fråga

En frivillig rättelse av en fråga innebär inte automatiskt att även oriktig uppgift avseende en annan fråga ska anses frivilligt rättad, även om uppgifterna har ett nära samband med varandra. I RÅ 1985 1:48 hade ett bolag i sin till skattemyndigheten lämnade arbetsgivaruppgift angivit att lön utgivits med 72 000 kr till företagsledaren. Enligt en härefter till skattemyndigheten ingiven rättad kontrolluppgift hade lön till företagsledaren utgivits med 102 000 kr. Av kontrolluppgiften framgick att den avsågs ersätta en tidigare inlämnad felaktig kontrolluppgift. RR konstaterade att bolaget inte uttryckligen angett att kontrolluppgiften även avsåg rättelse av arbetsgivaruppgiften och att arbetsgivaren inte var skyldig att foga kontrolluppgift till arbetsgivaruppgiften. RR ansåg därför att det inte förelåg något direkt samband mellan arbetsgivaravgiften och kontrolluppgiften. Någon frivillig rättelse av arbetsgivaruppgiften ansågs därför inte föreligga.

Kontrollaktioner m.m.

Om den skattskyldige har fått kännedom om att kontroll kommer att genomföras, t.ex. taxeringsrevision, är en därefter företagen rättelse inom ramen för revisionen inte frivillig.

När det gäller generella kontrollaktioner har frågan prövats i RÅ 1982 1:83. I det rättsfallet hade den skattskyldige underlåtit att i deklarationen redovisa bankmedel i två danska banker samt räntan på medlen. Den skattskyldige lämnade uppgifter härom till SKM först sedan hans son berättat att han hört på TV att en svensk, som inte deklarerat pengar i en bank

i Danmark, riskerade åtal. LR ansåg att eftersom uppgifterna från sonen rimligen måste ha ingett den skattskyldige misstankar om att någon bankkontroll eller dylikt pågick, som avslöjat den åtalshotade och som kunde avslöja honom själv, kunde hans rättelse inte bedömas som frivillig. KR och RR ändrade inte länsrättens dom.

Av rättsfallet framgår således att det inte krävs att den skattskyldige har kännedom om att en kontroll som berör honom äger eller ska äga rum för att skattetillägg ska kunna påföras. Det är således tillräckligt att han haft skälig anledning att misstänka att så kan bli fallet.

Om den skattskyldige genom ett pressmeddelande fått kännedom om att Skatteverket kommer att kontrollera vissa transaktioner, t.ex. avyttring av vissa finansiella instrument, kan en därefter inkommen rättelse inte anses som frivillig.

Rättelse efter avslutad utredning

Såsom redogjorts för ovan kan den skattskyldige inte efter att en utredning initierats, med befriande verkan, rätta en oriktig uppgift som har samband med utredningen. Fråga uppkommer då om avsaknaden av möjlighet till frivillig rättelse består eller upphör efter avslutad utredning. I NJA 2004 s. 692, som gällde ansvar för skattebrott, gjorde en kvinna gällande att hon gjort en frivillig rättelse efter att hon från SKM erhållit meddelande om att de under utredningen givna svaren godtagits och att myndigheten inte avsåg att vidta några vidare åtgärder.

Riksåklagaren gjorde i målet gällande att möjligheten till frivillig rättelse upphörde i och med att SKM initierat en utredning genom förfrågan. Därefter skulle det enligt Riksåklagaren inte längre vara möjligt att med ansvarsbefriande verkan vidta en frivillig rättelse oberoende av om hon genom det erhållna meddelandet skulle ha bibringats uppfattningen att det inte längre förelåg någon risk för upptäckt.

HD gjorde dock i domskälen klart att någon sådan begränsning som Riksåklagaren gjort gällande inte förelåg avseende möjligheterna till frivillig rättelse. Domstolen uttalade att ansvarsbefriande rättelse kan ske helt oberoende av om den som gör rättelsen vid ett tidigare tillfälle befunnit sig i en sådan situation att en rättelse då inte skulle kunna ha bedömts vara frivillig.

Vem kan rätta och hur?

En frivillig rättelse kan göras av den skattskyldige själv eller av befullmäktigat ombud. Rättelsen bör ske skriftligt, men det finns inte något direkt hinder mot att muntlig rättelse görs. Det

bör dock noteras att Skatteverket enligt 15 § FL har en skyldighet att anteckna muntliga uppgifter som kan ha betydelse för utgången av ett ärende.

2.6 Obetydligt skattebelopp

I tidigare lagstiftning utgjorde ringa belopp (numera obetydligt belopp) en grund för befrielse från skattetillägg, medan det i nuvarande ordning är ett hinder för att påföra skattetillägg. Av förarbetena till nuvarande lagstiftning (prop. 2002/03:106 s. 238) framgår att regeringen ansett att det är en mer logisk ordning att skattetillägg över huvud taget inte påförs om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt. Någon ändring av bestämmelsens tillämpningsområde har emellertid inte avsetts.

”Obetydligt skattebelopp”

Av 5 kap. 8 § 5 p. TL framgår, att om det *skattebelopp* som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt, ska något skattetillägg inte tas ut. Bestämelsen är tillämplig vid såväl oriktig uppgift som vid sköns-taxering på grund av utebliven deklaration eller avvikelse från deklaration. I praxis har tidigare den ordningen gällt att bedömningen kopplats till underlaget för att ta ut skatt. Som framgår av nu gällande lagtext är det emellertid helt klarlagt att det är det undanhållna skattebeloppet, och inte det undanhållna underlaget, som ska ligga till grund för bedömningen av frågan huruvida det är ett obetydligt belopp eller inte. I förarbetena (prop. 2002/03:106) uttalas emellertid inte vad som avses med obetydligt belopp.

Skatteverkets styrsignal

Av Skatteverkets styrsignal ”Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och eftertaxering respektive efterbeskattnings” (dnr 130 358414-05/111) framgår vad som enligt Skatteverkets mening avses med obetydligt skattebelopp. Av styrsignalen framgår bl.a. följande.

10 % av prisbasbeloppet

Beloppsgränserna för eftertaxering och skattetillägg har med undantag av några år följts åt. Att så också torde ha varit avsikten framgår av prop. 1971:10 s. 272. I prop. 1989/90:74, s. 407, uttalades att beloppsgränsen för eftertaxering borde vara 5 000 kr taxerad inkomst. Den beloppsgränsen angavs också i RSV Dt 1992:7 som en gräns för påförande av skattetillägg. Skatten på en höjning av taxeringen med 5 000 kr för en löntagare med normal lön år 1989 motsvarade ca 10 % av då gällande basbelopp. Mot bakgrund av detta är Skatteverkets uppfattning att beloppsgränsen uppnåtts om undan-

draget skattebelopp motsvarar 10 % av det prisbasbelopp som gäller för det taxeringsår beslutet avser. Med hänsyn till att bedömningen ska göras utifrån prisbasbeloppet så sker en automatisk justering varje år.

Vad avses med skatt?

Vid beslut enligt TL avses med skatt, utom i underskottsfallen, den faktiska skatteeffekten, oavsett vilken skatt som är i fråga. Beträffande underskott av tjänst eller näringsverksamhet som inte utnyttjas taxeringsåret jämförs med faktisk skatt en fjärdedel av minskningen av underskottet. Med skatt avses inte i detta sammanhang pensionsavgift, egenavgifter, kyrko-/trossamfundsavgift och begravningsavgift.

Varje skatteslag bedöms för sig

Av prop. 2002/03:106 s. 238 framgår att varje skatteslag som påverkas av den oriktiga uppgiften ska bedömas för sig. I nämnda proposition hänvisas till RÅ 1982 1:3. Rättsfallet avser 1977 års inkomsttaxering då det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor minskat med vissa avdrag utgjorde taxerad inkomst till kommunal respektive statlig inkomstskatt. En för samtliga inkomster gemensamt taxerad inkomst fastställs emellertid inte längre. Numera fastställs, såvitt avser fysiska personer och dödsbon, taxerad förvärvsinkomst för inkomster av tjänst och näringsverksamhet, medan inkomst av kapital fastställs separat. Även underlag för andra skatter, t.ex. förmögenhetsskatt och fastighetsskatt, fastställs separat. Taxerad förvärvsinkomst, inkomst av kapital etc. utgör sådana skatteslag som enligt uttalandet i ovan nämnda proposition ska bedömas för sig. Detta innebär att om två oriktiga uppgifter hänförliga till två skilda skatteslag lämnats, och det undandragna skattebeloppet beträffande den ena är högst 10 % av aktuellt prisbasbelopp, medan det undandragna skattebeloppet avseende den andra överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp, tas skattetillägg enbart ut på den sistnämnda.

Exempel

Om en skattskyldig lämnat dels en oriktig uppgift i inkomstslaget tjänst, som skulle ha medfört ett skatteundragande som inte överstiger 10 % av prisbasbeloppet, dels en oriktig uppgift i kapital, som skulle ha medfört ett skatteundragande som överstiger 10 % av prisbasbeloppet, ska skattetillägg tas ut endast på den skatt som belöper på den oriktiga uppgiften i inkomstslaget kapital.

Skönstaxering

Vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration avses med skatt den totala skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha

påförts. Om således den skattskyldige inte har lämnat några uppgifter till ledning för sin taxering, avses med skatt den sammanlagt debiterade skatten med ovan angivna undantag (kyrkoavgift m.m.).

**Sammanläggning
inom varje skatte-
slag**

I de fall då den skattskyldige lämnat flera oriktiga uppgifter inom ett skatteslag, men skattebeloppen för varje oriktig uppgift understiger beloppsgränsen för uttag av skattetillägg, bör gränsen förskjutas uppåt. I prop. 1977/78:136, s. 207, uttalar departementschefen följande beträffande den dåvarande ”ringabeloppsregeln” i sådana fall då flera oriktiga uppgifter lämnats.

Beloppsgränsen för eftergift på grund av ringa belopp har i praktiken bestämts till 1 000 kr. i undanhållen inkomst för normalfallet. Om flera ringa belopp föreligger bör denna gräns förskjutas uppåt till 1 500 kr. Eftergift bör alltså medges om avvikelserna som i och för sig grundar skattetillägg sammanlagt inte överstiger 1 500 kr. om inte något av dem är större än 1 000 kr.

Vad som avses med uttrycket ”flera ringa belopp” framgår inte av nämnda proposition eller av senare förarbeten på området. Mot bakgrund av att det svenska skattetillägget anses som ett straff enligt Europakonventionen anser Skatteverket att förarbetena bör tolkas till förmån för den skattskyldige. Med uttrycket flera bör därför förstås två eller flera ringa (obetydliga) belopp.

Mot bakgrund av vad som sägs ovan kan följande slutsatser dras avseende den omständigheten att två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag.

1. Om två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och det sammanlagda undandragna skattebeloppet inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp ska något skattetillägg inte tas ut
2. Om två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och respektive undandraget skattebelopp inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp och det sammanlagda skattebeloppet inte överstiger 15 % av prisbasbeloppet ska något skattetillägg inte tas ut.
3. Har två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag och respektive undandraget skattebelopp inte överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp, men det sammanlagda undandragna skattebeloppet överstiger 15 %

av prisbasbeloppet, tas skattetillägg ut avseende samtliga oriktiga uppgifter.

4. Har två eller flera oriktiga uppgifter lämnats i samma skatteslag är det tillräckligt att ett av de undandragna skattebeloppen överstiger 10 % av aktuellt prisbasbelopp för att skattetillägg ska kunna tas ut avseende samtliga oriktiga uppgifter.

**Sammanläggning
av flera taxeringsår**

Av prop. 1977/78:136 s. 207 framgår att ”ringabeloppsregeln” ska tillämpas i varje mål för sig och att således ringa belopp vid den årliga taxeringen inte ska läggas samman med ringa belopp vid eftertaxering samma år. Uttalandet ska läsas mot bakgrund av att eftertaxering vid den tiden var en särskild tilläggstaxering. Av förarbetena framgår att skälet till ställningstagandet var av praktisk natur. Som exempel angavs att ändringar i den årliga taxeringen avseende mål om skattetillägg inte kunde iaktas ex officio i fråga om skattetillägg vid eftertaxeringen.

Även om det numera inte finns några sådana praktiska hinder saknas det emellertid lagstöd för att lägga samman belopp avseende olika taxeringsår. Mot bakgrund av att skattetillägget är att anse som ett straff enligt Europakonventionen bör dessutom skattetilläggsreglerna tolkas till förmån för den skattskyldige. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det därför hinder mot att vid uttag av skattetillägg lägga samman flera år vid bedömningen av beloppsrekvisitet. Regeln om obetydligt belopp ska således tillämpas separat för varje taxeringsår.

**Skattetillägg
under 100 kr**

I den tidigare lagstiftningen fanns i 5 kap. 13 § TL en bestämmelse som innebar att skattetillägg som inte uppgick till 100 kr inte skulle tas ut. Någon motsvarande bestämmelse har inte tagits in i nu gällande lagstiftning. Oaktat detta anser Skatteverket att det knappast kan anses försvarbart ur arbetskonomisk synvinkel att ta ut så låga belopp. Något skattetillägg bör således inte tas ut om skattetillägget, efter det att hänsyn tagits till eventuella befrielsegrunder, ensamt eller tillsammans med andra skattetillägg avseende andra oriktiga uppgifter, inte uppgår till 100 kr.

2.7 Skönstaxering med ledning av kontrolluppgift

**KU vid utebliven
deklaration**

Enligt 5 kap. 5 § 2 st. 2 p. TL ska vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration skattetillägg inte beräknas på den

skatt som skulle ha påförts enligt de kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Bestämmelsen, som ska tillämpas fr.o.m. 2004 års taxering, är en komplettering till bestämmelsen i 5 kap. 5 § 2 st. 1 p. TL. I sistnämnda lagrum sägs att skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration inte ska beräknas på skatt som skulle ha påförts enligt de uppgifter som den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat till ledning för taxeringen.

Utan utredning

En förutsättning för att den skattskyldige ska tillgodoräknas en obligatorisk kontrolluppgift enligt LSK är enligt förarbetena (prop. 2002/03:106 s. 236) att kontrolluppgiften kan läggas till grund för taxeringen ”utan föregående utredning”. Krävs en utredning ska den inte tillgodoräknas den skattskyldige vid beräkningen av skattetillägget, vilket innebär att fullt skattetillägg ska tas ut på den skatt som belöper på den aktuella inkomsten. Det bör dock noteras att om den skattskyldige lämnat skriftliga oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen, t.ex. i en ej undertecknad deklARATION, och en sådan uppgift kan rättas utan utredning med ledning av kontrolluppgift, ska inget skattetillägg tas ut. Om det i en sådan situation krävs utredning tas skattetillägg ut med stöd av 5 kap. 4 § 2 st. TL.

Vad som avses med uttrycket ”utredning” i detta sammanhang framgår inte av prop. 2002/03:106. Uttrycket förekommer dock i författningskommentaren till 5 kap. 8 § 2 p. TL (s. 238). Det saknas anledning att utgå från annat än att uttrycket ”utredning” ska ges samma innebörd i dessa båda sammanhang. Beträffande innebörden av uttrycket ”utredning” hänvisas därför till avsnitt 2.3 under kantrubriken ”Liten utredning” eller ”stor utredning”.

I avsnitt 4.3 redogörs för hur skattetillägg beräknas vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration, när det finns sådan kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK.

2.8 Skattskyldig avlidit

2.8.1 Allmänt

Skattetillägg och förseningsavgift

Av 5 kap. 20 § 2 st. TL följer att särskild avgift inte ska tas ut om den skattskyldige har avlidit. Bestämmelsen gäller särskild avgift, dvs. såväl skattetillägg som förseningsavgift. Om skattetillägg eller förseningsavgift ändå påförts någon som

avlidit ska beslutet undanröjas. Om däremot den skattskyldige avlider efter det att den särskilda avgiften påförts är inte bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL tillämplig. Bestämmelsen är dock tillämplig i det fallet att t.ex. LR har undanröjt ett beslut om särskild avgift och den skattskyldige, sedan Skatteverket överklagat till KR, avlider under processen i KR (jfr RÅ 2003 not. 13).

Oavsett instans

Bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL gäller både för Skatteverket och för förvaltningsdomstolarna. Detta framgår av RÅ 1992 not. 313. I det rättsfallet påförde SKM den skattskyldige skattetillägg. LR undanröjde SKM:s beslut. SKM överklagade LR:s dom och under processen i KR avled den skattskyldige. Detta till trots biföll KR SKM:s överklagande. RR undanröjde emellertid KR:s dom eftersom den skattskyldige var avliden vid tiden för KR:s dom.

I den lagtext som gällde t.o.m. 2003 års taxering angavs att särskild avgift ”får inte påföras” sedan den skattskyldige avlidit. I den nu gällande lagtexten används i stället uttrycks sättet ”skall inte tas ut”. Av prop. 2002/03:106 s. 245 framgår att det förändrade uttrycks sättet endast är en modernisering av språket. Följaktligen kan alltjämt ett skattetillägg som påförts före det att den skattskyldige avlidit drivas in efter det att den skattskyldige avlidit.

Företrädare

Eftersom bestämmelsen enbart gäller den skattskyldige är den inte tillämplig i de fall företrädare för den skattskyldige avlider.

2.8.2 Skattetillägg

T.o.m. dödsåret

Bestämmelsens tillämpningsområde är begränsat till fall då skattetillägget skulle komma att påföras en avliden person. Detta innebär att bestämmelsen kan komma att tillämpas på en avliden persons samtliga taxeringar fram till och med taxeringen för dödsåret, under förutsättning att besluten meddelas efter dödsfallet. Att det är dödsboet som lämnar uppgifter för den avlidnes taxering avseende dödsåret påverkar inte bestämmelsens tillämplighet. Antag att en skattskyldig avlider i början av ett år och dödsboet senare samma år avyttrar en boet tillhörig privatbostadsfastighet. Om dödsboet, vid den efterföljande taxeringen, lämnar en oriktig uppgift hänförlig till avyttringen av fastigheten, torde hinder för påförande av skattetillägg föreligga. Inte heller i fall då dödsboet lämnar oriktig uppgift i samband med omprövning eller överklagande av taxeringarna fram till och med taxeringen för dödsåret torde skattetillägg kunna påföras.

Efter dödsåret I det fall ett dödsbo lämnar uppgifter avseende taxeringar efter taxeringen för dödsåret, bedöms frågan om skattetillägg enligt samma regler som för övriga skattskyldiga.

2.8.3 Förseningsavgift

Eftersom bestämmelsen i 5 kap. 20 § 2 st. TL även avser förseningsavgift gäller det som sagts ovan beträffande skattetillägg även förseningsavgift.

T.o.m. dödsåret På samma sätt som gäller för skattetillägg är bestämmelsen tillämplig i de fall förseningsavgiften skulle komma att påföras den avlidne. Har således den skattskyldige lämnat deklaration för sent kan förseningsavgift inte påföras sedan han avlidit. Detta innebär att om en första förseningsavgift tagits ut och övriga förutsättningar för påförande av en andra förseningsavgift föreligger, kan någon andra förseningsavgift inte tas ut om den skattskyldige avlidit innan det andra beslutet skulle ha meddelats. Har däremot förseningsavgift påförts och den skattskyldige därefter avlider är bestämmelsen inte tillämplig. Bestämmelsen är dock tillämplig om en underinstans har undanröjt beslutet om förseningsavgift och den skattskyldige därefter avlider. Den högre instansen kan i en sådan situation inte påföra förseningsavgiften på nytt.

Efter dödsåret Deklarationsskyldigheten för året efter dödsåret åvilar dödsboet. En av dödsboet för sent inlämnad deklaration kan utan hinder av 5 kap. 20 § 2 st. TL föranleda förseningsavgift.

3 Procentsatser vid oriktig uppgift

5 kap. 4 § och 6 § 1 st. TL

3.1 Allmänt

Har en skattskyldig lämnat oriktig uppgift tas olika skattetillägg ut beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Fyra typsituationer kan urskiljas. Om en oriktig uppgift har lämnats är således skattetillägget *normalt* 40 % av undanhållen skatt eller, i fråga om mervärdesskatt, 20 % av felaktigt tillgodoräknad skatt. I *underskottssituationer* i inkomstlagen näringsverksamhet och tjänst är skattetillägget 40 % men skattetillägget beräknas inte på undanhållen skatt, utan på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört. Vid rättelse av oriktig uppgift med ledning av för Skatteverket *normalt tillgängligt kontrollmaterial* begränsas skattetillägget till 10 % eller, i fråga om mervärdesskatt, 5 %. Om den oriktiga uppgiften består i ett s.k. *periodiseringsfel* är skattetillägget också 10 % eller, i fråga om mervärdesskatt, 5 %.

3.2 Normalt skattetillägg

Lagtext

5 kap. 4 § 1 st. TL

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1–5 och som, ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med den skattskyldige. I fråga om mervärdesskatt är skattetillägget tjugo procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Lag (2004:129).

Beräkning av skattetillägg

För att skattetillägg ska kunna tas ut enligt 5 kap. 4 § 1 st. TL räcker det inte att oriktig uppgift lämnats. Det måste dessutom föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget på så sätt att skatten skulle ha blivit för låg om den oriktiga uppgiften följts. Med skatt i nu berört avseende

avses inte bara den skattskyldiges egen skatt utan också hans makes skatt och, i fråga om förmögenhetsskatt, skatt för person som sambeskattas med den skattskyldige i den mån sådan skatt har påverkats eller skulle påverkas av den skattskyldiges oriktiga uppgift. Regler om sambeskattning av förmögenhet återfinns i 21 § lagen om statlig förmögenhetsskatt. I vissa situationer kan förhållandena vara sådana att den skattskyldiges egen skatt inte alls påverkas av den oriktiga uppgiften utan enbart t.ex. hans makes skatt. I nu nämnda situationer påförs likväl den som lämnat den oriktiga uppgiften skattetillägget, men skattetillägget ska naturligtvis beräknas på den skatt som skulle ha undanhållits om oriktigheten inte upptäckts. I sådana fall kan således en skattskyldig påföras skattetillägg, trots att någon avvikelse inte sker från hans deklaration (jfr ”Handledning för taxeringsprocess”, s. 358 f.). Normalt påverkas naturligtvis enbart den skattskyldiges egen skatt av den oriktiga uppgiften. Bortsett från förmögenhetsfall kan en annan persons skatt påverkas, t.ex. i det fallet att en make lämnat oriktig uppgift vilken påverkat förutsättningarna för skattereduktion för fastighetsskatt för båda makarna.

Underskott av kapital

I situationer då skattskyldig lämnat en oriktig uppgift som, om den hade följts, skulle ha medfört underskott i inkomstslaget kapital, består den undanhållna skatten av den skattereduktion som då hade tillgodoförts den skattskyldige. Observera härvid att det bara är den reella skatteminskningen på grund av skattereduktionen som utgör underlag för skattetillägget. I fall då påförd inkomst- och fastighetsskatt är så låg att hela den skattereduktion som underskottet av kapital berättigar till inte kunnat utnyttjas, tas skattetillägg följaktligen ut bara på den skatt som faktiskt bortfallit genom den oberättigade reduktionen.

Skattetillägg på fiktiv skatt

Utgångspunkten för uttag av skattetillägg är att skattetillägget ska beräknas på faktisk skatt. I vissa situationer ska emellertid skattetillägget beräknas på en fiktiv skatt. En sådan situation, vilken berörs närmare under nästföljande avsnitt, är att den oriktiga uppgiften har påverkat storleken av ett redovisat underskott i näringsverksamhet eller tjänst. Skattetillägg kan emellertid komma att beräknas på en fiktiv skatt också i fall då den skattskyldige redovisat en positiv taxering, t.ex. överskott i näringsverksamhet. Så kan nämligen bli fallet om den skattskyldige gentemot en föreslagen höjning av taxeringen framställer ett s.k. äkta kvittningsyrkande (5 kap. 7 § TL). Kan i ett sådant fall s.k. rätträkning inte företas, eller endast delvis

företas, blir således effekten att skattetillägget helt eller delvis kommer att beräknas på en fiktiv skatt. Nu berörd problematik behandlas närmare i avsnitt 6.

**Skattetilläggs-
grundande skatter**

Det är inte alla typer av undanhållen skatt som föranleder skattetillägg utan bara sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § 1 st. 1–5 p. TL, dvs. kommunal och statlig inkomstskatt inklusive expansionsfondsskatt, förmögenhetsskatt, fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel med ett undantag samt särskild löneskatt på pensionskostnader. Härav följer att skattetillägg inte kan tas ut på allmän pensionsavgift. Skattetillägg tas inte heller ut på socialavgifter i form av egenavgifter.

Procentsatser

Skattetillägget är i normalfallet 40 % av undanhållen skatt och 20 % av felaktigt tillgodoräknad mervärdesskatt. Observera att procentsatsen 20 inte bara gäller för mervärdesskatt som redovisas i skattedeklaration, utan också för mervärdesskatt som redovisas i självdeklaration.

3.3 Skattetillägg vid underskott

Lagtext

5 kap. 6 § 1 st. TL

Till den del en oriktig uppgift, ifall den hade godtagits, skulle ha medfört ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägget inte beräknas på sådan skatt som anges i 4 § första stycket utan på en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften har medfört. Lag (2003:211).

**Skattetillägg på
fiktiv skatt**

I situationer då skattskyldig lämnat en oriktig uppgift som, om den hade följts, skulle ha medfört underskott i inkomstslagen näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, har någon skatt inte undanhållits det året. Skattetillägg ska då i stället beräknas på en fiktiv undanhållen skatt, motsvarande en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medför. Skattetillägg påförs alltså med 40 alternativt 10 % av en fjärdedel av aktuell underskottsminskning, dvs. de facto med 10 respektive 2,5 % av det belopp som den oriktiga uppgiften uppgår till. Elimineras ett redovisat underskott helt genom att den oriktiga uppgiften rättas och uppkommer i stället ett överskott får det faktiska skattetillägget beräknas dels på fiktiv skatt, dels på faktisk skatt.

Det som ovan sägs om en fjärdedel av aktuellt underskott gäller även i vissa skönstaxeringsfall som regleras i 5 kap. 6 § 2 och 3 st. TL. Dessa bestämmelser kommenteras närmare i avsnitt 4.

Notera att underskottsskattetillägg bara påförs då fråga är om sådana underskott som inte utnyttjas under aktuellt taxeringsår. Härav följer att om oriktig uppgift medfört sådant underskott i exempelvis nystartad verksamhet eller litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet som genererar en omedelbar skatteeffekt i form av allmänt avdrag, påförs skattetillägg i stället på den faktiskt undanhållna skatten.

3.4 Kontrollmaterial

Lagtext

5 kap. 4 § 2 st. TL

Skattetillägget skall beräknas efter tio procent eller, i fråga om mervärdesskatt, fem procent när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret. Lag (2004:129).

3.4.1 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Upptäcktsrisken avgörande

I situationer då en skattskyldig visserligen lämnat en oriktig uppgift men risken för att Skatteverket ska upptäcka den samma är stor, har lagstiftaren inte ansett det påkallat att ta ut fullt skattetillägg. En sådan situation föreligger när verket kan rätta den oriktiga uppgiften med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. I ett sådant fall begränsas således skattetillägget till 10 och 5 % vad avser undanhållna skatt respektive felaktigt tillgodoräknad mervärdesskatt. Ju större risken är att den oriktiga uppgiften ska upptäckas, desto lägre skattetillägg påförs följaktligen. För att den lägre procentsatsen ska vara tillämplig fordras att kontrollmaterialet i fråga varit tillgängligt för Skatteverket under taxeringsperioden, dvs. före utgången av november taxeringsåret.

Kontrollmaterial först efter påpekande

Skattetillägg begränsas till 10 respektive 5 % även i fall då kontrollmaterial inkommit först efter det att den oriktiga uppgiften rättats. Skattetillägg som Skatteverket, i avsaknad av kontrollmaterial vid tiden för rättelsen av den oriktiga uppgiften, påfört med 40 %, ska således på Skatteverkets initiativ reduceras till 10 % om kontrollmaterial inges därefter men före utgången av november taxeringsåret. Det har heller ingen betydelse om kontrollmaterial inges först efter påpekande från Skatteverket. Även i dessa situationer ska skattetillägget begränsas.

I prop. 2002/03:106, s. 123, anges att det bör ställas förhållandevis höga krav för att ett kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Därutöver uttalas följande vad gäller grundförutsättningarna för att ett kontrollmaterial ska anses

som normalt tillgängligt. Det krävs således att materialet tas fram årligen för deklarationskontrollen, att det är generellt i den bemärkelsen att det ska omfatta alla eller så gott som alla skattskyldiga som haft en intäkt, kostnad etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om samt att det finns administrativa rutiner som sörjer för att granskarna regelmässigt får tillgång till materialet. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Något krav på att materialet ska vara direkt tillgängligt uppställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i Riksskatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen.

3.4.1.1 Exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial och material som inte anses normalt tillgängligt

Föregående års deklaration RÅ 2004 ref. 107

I RÅ 2004 ref. 107 konstaterar RR att föregående års självdeklaration får anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial och detta trots att denna inte längre rutinmässigt tas fram vid taxeringen (jfr RÅ 2004 ref. 106). Ännu äldre deklarerationer utgör enligt Skatteverkets uppfattning dock inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Den omständigheten att sådana gamla deklarerationer kan innehålla uppgifter om exempelvis periodiseringsfonder, justerad anskaffningsutgift för andelar i handelsbolag och delägare i fåmansföretag (blankett K 10), medför ingen annan bedömning. En del av dessa uppgifter transporteras emellertid vidare från deklareration till deklareration och finns således ackumulerade i föregående års deklareration, som alltså utgör det normalt tillgängliga kontrollmaterial som medför att skattetillägg likväl ska påföras med den lägre procentsatsen i dessa fall, dock bara under den förutsättningen att felet kan rättas med ledning av föregående års deklareration.

Beskattnings- databasen

Av prop. 2002/03:106 framgår att kontrollmaterial som finns tillgängligt i Skatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen omfattas av bestämmelsen. Exempel härpå är registreringar av olika slag såsom uppgifter ur vägtrafikregistret (f.d. bilregistret) som tillförts beskattningsdatabasen. Ett annat exempel är uppgift om redovisningssätt i det s.k. momsregistret (jfr t.ex. RÅ 2005 not. 75).

I beskattningsdatabasen finns uppgifter från deklARATIONER avseende flera tidigare år. I RÅ 2004 ref. 106 har RR funnit att uppgifter från tidigare års deklARATION som funnits registrerade i centrala skatteregistret (föregångaren till beskattningsdatabasen) får anses utgöra sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som medför att skattetillägg ska påföras efter en lägre procentsats. Den aktuella uppgiften som hämtades från registret avsåg det föregående taxeringsåret. Det bör även framhållas att RR gör en direkt jämförelse med vad som gäller för självdeklARATION från föregående år (se RÅ 2004 ref. 107). Det nu sagda ger, enligt Skatteverkets mening, stöd för verkets uppfattning att det endast är uppgifter i beskattningsdatabasen avseende föregående års deklARATION som får anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial, eftersom det endast är dessa uppgifter som rutinmässigt förväntas användas vid deklARATIONSGRANSKNINGEN. Notera vidare att en handläggares anteckningar i föregående års deklARATION inte torde utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial (jfr RÅ 1989 ref. 30).

Uppgifter om uppskovsavdrag m.m.

Till normalt tillgängligt kontrollmaterial räknas också sådana uppgifter i beskattningsdatabasen som lagrats i syfte att kontrollera uppgifter i framtida deklARATIONER och detta alldeles oavsett om uppgifterna härrör från ”gamla” (äldre än ett år) deklARATIONER. Exempel härpå är uppgifter om uppskovsavdrag vid fastighetsavyttring, uppskov med beskattningen vid aktiebyten (andelsbyten) samt uppgifter om skogsavdrag.

Kontrolluppgift – obligatorisk

Skattetillägg ska inte tas ut om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Med rättelse i detta sammanhang avses att kontrolluppgiften förutsätts innehålla tillräckligt med information för att Skatteverket med ledning av densamma ska kunna fatta ett beslut. Denna problematik behandlas utförligare i avsnitt 2.3. Krävs en utredning ska skattetillägg i stället tas ut med 10 %, eftersom rättelse i ett sådant fall anses ha skett med stöd av normalt tillgängligt kontrollmaterial (prop. 2002/03:106 s. 238).

– ej obligatorisk

Även sådana kontrolluppgifter som lämnas trots att uppgiftsskyldighet inte föreligger, får anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial, under förutsättning att uppgifterna lämnas i viss omfattning och att Skatteverket har rutiner för att ta hand om och använda dem.

- **från utlandet** Kontrolluppgift om betalning från utlandet ska enligt 12 kap. 1 § LSK under vissa förutsättningar lämnas. För sådana kontrolluppgifter gäller vad som sagts ovan om obligatoriska kontrolluppgifter. Uppgift om betalning från utlandet, som inte lämnas med stöd av LSK utan enligt avtal mellan olika länder, betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial (se RSV:s skrivelse 2003-02-24, ”Fråga om tillämplig procentsats vid beräkning av skattetillägg då kontrolluppgift från utlandet funnits tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november månad taxeringsåret”, dnr 1404-03/100). Har den skattskyldige inte redovisat en sådan inkomst, som kan rättas med ledning av sådan uppgift som lämnats med stöd av avtal, ska skattetillägg således påföras med 10 % (jfr avsnitt 2.3 vid kantrubriken ”Aktie i utlandet”).
- Underrättelse om lagfart** Enligt RÅ 2002 ref. 75 utgör underrättelse till Skatteverket enligt 10 § 2 st. fastighetsdatakungörelsen (1974:1058) om meddelad lagfart sådant material som ska betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Det kan noteras att den bestämmelse som tidigare fanns i 10 § 2 st. fastighetsdatakungörelsen numera återfinns i 78 § 1 st. förordningen (2000:308) om fastighetsregister.
- Annan uppgiftsskyldighet** I vissa fall ska även annan än arbetsgivare, banker m.fl. enligt lag eller annan författning utan föreläggande lämna uppgifter till Skatteverket. I sådana fall är syftet med uppgifterna normalt att de ska utgöra underlag för kontroll. Även sådana uppgifter utgör enligt Skatteverkets uppfattning normalt tillgängligt kontrollmaterial och detta oavsett om uppgifterna lagts in i beskattningsdatabasen eller inte. Ett exempel härpå är s.k. orena revisionsberättelser som inte sällan innehåller uppgifter om förbjudna lån enligt 21 kap. 1 § aktiebolagslagen (2005:551). För att rättelse ska kunna ske i sådana fall torde emellertid fordras att det av berättelsen framgår vem, om det finns flera tänkbara personer, som tagit det förbjudna lånet.
- Inhämtade uppgifter** Uppgifter som Skatteverket självt inhämtar, t.ex. tredjemansuppgifter enligt 17 kap. 4 § LSK, utgör inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Det samma gäller material som inhämtas genom andra utredningar eller kontrollaktioner.
- Årsredovisningar** De årsredovisningar som Skatteverket inhämtar via Bolagsverkets hemsida och tjänsten ”Årsredovisningar” ingår inte, till skillnad från uppgifter i exempelvis vägtrafikregistret, i beskattningsdatabasen. Årsredovisningshandlingarna har inte heller överlämnats av tredje man till Skatteverket på grund av

regler i författning. Skatteverket har endast genom civilrättsliga avtal mot ersättning fått tillgång till årsredovisningarna. Förfarandet kan i skattetilläggssammanhang jämföras med inhämtandet av tredjemansuppgifter. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör på sådant sätt inhämtade årsredovisningar således inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Detta framgår av Skatteverkets styrsignal 2004-10-05 "Årsredovisningar utgör inte normalt tillgängligt kontrollmaterial", dnr 130 583014-04/111.

**HB/KB –
delägaruppgifter**

De delägaruppgifter på Inkomstdeklaration 4 som handelsbolag enligt 3 kap. 18 § 1 st. 2 p. LSK ska lämna till ledning för delägarnas taxeringar, utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial vid rättelse av oriktig uppgift från delägaren i detta hänseende.

**SRU-uppgifter
från HB/KB**

De övriga uppgifter om intäkter, kostnader, tillgångar och skulder etc. som handelsbolaget enligt 3 kap. 18 § 1 st. 1 p. LSK också ska lämna till ledning för delägarnas taxeringar, s.k. SRU-uppgifter, får enligt Skatteverkets mening anses ingå i respektive delägars eget deklarationsmaterial (jfr avsnitt 1.5.3). Det samma gäller de s.k. skattemässiga justeringarna som redovisas i Inkomstdeklaration 4. Skälet härtill är att dessa uppgifter, i motsats till delägaruppgifterna, ska lämnas bara av handelsbolaget, som i detta avseende kan sägas ha tagit över den uppgiftsskyldighet som annars åvilar skattesubjektet självt.

**Uppgifter från
Bolagsverket om
avregistrering av
HB/KB**

Enligt Skatteverkets uppfattning utgör inte uppgifter i basregistret om att HB/KB avregistrerats normalt tillgängligt kontrollmaterial vid granskning av delägars självdeklaration. Denna bedömning grundar sig på att uppgifterna inhämtas från Bolagsverket på Skatteverkets initiativ, att syftet med att hämta in uppgifterna inte är att använda dem vid granskning av delägars deklaration, att uppgifterna inte tas fram rutinmässigt vid deklarationsgranskningen och att Skatteverket inte har något administrativt/tekniskt stöd för att avisera taxeringsystemet avseende delägare.

**Fåab-deklaration
RÅ 1994 ref. 10**

I RÅ 1994 ref. 10 fann RR att ett fåmansbolags självdeklaration fick anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial vid granskning av delägens deklaration, eftersom en samgranskning av deklARATIONERNA hade skett, vilket var ett normalt förfarande till följd av bestämmelserna i 4 § 3 st. GTL. Numera sker normalt ingen samgranskning i dessa fall, varför en fåmansbolagsdeklaration enligt Skatteverkets mening inte längre torde utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial och

detta alldeles oavsett om en samgranskning i det enskilda fallet faktiskt skulle ha ägt rum.

Makes deklaration I analogi med vad som anförts ovan torde en makes deklaration inte heller utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial vid granskning av andre makens deklaration oavsett om samgranskning skulle ha ägt rum. Kammarrätten i Göteborg har i en dom 2006-04-24, mål nr 1709-05, slagit fast att en makes deklaration i sig inte utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen av makan.

Skattedeklaration Frågan om en skattedeklaration utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial i förhållande till en ingiven självdeklaration är över huvud taget inte belyst i förarbetena till skattetilläggs-lagstiftningen och inte heller i RR:s praxis. Vad som talar för att en skattedeklaration ska betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi en självdeklaration är närmast det förhållandet att Skatteverket scannar alla skattedeklarationer, vilket leder till att Skatteverket i beskattningsdatabasen har tillgång till skattedeklarationerna. Enligt Skatteverkets mening talar emellertid övervägande skäl mot att en skattedeklaration ska betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi en självdeklaration.

Helt klart torde vara att en skattedeklaration inte kan anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial i sådana situationer då den skattskyldige över huvud taget inte redovisat någon näringsverksamhet i självdeklarationen. I en sådan situation finns det ju inget naturligt incitament för Skatteverket att göra en kontroll gentemot eventuellt befintliga skattedeklarationer. Har näringsverksamhet redovisats i självdeklarationen och har redovisning av mervärdesskatt inte skett i den, kan det i och för sig sägas finnas ett incitament för Skatteverket att kontrollera uppgifter i näringsverksamheten mot ingivna skattedeklarationer. Likväl anser Skatteverket att skattedeklarationer inte heller i sådana situationer ska betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Grunden härför är väsentligen följande.

Syftet med skattedeklarationer är inte att de ska utgöra kontrollmaterial vid inkomsttaxeringen och det finns inte heller någon naturlig koppling mellan en skattedeklaration och en självdeklaration på sätt som är fallet mellan ett års självdeklaration och föregående års självdeklaration. Dessutom går det inte att göra en koppling till enbart en skattedeklaration utan samtliga skattedeklarationer för den redovisningsperiod

som självdeklarationen omfattar skulle bli normalt tillgängligt kontrollmaterial. Med andra ord skulle, om skattedeclarationer skulle anses vara normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi självdeklarationen, Skatteverket regelmässigt i princip ha att kontrollera tolv skattedeclarationer och göra en sammanställning av dem, vilket knappast kan anses ha varit lagstiftarens tanke. Någon sådan kontroll görs inte heller rutinemässigt. Till detta kan läggas att uttalandena i förarbetena till skattetilläggslagstiftningen rörande normalt tillgängligt kontrollmaterial, enligt Skatteverkets mening, inte kan tolkas på det sättet att det varit lagstiftarens tanke att skattedeclarationer ska utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi inkomstdeklarationen.

**Meddelande
från annat
skattekontor**

Innan Skatteverket bildades fanns det skäl att bedöma om meddelanden från andra skattemyndigheter skulle betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen. Sådana meddelanden ansågs under vissa förutsättningar vara normalt tillgängligt kontrollmaterial. Genom att Skatteverket bildades skulle rättsläget kunna uppfattas på det sättet att ett meddelande från ett skattekontor till ett annat skattekontor inom Skatteverket inte i sig kan utgöra kontrollmaterial utan att bedömningen i stället får göras utifrån ett enmyndighetsperspektiv. En grundläggande förutsättning för att material ska betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial är emellertid att det finns administrativa rutiner som sörjer för att granskaren får tillgång till materialet. Härigenom kan meddelanden mellan olika enheter inom Skatteverket få karaktären av kontrollmaterial.

Meddelanden från annat skattekontor bör således betraktas som kontrollmaterial under förutsättning att det skattekontor som vidarelämnat meddelandet skulle ha påfört ett reducerat skattetillägg på grund av normalt tillgängligt kontrollmaterial, om det kontoret själv haft att pröva skattetilläggsfrågan. Om meddelandet avser uppgifter som framkommit vid t.ex. en kontrollaktion eller revision så anses inte meddelandet utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. Ett exempel på ett meddelande som utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial är ett meddelande från ett kontor till ett annat med uppgift om skuldränta erlagd till fysisk person för vilken kontrolluppgift inte behöver lämnas enligt LSK (jfr 3 kap. 10 § LSK).

**Skalbolags-
deklarationer**

Enbart den omständigheten att en skalbolagsdeklaration kommit in till Skatteverket innebär i och för sig inte att det föreligger ett normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi

säljarens självdeklaration. Det krävs i princip också att det finns administrativa rutiner som sørjer för att granskaren av säljarens självdeklaration får tillgång till denna uppgift. Uppgifterna i en skalbolagsdeklaration registreras inte och det finns inte någon gemensam rutin om meddelanden till det kontor som handlägger säljarens självdeklaration. Flertalet regioner skickar emellertid sådana meddelanden varav säljarens personnummer alternativt organisationsnummer, hämtat ur skalbolagsdeklarationen, framgår. Sådana meddelanden bör betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Även om några fasta generella administrativa rutiner inte finns såvitt avser nu aktuella meddelanden får emellertid förhållandena anses vara sådana att, i de fåtal fall meddelande inte sänds, det likväl får anses föreligga ett normalt tillgängligt kontrollmaterial blott genom att det finns en skalbolagsdeklaration som innehåller person- eller organisationsnummer.

**Marknadsnoteringar
RÅ 2004 ref. 75**

Marknadsnoteringar avseende värdepapper utgör enligt RÅ 2004 ref. 75 normalt tillgängligt kontrollmaterial. I rättsfallet var det fråga om en skattskyldig som sålt ICA-aktier och därvid yrkat avdrag för anskaffningskostnaden enligt schablon med 20 % av försäljningsvärdet. Denna schablonmetod får emellertid användas endast vid avyttring av marknadsnoterade aktier, vilket ICA-aktierna inte var. RR konstaterade att uppgifter om marknadsnoteringar dels publiceras i dagspressen, dels återfinns i olika deklarationsbroschyrer och att de därmed får anses allmänt tillgängliga. Uppgifter om sådana marknadsnoteringar ansågs därför utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. RR fann vidare att Skatteverket, av det förhållandet att ICA AB inte återfunnits bland de marknadsnoterade bolagen, borde ha kunnat sluta sig till att aktien inte var marknadsnoterad och därmed att schablonmetoden inte kunnat användas för beräkning av anskaffningsvärdet. Frånvaron av uppgifter om de aktuella aktierna betog således inte uppgifterna om marknadsnoteringar dess karaktär av kontrollmaterial.

3.4.2 Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial

Misstanke ej tillräcklig

Enbart förekomsten av normalt tillgängligt kontrollmaterial räcker inte för att skattetillägg ska beräknas enligt den lägre uttagsprocenten. Skatteverket måste också kunna rätta den oriktiga uppgiften med ledning av materialet. Med rättelse i detta sammanhang avses att Skatteverket, med ledning av det aktuella materialet, ska kunna konstatera att en uppgift i

deklarationen är felaktig. Det torde således inte vara tillräckligt att Skatteverket på grund av kontrollmaterialet kan misstänka att en uppgift i deklarationen är felaktig. Behöver verket således företa någon som helst utredning för att kunna konstatera att ett fel föreligger, torde den lägre procentsatsen inte kunna tillämpas. Felets omfattning behöver emellertid inte framgå (prop. 1977/78:136 s. 197).

RÅ 1982 1:79

I RÅ 1982 1:79 var situationen den att en anställd förvärvat en bil från sin arbetsgivare till underpris. I kontrolluppgift redovisades den anställdes förmån på grund av bilköpet endast med orden ”Köpt tjänstebil”, alltså utan angivande av något förmånsvärde. Den anställde redovisade inte någon förmån i sin deklaration och TN följde deklarationen i detta avseende. RR fann att arbetsgivaren, genom att upplysa om bilköpet i enlighet med sin uppgiftsplikt, måste anses ha velat markera en den anställde tillkommande förmån. TN hade alltså kunnat fastställa, att den anställde enligt kontrolluppgiften haft en förmån som han inte tagit upp i sin deklaration. Risker för skattebortfall ansågs ha reducerats väsentligt genom upplysningen på kontrolluppgiften. Rättelse var alltså möjlig med ledning av densamma, varför skattetillägget beräknades enligt en lägre uttagsprocent.

RÅ 2001 ref. 32

I RÅ 2001 ref. 32 konstaterade RR att det inte enbart av en kontrolluppgift om försäljning av värdepapper gick att avgöra om försäljningen lett till vinst, eftersom uppgifter om anskaffningsvärden saknades. RR ansåg dock inte denna omständighet avgörande i en situation där den skattskyldige över huvud taget inte redovisat försäljningen. Avgiftsberäkningen skulle därför ske efter den lägre procentsatsen.

RÅ 2002 ref. 75

I RÅ 2002 ref. 75 var situationen den att en skattskyldig underlåtit att redovisa en fastighetsförsäljning, som dock framgått av en underrättelse till Skatteverket enligt 10 § 2 st. fastighetsdatakungörelsen (1974:1058). RR fann i detta mål att det förelåg betydande likheter med RÅ 2001 ref. 32. I båda fallen rörde det sig om icke redovisade avyttringar, där det inkomna kontrollmaterialet lämnade upplysning om att en avyttring skett och köpeskillningens storlek, men inte innehöll tillräckliga uppgifter för en realisationsvinstberäkning. Risker för att felet inte skulle upptäckas ansågs lika obetydlig i båda fallen. Avgiftsberäkningen skulle därför också i detta fall ske efter den lägre procentsatsen. Utgången avviker från den i RÅ 1995 ref. 5 där RR fann att skattetillägg i motsvarande

situation skulle påföras med 40 %. Genom RÅ 2002 ref. 75 har praxis således ändrats.

**Uppgift om
anskaffningsvärde
saknas**

I situationer när det av uppgifterna i en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK visserligen framgår att en oriktig uppgift lämnats, men uppgifterna inte är tillräckliga för att Skatteverket med ledning av desamma ska kunna fatta ett beslut, anses rättelse ha skett med stöd av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Denna problematik behandlas utförligare i avsnitt 2.3. Exempel på sådana situationer är dels fall då det föreligger kontrolluppgifter avseende försäljning av onoterade aktier, dels fall då kontrolluppgiften avser utfärdande av optioner, av vilka uppgifter bara försäljningspris respektive utfärdandepremie framgår. Eftersom anskaffningsvärde således saknas och den schablonmetod som får användas vid avyttring av marknadsnoterade aktier inte är tillämplig på ifrågavarande värdepapper, kan kapitalvinsten inte beräknas i dessa fall med mindre Skatteverket vidtar en utredning. I dessa situationer ska skattetillägg alltså tas ut, men bara med 10 %.

3.5 Periodiseringsfel

Lagtext

5 kap. 4 § 3 st. TL

Om den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel taxeringsår eller fel redovisningsperiod, skall skattetillägget beräknas efter tio procent eller, i fråga om mervärdesskatt, fem procent. Lag (2004:129).

3.5.1 Allmänt

**Inget egentligt
skatteundandragande**

I situationer när skattskyldig visserligen lämnat oriktig uppgift, men denna inte föranlett något egentligt skatteundandragande utan bara en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna, har lagstiftaren inte ansett det rimligt att ta ut fullt skattetillägg utan att det ska begränsas. Någon gräns för hur lång förskjutningen av beskattningen får vara finns inte. Således kan förskjutningen vara mycket lång, som när t.ex. en skattskyldig gör direktavdrag för en ny-, till- eller ombyggnad i stället för rätteligen värdeminskningssavdrag.

Procentsatser

Från och med 1997 års taxering tas vid periodiseringsfel skattetillägg ut med 10 % eller, i fråga om mervärdesskatt, 5 %. Dessförinnan (från och med 1992 års taxering) togs skattetillägg vid periodiseringsfel ut med 20 % eller, i fråga om mervärdesskatt, 10 %.

Fel i bokslut	Till periodiseringsfel i skattetilläggsammanhang räknas de fall som i redovisningsteknisk mening utgör periodiseringsfel. Ett sådant redovisningstekniskt fel kan bestå dels i att ett belopp hänförs till fel taxeringsår, dels i en felaktig värdering av en tillgångs- eller skuldpost. Sådana fel kan uppkomma i samband med bokslutet.
Fel avseende enstaka inkomst eller utgift	Även fel avseende enstaka inkomst- eller utgiftspost kan jämföras med periodiseringsfel, trots att de bokföringsmässigt inte betraktas som detta, under förutsättning att felet inte skulle ha medfört ett faktiskt skatteundandragande utan bara en förskjutning av skatteuttaget mellan taxeringsåren.
Fel vid kontant-redovisning	Regeln är tillämplig inte bara när det är fråga om inkomstslaget näringsverksamhet utan också när en skattskyldig som deklarerar enligt kontantprincipen, t.ex. i inkomstlagen tjänst och kapital, hänfört ett belopp till fel taxeringsår.
Fel som inte rättats	Av förarbetena till bestämmelsen om periodiseringsfel (prop. 1991/92:43 s. 69 och 111) framgår att bestämmelsen är tillämplig inte enbart i de fall den skattskyldige har rättat felet följande beskattningsår utan även i vissa fall då felet upptäckts så tidigt att man inte vet hur det skulle ha behandlats av den skattskyldige nästa år. I detta sammanhang avses med ”rättat felet” att felet justerats i nästkommande års deklARATION. Någon skyldighet för Skatteverket att på eget initiativ undersöka om förutsättningar föreligger att tillämpa den lägre procentsatsen föreligger dock inte om inte något i ärendet ger anledning till det.
Avsiktliga fel	I prop. 1991/92:43, s. 68, uttalas att samtliga fall där det kan konstateras att rättelse företagits bör omfattas oavsett om felet är oavsiktligt eller inte. I prop. 2002/03:106, s. 175, tar dock regeringen upp ett exempel med en obefogad nedskrivning där felet i första hand inte bör betraktas som ett periodiseringsfel (se nedan under kantrubriken ”Obefogad nedskrivning”).
Ursäktliga fel	Om ett periodiseringsfel kan anses ursäktligt kan naturligtvis befrielse från skattetillägget komma i fråga, se t.ex. RÅ 1989 ref. 82 och avsnitt 9.3.3.1.
	3.5.2 Fel i bokslut
Utgående balansposter	Av prop. 1991/92:43 s. 68 framgår att till periodiseringsfel i skattetilläggs hänseende bör först och främst räknas de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförs till fel beskattningsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel. Periodiseringsfel innefattar dock inte bara fel

i fråga om rätt är vid redovisning av inkomst och avdrag utan också t.ex. fel som uppstår vid värdering av pågående arbeten, kundfordringar m.fl. tillgångs- eller skuldposter. Av propositionen framgår vidare att fel i utgående balansposter regelmässigt är periodiseringsfel. Enligt Skatteverkets uppfattning finns det dock situationer då ett fel i en utgående balanspost inte utgör ett periodiseringsfel, vilket berörs nedan.

Den närmare innebörden och konsekvenserna av ovan nämnda uttalanden i prop. 1991/92:43 klargörs inte i propositionen. Enligt Skatteverkets uppfattning torde dock anledningen till att nämnda fel ska hänföras till periodiseringsfel stå att finna i det faktum att fel som beror på att en utgående balanspost värderats fel normalt rättas till om bokföringen följande år sker korrekt.

När det gäller utgående balansposter som värderats felaktigt föreligger det följaktligen en presumtion för att ett fel justeras mer eller mindre automatiskt följande år och att det därför blir frågan om ett periodiseringsfel. Den presumtionen bör dock, enligt Skatteverkets mening, inte gälla om felaktigt en utgående balanspost över huvud taget inte redovisats, t.ex. har samtliga kundfordringar utelämnats i bokslutet. I en sådan situation föreligger nämligen risk för att felet nästföljande år inte rättas genom en korrekt bokföring. Motsvarande gäller om en skattskyldig redovisat en fiktiv skuldpost.

Bedömning i två steg

Vid bokslutet görs en bedömning av utgående balansposter i två steg. Först avgörs vilka tillgångar/skulder som existerar. Därefter görs en värdering av tillgångarna/skulderna. I det fall en skattskyldig underlåtit att helt eller delvis ta upp existerande tillgångar är risken för ett definitivt skatteundandragande betydligt större än vid en felaktig värdering av dessa. I det fall en existerande tillgång över huvud taget inte tas upp i deklarationen får därför, enligt Skatteverkets mening, frågan om felet är att hänföra till periodiseringsfel bedömas utifrån gängse regler, nämligen hur sannolikt det framstår att den skattskyldige skulle ha rättat till felet om det inte redan har rättats när felet upptäckts av Skatteverket.

Felaktig värderingsmetod

I en del fall kan det vara så att det inte sker någon egentlig rättelse följande år avseende en utgående balanspost men att felet ändå får anses utgöra ett periodiseringsfel. Som exempel kan nämnas att en skattskyldig genomgående har tillämpat en felaktig värderingsmetod avseende varulager. I ett sådant fall har den skattskyldige visserligen inte rättat felet ett senare år

	men felet bör ändå betraktas som ett periodiseringsfel eftersom fråga endast är om ett för tidigt gjort avdrag för kostnader.
Direktavdrag för inventarier	Vid fel som innebär att en skattskyldig yrkar direktavdrag i stället för värdeminskingsavdrag avseende inventarier sker ingen felaktig värdering i egentlig mening. Felet i en sådan situation består i stället i att avdrag för anskaffningskostnaden gjorts för tidigt. Även sådana fel utgör dock periodiseringsfel i skattetilläggsammanhang.
Obefogad nedskrivning	Även om det kan konstateras att rättelse faktiskt skett nästkommande år anser regeringen i prop. 2002/03:106, s. 175 f., att en uppenbart obefogad nedskrivning, exempelvis av en fordran på staten, inte i första hand bör ses som ett periodiseringsfel. Uttalandet i nämnda proposition står inte helt i överensstämmelse med ovan nämnda uttalande i prop. 1991/92:43, s. 68, vilket, enligt regeringen, fortfarande är bärkraftigt. Med hänsyn till att frågan specifikt lyfts fram i prop. 2002/03:106 får rättsläget likväl anses vara sådant att obefogade nedskrivningar av säkra fordringar som huvudregel inte är att anse som periodiseringsfel.
Ej avdragsgilla kostnader	Har avdrag gjorts för en kostnad som över huvud taget inte är avdragsgill, kan felet inte betraktas som ett periodiseringsfel. Som exempel på sådana kostnader kan nämnas utgifter för mark och värdepapper som utgör anläggningstillgångar.
Ingående balansposter	Om en ingående balanspost tas upp till ett värde som avviker från föregående års utgående balans är det inte fråga om något periodiseringsfel. Kan ett sådant fel rättas med ledning av föregående års deklaration tas dock ändå ett begränsat skattetillägg ut, eftersom felet kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

3.5.3 Fel avseende enstaka inkomst- eller utgiftspost

Det ligger i sakens natur att man till periodiseringsfel i skattetilläggsammanhang först och främst bör räkna de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförts till fel taxeringsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel, exempelvis sådana fel i utgående balansposter som behandlats ovan. Av prop. 2002/03:106 s. 175 f., som i sin tur hänvisar till prop. 1991/92:43 s. 68 f., framgår emellertid att den lägre uttagsnivån bör tillämpas även på andra fel som i sanktionshänseende bör jämföras med periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften inte skulle

ha lett till ett definitivt skatteundandragande utan bara till en förskjutning av skatteuttaget mellan beskattningsperioderna.

Eftersyn

När det gäller fel avseende enstaka inkomst- eller utgiftspost, sker normalt inte rättelse med automatik nästa år utan det torde krävas ett aktivt handlande av den skattskyldige för att felet ska rättas till. Utgångspunkten bör således vara att ett fel av detta slag ska medföra skattetillägg med 40 %. Har Skatteverket upptäckt den oriktiga uppgiften så sent att det kan konstateras att felet har rättats, t.ex. har en utelämnad inkomst tagits upp till beskattning i senare års deklaration, bör ett periodiseringsfel anses föreligga och ett lägre skattetillägg påföras. Att särskilja de fall där felet är oavsiktligt från sådana där avsikten varit att åstadkomma en temporär skattelättnad, torde inte vara möjligt. Samtliga fall där det kan konstateras att rättelse företagits bör därför omfattas av den lägre procentsatsen (prop. 1991/92:43 s. 68).

Avdrag ett år för tidigt

Den lägre procentsatsen bör tillämpas också när en skattskyldig yrkat ett avdrag ett år för tidigt och Skatteverket, vid tiden för upptäckten av denna oriktiga uppgift, kan konstatera att avdrag inte gjorts även i den senare deklaration i vilken det rätteligen skulle ha yrkats. Om det däremot, exempelvis vid en eftertaxering, uppmärksammas att ett avdrag faktiskt utnyttjats två gånger, föreligger det naturligtvis inte förutsättningar för att tillämpa den lägre procentsats som gäller för fel beträffande periodisering; det är ju då inte fråga om ett periodiseringsfel utan om ett dubbelavdrag.

Sannolikhetsbedömning

När felaktigheten upptäckts på ett så tidigt stadium att den skattskyldige ännu inte lämnat självdeklaration för det följande beskattningsåret, kan det bli problematiskt att avgöra om en oriktig uppgift avseende en inkomst eller utgift utgör ett sådant fel som motiverar en lägre uttagsnivå. En förutsättning för att anse att det är fråga om ett periodiseringsfel i skattetilläggs-hänseende bör, i dessa fall, vara att det är fråga om en inkomst eller utgift i anslutning till beskattningsårets utgång eller att den oriktiga uppgiften av annan anledning är av sådant slag att en felaktig bedömning av vilket som är rätt beskattningsår kan ha gjorts. Är det fråga om en sådan inkomst eller utgift får en bedömning göras av sannolikheten för att den utelämnade inkomsten skulle ha tagits upp till beskattning följande år eller för att utgiften inte skulle ha blivit föremål för dubbelavdrag. Det skick den skattskyldiges bokföring befinner sig i och tillförlitligheten av hans bokföringsrutiner är därvid betydelsefulla faktorer. En omständighet som i sig bör vara tillräcklig

för antagandet att t.ex. en utelämnad inkomst kommer att redovisas är att den redan blivit bokförd när Skatteverket aktualiserar frågan. Generellt sett torde det vara en skillnad mellan inkomster och utgifter på så sätt att risken för att en utelämnad inkomst över huvud taget inte tas upp är större än risken för att dubbelavdrag sker (jfr prop. 1991/92:43 s. 69).

Svåra avgränsningar

I vissa fall uppkommer svårigheter att bedöma om ett fel i skattetilläggssammanhang ska hänföras till kategorin periodiseringsfel eller inte. I RÅ 2003 ref. 13 ansåg RR att osäkerheten i bedömningen skulle medföra att den lägre procentsatsen skulle tillämpas. Målet rörde ett bolag som bedrev verksamhet bl.a. i form av långtidsleasing av bilar. En viss del av erhållna leasingavgifter reserverades för framtida reparationer av bilarna. SKM vägrade avdraget och påförde skattetillägg med 40 %. RR uttalade i domskälen bl.a. följande.

Redovisningen har varit ägnad att ge upphov till en oriktig och – såvitt kan bedömas med utgångspunkt i de ifrågavarande åren – växande obeskattad reserv. Reserveringen har avsett i och för sig avdragsgilla utgifter och någon risk för dubbelavdrag synes inte ha förelegat. Såvitt av utredningen framgår har det emellertid inte varit säkerställt att överskjutande belopp skulle bli återförda till beskattning inom någon bestämd tidrymd.

Enbart det förhållandet att en avsättning för framtida utgifter avser sådana utgifter som är avdragsgilla och som med större eller mindre säkerhet kan beräknas uppkomma i företagens verksamhet under något eller några kommande år kan inte medföra att förfarandet kan anses avse periodisering eller därmed jämställd fråga. Det måste också krävas att de framtida utgifterna i något hänseende kan anses ha en anknytning till det aktuella beskattningsåret. I den mån bolagets avsättning avser utgifter för sådana reparationer av bolagets bilar som kan anses stå i samband med användningen av dessa under beskattningsåret får den oriktiga uppgiften anses avse periodisering eller därmed jämställd fråga. Detta kan däremot inte anses vara fallet i den mån avsättningen leder till att en varaktig – kanske t.o.m. växande – obeskattad reserv tillskapas. Vad som förekommit i målet ger inte något säkert underlag för en bedömning av den aktuella avsättningen i detta hänseende men talar närmast för att den har inslag av båda de förut nämnda karaktärerna. Osäkerheten bör medföra att skattetillägget bestäms efter den procentsats som gäller för en oriktig uppgift som avser periodisering eller därmed jämställd fråga.

Detta rättsfall åskådliggör svårigheterna med att avgränsa i vilka fall en oriktig uppgift utgör ett periodiseringsfel och skattetillägg därför ska påföras med en lägre procentsats. I rättsfallet var det fråga om en avsättning för framtida utgifter

som inte godtogs vid taxeringen. Varje års avsättning återförs till beskattning det följande året varefter en ny avsättning görs. RR fann att endast den del av den felaktiga avsättningen som kunde anses ha anknytning till det aktuella beskattningsåret var att anse som en periodisering eller därmed jämställd fråga. Om den felaktiga avsättningen däremot ledde till att en varaktig obeskattad reserv tillskapades skulle skattetillägg påföras med 40 %. Att domstolen valde att hänföra hela den oriktiga uppgiften till ett periodiseringsfel synes ha varit svårigheterna med att fördela det avsatta beloppet mellan vad som faktiskt var ett periodiseringsfel och vad som inte var ett sådant fel. Rättsfallet visar också att det, som nämnts ovan, inte föreligger förutsättningar för att tillämpa den lägre procentsatsen enbart därför att det är fråga om en utgående balanspost.

3.5.4 Fel vid kontantredovisning m.m.

Fel i tjänst, kapital eller allmänna avdrag

Den lägre uttagsprocenten är tillämplig också vid redovisning enligt kontantprincipen (prop. 1991/92:43 s. 111 samt prop. 2002/03:106 s. 176 och 235). Med periodiseringsfel jämställs således i detta sammanhang även oriktiga uppgifter som lämnats i såväl inkomstlagen tjänst som kapital som under allmänna avdrag. Därför kan bestämmelsen bli tillämplig om en skattskyldig redovisar t.ex. försäljning av en fastighet ett år för sent. I fråga om skattskyldiga som har att redovisa enligt kontantprincipen bör bedömningen av om den lägre procentsatsen är tillämplig delvis göras enligt samma principer som gäller vid fel avseende en enstaka inkomst eller utgift i näringsverksamhet. Kan man inte konstatera att en utelämnad inkomst har tagits upp till beskattning nästkommande år eller att en utgift inte blivit föremål för dubbelavdrag, måste en grundläggande förutsättning för att det ska vara fråga om ett periodiseringsfel vara att det är fråga om utgifter eller inkomster i anslutning till årsskiftet eller att omständigheterna av annan anledning är sådana att den skattskyldige kan ha misstagit sig angående rätt beskattningsår (prop. 1991/92:43 s. 111). En sådan bedömning får främst baseras på vad som framkommer vid kontakt med den skattskyldige. Den skattskyldige måste således kunna ge en rimlig förklaring till sin försummelse. Som sägs i avsnitt 3.5.3 torde det vara en skillnad mellan inkomster och utgifter på så sätt att risken för att en utelämnad inkomst över huvud taget inte tas upp är större än risken för att dubbelavdrag sker.

RÅ 1995 ref. 5

När det gäller redovisning enligt kontantprincipen och periodiseringsfel synes det inte föreligga några rättsfall från RR. I RÅ

1995 ref. 5, som rör försäljning av en fastighet, förefaller den skattskyldiges påstående att han skulle redovisa försäljningen året efter det aktuella taxeringsåret ha godtagits av domstolarna. Trots detta fördes inget resonemang om huruvida felet skulle anses som ett periodiseringsfel, utan den fråga som prövades var om det fanns skäl för befrielse från skatte-tillägget. En möjlig förklaring härtill kan ha varit att RR uppfattat rättsläget på så sätt att bestämmelserna om periodiseringsfel skulle tillämpas endast när det var fråga om närings-verksamhet. Av prop. 2002/03:106 s. 177 framgår dock att fall av detta slag fortsättningsvis normalt ska betraktas som periodiseringsfel.

**KR 2001-05-03,
mål nr 1149-1998**

KR i Stockholm har i en dom 2001-05-03, mål nr 1149-1998, ansett att den oriktiga uppgiften, som bestod i att den skattskyldige inte deklarerat en tilläggsköpeskillning avseende aktieförsäljning, är en med periodiseringsfel jämförd fråga. Den skattskyldige hade erhållit tilläggsköpeskillningen först under 1996 men eftersom den var till sitt belopp känd redan i samband med köpeavtalets undertecknande 1995, skulle den ha tagits upp i deklARATIONEN vid 1996 års taxering. Skatteverket hade rättat den oriktiga uppgiften under den aktuella taxeringsperioden, varför KR hade att bedöma sannolikheten för att den skattskyldige skulle komma att deklarerat beloppet nästkommande år. Den skattskyldige anförde att tilläggsköpeskillningen från början var menad att vara villkorad till resultatet i bolaget men så blev inte fallet och han förstod inte skillnaden i skattehänseende. Hans intention var att redovisa tilläggsköpeskillningen vid 1997 års taxering. KR fann med hänsyn till vad den skattskyldige anförde om anledningen till den oriktiga uppgiften att felet kunde anses utgöra en med periodisering jämförd fråga.

**KR 2001-09-27,
mål nr 3261-1999**

En dom från KR i Göteborg 2001-09-27, mål nr 3261-1999, gäller en skattskyldig som i deklARATIONEN för taxeringsåret 1992 lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa ersättning från det bolag i vilket han tidigare varit VD. Delar av det aktuella beloppet hade den skattskyldige emellertid redovisat i 1993 och 1994 års deklARATIONER såsom ersättningar från eget aktiebolag. Den oriktiga uppgiften rättades av Skatteverket först 1995, varvid skattetillägg påfördes med 40 % på hela beloppet. KR fann att periodiseringsfel förelåg beträffande de belopp som deklarerats senare år, varför skattetillägget i dessa delar reducerades till 20 % som var den då gällande procent-satsen vid sådana fel.

**KR 2001-11-06,
mål nr 2259-2000**

KR i Stockholm har i en dom 2001-11-06, mål nr 2259-2000, funnit den skattskyldiges underlåtenhet att redovisa en fastighetsförsäljning vara en med periodisering jämförbar fråga och att det med hänsyn till omständigheterna i målet var sannolikt att rättelse skulle ha skett nästkommande taxeringsår. Den skattskyldige hade uppgett att han misstagit sig beträffande den riktiga deklarationstidpunkten. Köpekontraktet hade undertecknats den 15 november 1997 men köpebrevet hade undertecknats först den 27 februari 1998 och tillträdesdag och äganderättsövergång var den 1 mars 1998.

Skatteverket delar de uppfattningar som kommit till uttryck i ovan nämnda domar från KR.

**Allmänt avdrag
för underskott
av närings-
verksamhet**

Ett fel, som visserligen inte utgör ett fel vid kontant-redovisning men som rör allmänna avdrag, är följande. En skattskyldig yrkar i deklarationen allmänt avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet med 100 000 kr. Efter utredning framkommer det att den skattskyldige inte har rätt till avdraget, t.ex. på grund av att näringsverksamheten bedrivits under för lång tid (jfr 62 kap. 3 § IL). Eftersom detta inte har framgått av deklarationen har en oriktig uppgift lämnats. Skatteverket medger därför inte yrkat allmänt avdrag om 100 000 kr och återför beloppet som ett avdrag i näringsverksamheten, varefter underskott av näringsverksamhet fastställs med ett 100 000 kr högre belopp. Skatteverket anser inte att denna oriktiga uppgift utgör ett sådant periodiseringsfel som avses i 5 kap. 4 § 3 st. TL. Skälet till detta är framförallt att det inte är frågan om någon förskjutning mellan beskattningsåren, eftersom det felaktiga avdraget återförs till näringsverksamhet samma taxeringsår. Avdraget kan därför, enligt Skatteverkets mening, inte anses ha hänförts till fel taxeringsår utan felet rör enbart det aktuella taxeringsåret.

Även om det i ovan nämnda exempel inte är aktuellt att tillämpa den lägre procentsatsen kan det i dessa fall ändå vara aktuellt att ta ut ett lägre skattetillägg, men då med stöd av befrielsereglerna. Med hänsyn till att det fel som den skattskyldige har gjort tangerar vad som utgör periodiseringsfel får det, enligt Skatteverkets mening, som huvudregel anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Delvis befrielse från skattetillägget bör därför normalt medges i sådana fall.

3.5.5 Framtida avdragsrätt är inskränkt eller villkorad

Som ovan sagts motiveras det lägre uttaget av skattetillägg vid periodiseringsfel av att den oriktiga uppgiften inte föranlett något egentligt skatteundrandragande utan bara en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioderna. Ett exempel på detta kan vara att den skattskyldige yrkat avdrag för en kostnad år 1 trots att kostnadsavdraget rätteligen borde ha gjorts först år 2.

I vissa fall kan det vara så att avdragsrätt visserligen kan föreligga ett senare år, men att det vid tiden för deklarationens avlämnande inte finns någon bestämd beskattningsperiod eller att den framtida avdragsrätten är villkorad eller inskränkt. För att åskådliggöra detta ges nedan två exempel.

Avdrag i fällan

Ett aktiebolag har avyttrat delägarrätter varvid en kapitalförlust uppkommit i den s.k. aktiefällan. Aktiebolaget, som under det aktuella året inte redovisat någon kapitalvinst på delägarrätter, drar i strid med 48 kap. 26 § 1 st. IL av kapitalförlusten mot intäkter från näringsverksamheten utan att felet framgår av deklarationen. I ett fall som detta föreligger i och för sig en avdragsgill förlust men rätt till avdrag föreligger enbart i den mån det under senare år uppkommer en kapitalvinst på delägarrätter (48 kap. 26 § 2 st. IL). Rätten till avdrag är därmed villkorad och inskränkt och det är således inte enbart en fråga om förskjutning av ett avdrag mellan olika beskattningsår. Skatteverket anser därför att den oriktiga uppgiften inte utgör ett periodiseringsfel. Skattetillägg ska i denna situation därför tas ut med 40 %.

Kommanditdelägars avdrag för underskott

Liknande bestämmelser om ”avdragsfällor” finns t.ex. i 14 kap. 14–15 §§ IL avseende kommanditdelägars m.fl. avdragsrätt för underskott. Enligt Skatteverkets mening saknas det skäl att bedöma dessa på annat sätt än vad som sagts i föregående stycke.

4 Skattetillägg vid skönstaxering

4 kap. 3 §, 5 kap. 2 §, 5 § samt 6 § 2 och 3 st. TL

4.1 Allmänt om skönstaxering

Lagtext

4 kap. 3 § TL

Kan skatt eller underlag för att ta ut skatt inte beräknas tillförlitligt på grund av att den skattskyldige, trots att han varit skyldig att lämna självdeklaration, inte avgett någon sådan, eller på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, skall skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet (skönstaxering). Lag (1992:1660).

Inledning

Av 4 kap. 3 § TL framgår att om skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförlitligt ska skatten eller underlaget för att ta ut skatt uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet. Otillförlitligheten ska ha sin grund i antingen att en deklaration inte lämnats eller, om en deklaration har lämnats, att det finns brister i deklarationen eller i underlaget för deklarationen.

Bestämmelsen om skönstaxering fanns tidigare i 21 § GTL. I TL fick skönstaxeringsbestämmelsen en något annorlunda utformning. Skillnaden var dock bara av redaktionell natur och senare ändringar av 4 kap. 3 § TL har inte syftat till annat än att i vissa avseenden förtydliga innebörden av paragrafen. Detta innebär att uttalanden i förarbeten till 21 § GTL, liksom den praxis som finns rörande tillämpningen av den paragrafen, fortfarande äger aktualitet.

Övergripande målsättning

En övergripande målsättning för Skatteverkets verksamhet är att taxeringarna ska stå i överensstämmelse med skatteförfattningarna och att de i möjligaste mån ska bli rättvisa och likformiga. För att Skatteverket ska kunna leva upp till denna målsättning förutsätts att de som är deklarationsskyldiga fullgör sin deklarationsskyldighet på vederbörligt sätt och att de dessutom ser till att det finns underlag som möjliggör kontroll

av lämnade uppgifter. Den övergripande målsättningen för Skatteverkets verksamhet gäller även om den skattskyldige inte fullgör sina åligganden. Det är mot denna bakgrund skönstaxeringsinstitutet ska ses.

**Skönstaxering –
inget påtryck-
ningsmedel**

Föreligger förutsättningar för skönstaxering ska Skatteverket, i enlighet med ovan nämnda målsättning, fastställa en så korrekt taxering som möjligt. Skatteverket får således inte genom en medvetet för hög skönstaxering försöka tvinga fram en självdeklaration eller korrekta uppgifter. Som påtryckningsmedel får i stället vite och skattetillägg användas.

**Tillämpnings-
område**

TL:s bestämmelse om skönstaxering är tillämplig på alla de skatter för vilka underlaget fastställs enligt TL och på mervärdesskatt som ska redovisas i en självdeklaration.

Bestämmelsen om skönstaxering i TL är införd under rubriken ”Årlig taxering”. Skönstaxering kan emellertid också aktualiseras vid ordinär omprövning och vid eftertaxering.

**Hela ”förvärvs-
källan”**

Av 4 kap. 3 § TL i dess tidigare lydelse framgick det direkt att vid skönstaxering av inkomsten av en viss förvärvskälla uppskattades hela förvärvskällan. Med tillämpning från och med 1994 års taxering har ordalydelsen i 4 kap. 3 § TL ändrats bl.a. av det skälet att det klart ska framgå att bestämmelsen även omfattar mervärdesskatt som ska fastställas enligt TL. Principen, att hela förvärvskällan uppskattas vid skönstaxering, berördes över huvud taget inte vid lagändringen, varför man torde kunna utgå ifrån att denna princip alltså gäller. Trots att det således förmodligen förhåller sig så att hela förvärvskällan (numera inkomstslag eller näringsverksamhet) omfattas av skönstaxeringen, måste, när det är möjligt, taxeringsbeslutet delas upp i de olika sakfrågor som ingår i beslutet. I annat fall försvaras möjligheterna att begränsa processföremålet i en kommande process och det är inte heller möjligt att, om det är aktuellt, ta ut skattetillägg efter olika procentsatser.

**Bevisbörda/
beviskrav**

Det är Skatteverket som har bevisbördan för att deklarationen eller underlaget för deklarationen innehåller sådana brister att 4 kap. 3 § TL är tillämplig (se t.ex. RÅ 1995 ref. 31). Den nivå på bevisningen (beviskravet) som gäller för att Skatteverket skönsmässigt ska kunna avvika från en deklaration torde vid ordinarie taxering ligga vid ”sannolikt” och vid eftertaxering ”mycket sannolikt”. För att Skatteverket skönsmässigt ska kunna frångå en deklaration krävs således att verket gjort sannolikt (ordinarie taxering) eller mycket sannolikt (eftertaxering) att deklarationen eller underlaget för deklarationen inne-

håller sådana brister att skatt eller underlag för att ta ut skatt inte kan beräknas tillförligt. Även beträffande den beloppsmässiga höjningen har Skatteverket bevisbördan. Beviskravet härför tycks dock vara något lägre än vad som krävs för att Skatteverket skönmässigt ska kunna frångå deklARATIONEN. Har således Skatteverket gjort sannolikt respektive mycket sannolikt att det föreligger förutsättningar för att skönmässigt avvika från deklARATIONEN, tycks verket inte behöva nå upp till nivån ”sannolik” respektive ”mycket sannolik” beträffande den beloppsmässiga höjningen (se RÅ 1982 Aa 41 och RÅ 1983 1:19 samt ”Handledning för taxeringsförfarandet” avsnitt 6.5).

Enligt 5 kap. 2 § TL ska skattetillägg tas ut om avvikelse har skett från en självdeklARATION genom skönstaxering, eller skönstaxering har skett på grund av utebliven deklARATION. Någon särskild bevisprövning avseende skattetillägget ska således inte ske. Detta innebär att om bevisningen är tillräcklig för skönstaxering ska skattetillägg tas ut under förutsättning att inte skäl för hel befrielse föreligger.

4.2 Skattetillägg vid skönmässig avvikelse från självdeklARATION

Lagtext

5 kap. 2 § 1 p. TL

Skattetillägg skall tas ut om
1. avvikelse har skett från en självdeklARATION genom skönstaxering, eller
2. ...
Lag (2003:211).

5 kap. 5 § 1 och 3 st. TL

Om avvikelse har skett från självdeklARATION genom skönstaxering skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom.

...
Vid beräkningen av skattetillägget skall bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. I den utsträckning en skönstaxering innefattar rättelse av en oriktig uppgift, skall tillägget dock beräknas enligt bestämmelserna i 4 § första–tredje styckena. Lag (2003:655).

5 kap. 6 § 2 st. TL

Om en skönstaxering medfört minskning av ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägget i stället för vad som anges i 5 § första och andra styckena beräknas på en fjärdedel av denna minskning. Lag (2003:211).

Inledning En förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut enligt 5 kap. 2 § 1 p. TL är att avvikelse skett från självdeklaration med stöd av 4 kap. 3 § TL (skönstaxering). Vad som krävs för att en självdeklaration ska anses föreligga framgår av avsnitt 4.3.1. Avviker Skatteverket skönsmässigt från uppgifterna i en handling som inte uppfyller kraven för att anses vara en deklaration, t.ex. en inte undertecknad deklarationsblankett, är således inte bestämmelsen i 5 kap. 2 § 1 p. TL tillämplig. Frågan om skattetillägg får i ett sådant fall i stället bedömas med ledning av bestämmelserna i 5 kap. 2 § 2 p. TL.

Skönsmässig avvikelse/annan avvikelse För att 5 kap. 2 § 1 p. TL ska bli tillämplig krävs att det är fråga om en skönsmässig avvikelse och inte en avvikelse på grund av en skälighetsbedömning av t.ex. ett avdragsyrkande. I RÅ 1980 1:87 yrkade den skattskyldige under inkomst av tjänst endast två avdrag, nämligen avdrag för fördyrade levnadskostnader och avdrag för resekostnader. Eftersom den skattskyldige inte kunde styrka uppgivna kostnader uppskattade TN båda avdragen till skäligen belopp och påförde den skattskyldige skattetillägg på den skatt som belöpte på skillnaden mellan yrkat och medgivet avdrag. RR yttrade att såvitt framgick av handlingarna i målet hade avvikelserna inte skett med stöd av 21 § GTL. Skattetillägg kunde därför inte påföras på grund av skönsmässig avvikelse från självdeklaration (se även RÅ 1979 Aa 105).

4.2.1 Beräkning av skattetillägg vid skönsmässig avvikelse

Vid skönsmässig avvikelse från deklaration ska skattetillägget enligt 5 kap. 5 § 1 st. TL beräknas på den skatt som till följd av uppskattningen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Har en skattskyldig, som t.ex. bedriver enskild näringsverksamhet, redovisat ett överskott med 100 000 kr och frångår Skatteverket med stöd av 4 kap. 3 § TL självdeklarationen och skönsmässigt uppskattar överskottet till 150 000 kr, ska skattetillägget således beräknas på den ytterligare skatt som påförs till följd av den skönsmässiga höjningen om 50 000 kr.

Make/sambeskattad Det kan med hänsyn till innehållet i 5 kap. 5 § 1 st. TL synas som om det, för att skattetillägg ska kunna påföras, krävs att skönstaxeringen påverkar den skattskyldiges skatteuttag. Så är emellertid inte fallet. Av 5 kap. 5 § 3 st. första meningen TL framgår nämligen att vid beräkning av skattetillägget ska bestämmelserna i 5 kap. 4 § 1 st. TL tillämpas. Enligt sist-

nämnda bestämmelser ska skattetillägg beräknas bl.a. på den skatt som inte skulle ha påförts den skattskyldiges make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med den skattskyldige, om skönstaxering inte skett.

**40 % respektive
20 % på upp-
skattat belopp**

Till den del skönstaxeringen är en ”ren” uppskattning ska skattetillägg tas ut med 40 % på skatt som avses i 1 kap. 1 § 1 st. 1–5 pp. TL och med 20 % på mervärdesskatt. Detta följer av hänvisningen i 5 kap. 5 § 3 st. första meningen TL till 5 kap. 4 § 1 st. TL.

**Rätträknad
deklaration**

Beräkningen av tillägget ska göras utifrån en ”rätträknad” deklaration, vilket innebär att alla de ändringar som rent faktiskt hade kunnat göras i deklARATIONEN ska göras innan skattetillägget beräknas (jfr avsnitt 6). Har exempelvis den skattskyldige glömt att göra ett avdrag som han är berättigad till, ska avdraget i den mån det är möjligt att rätträkna beaktas innan underlaget för skattetillägg bestäms. Skattetillägget ska således beräknas enbart på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts honom enligt den rättade deklARATIONEN (prop. 1977/78:136 s. 198 f.). Följande exempel kan illustrera det sagda. Ett aktiebolag redovisar i deklARATIONEN överskott av näringsverksamhet med 150 000 kr. Skatteverket finner att bolaget felaktigt inte tillgodoräknat sig ett avdrag på 20 000 kr. På grund av bristfälligt underlag för deklARATIONEN beslutar Skatteverket med stöd av 4 kap. 3 § TL att höja bolagets inkomster med 50 000 kr. Efter att bolaget tillgodoräknats avdraget om 20 000 kr bestämmer därför Skatteverket bolagets överskott till 180 000 kr. Med anledning av skönstaxeringen ska skattetillägg tas ut med 40 % av den skatt som belöper på skillnaden mellan 180 000 kr och 130 000 kr.

**Undantag från
skattetillägg**

I vissa situationer ska något skattetillägg inte alls tas ut. I 5 kap. 8 § TL, som är tillämplig även vid skönsmässig avvikelser från lämnad deklARATION, regleras fem sådana situationer. Således ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av de uppgifter som den skattskyldige lämnat på annat sätt än muntligen (1 p.), om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret (2 p.), om avvikelser avser bedömning av ett yrkande och avvikelser inte gäller någon uppgift i sak (3 p.), om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift (4 p.) eller om det skattebelopp som

kunde ha undandragits är obetydligt (5 p.). Bestämmelserna i 5 kap. 8 § TL kommenteras närmare i avsnitt 2.

**Exempel
– felräkning,
oriktigt yrkande**

Antag att det i en skönsässig höjning av överskottet i en enskild näringsverksamhet från 100 000 kr till 150 000 kr, efter avdrag för avsättning till egenavgifter, ingår dels rättelse av en uppenbar felräkning, som den skattskyldige gjort till sin egen fördel, med 10 000 kr, dels nedsättning av ett öppet yrkat avdrag med 10 000 kr. Underlaget för skattetillägg beräknas på följande sätt.

Deklarerat överskott före egenavg.	133 333
Felräkning	+ 10 000
Öppet yrkande	<u>+ 10 000</u>
Resultat före egenavgifter	153 333
Egenavgifter	<u>- 38 333</u>
”Rätträknat” överskott	115 000

Den skatt som skattetillägget ska beräknas på utgörs således av skillnaden mellan skatten på det skönsässigt uppskattade överskottet, 150 000 kr, och skatten på det rätträknade överskottet, 115 000 kr.

**Rättelse av oriktig
uppgift med ledning
av kontrolluppgift**

Om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillämplig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret, ska, enligt 5 kap. 8 § 2 p. TL, något skattetillägg inte tas ut. Att det endast är sådana kontrolluppgifter som inte kräver utredning som medför att skattetillägg inte ska tas ut följer av att skattetillägget ska beräknas på den skatt som påförs utöver den skatt som ”skulle ha påförts enligt” de aktuella kontrolluppgifterna (prop. 2002/03:106 s. 236). Om det krävs en utredning (”stor utredning”) för att rättelse ska kunna ske med stöd av kontrolluppgiften, betraktas den i stället som kontrollmaterial och skattetillägg ska då i enlighet med 5 kap. 4 § 2 st. TL beräknas efter 10 % eller vid mervärdesskatt 5 % (prop. 2002/03:106 s. 238). Beträffande begreppet ”utredning” hänvisas till avsnitt 2.3 vid kantrubriken ”Liten utredning” eller ”stor utredning”.

**Exempel
– rättelse av
oriktig uppgift
med ledning av
kontrolluppgift**

Handelsbolagsdelägare A redovisar i sin självdeklaration ett överskott från handelsbolaget med 100 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. Vid granskning av deklarationen konstateras att A lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa sjukpenning på grund av annat förvärvsarbete med 40 000 kr. Förutsättningar föreligger dessutom för att skönsmässigt uppskatta överskottet i handelsbolaget och därmed skönstaxera A. Skatteverket uppskattar A:s del av resultatet till 200 000 kr före avdrag för avsättning till egenavgifter. Underlaget för skattetillägg beräknas enligt följande.

Del av HB:s överskott	200 000
Egenavgifter	- 50 000
Sjukpenning	<u>+ 40 000</u>
Överskott	190 000

Den skönsmässiga höjningen är således 90 000 kr (190 000 - 100 000). Något skattetillägg tas inte ut på den oredovisade sjukpenningen eftersom rättelse har kunnat ske med ledning av kontrolluppgift (5 kap. 8 § 2 p. TL). Till den del taxeringsbeslutet utgörs av en ”ren” skönstaxering, dvs. 50 000 kr (190 000 - 100 000 - 40 000), ska skattetillägg beräknas efter 40 % (5 kap. 5 § 3 st. TL jfrd med 5 kap. 4 § 1 st. TL).

**Rättelse av oriktig
uppgift med
ledning av
kontrollmaterial,
periodiseringsfel**

Enligt 5 kap. 5 § 3 st. andra meningen TL ska, till den del en skönstaxering innefattar rättelse av oriktig uppgift, skattetillägget beräknas enligt bestämmelserna i 5 kap. 4 § 1–3 st. TL. Detta innebär att skattetillägget ska beräknas efter 10 % (vid mervärdesskatt 5 %) dels om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret, dels om den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel.

**Exempel
– rättelse av
oriktig uppgift
med ledning av
kontrollmaterial,
periodiseringsfel**

En skattskyldig B redovisar överskott av enskild näringsverksamhet med 100 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. Vid granskning av självdeklarationen konstateras att B oriktigt har gjort ett avdrag med 20 000 kr och att en kundfordran redovisats med ett 40 000 kr för lågt belopp. Bristfällig bokföring m.m. ger stöd för skönstaxering. Skatteverket bestämmer överskottet av näringsverksamheten skönsmässigt till 200 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. De oriktiga uppgifterna, som ingår i den skönsmässiga höjningen,

uppgår efter avdrag för avsättning till egenavgifter till 45 000 kr (60 000 - 15 000). På avdragsposten beräknas skattetillägg med stöd av 5 kap. 4 § 1 st. TL efter 40 % på ett underlag av 15 000 kr (20 000 - egenavgifter 5 000) och på balansposten med 10 % med stöd av 5 kap. 4 § 3 st. TL på ett underlag av 30 000 kr (40 000 - egenavgifter 10 000). Till den del taxeringsbeslutet utgörs av en ”ren” skönstaxering, dvs. 55 000 kr (200 000 - 100 000 - 15 000 - 30 000), ska skattetillägget enligt 5 kap. 5 § 3 st. TL tas ut med stöd av 5 kap. 4 § 1 st. TL, dvs. efter 40 %.

Underskott

Medför en skönstaxering att ett underskott i näringsverksamhet eller tjänst minskar beräknas skattetillägget enligt 5 kap. 6 § 2 st. TL på ett underlag som utgör en fjärdedel av minskningen av underskottet. Beräkningen av skattetillägget görs således på ett annat sätt i underskottsfallen jämfört med överskottsfallen. Skälet härtill är att det i underskottsfallen inte finns någon undandragen skatt att räkna skattetillägg på. Om en skattskyldig i sin självdeklaration redovisat ett underskott i enskild näringsverksamhet, som inte utnyttjas taxeringsåret, och Skatteverket skönsmässigt fastställer ett överskott av näringsverksamhet, påförs skattetillägg dels på en fjärdedel av minskningen av underskottet, dels på undandragen skatt.

Exempel – under- och överskotts- skattetillägg

Antag att en skattskyldig C har redovisat underskott av näringsverksamhet med 40 000 kr och Skatteverket på grund av brister i självdeklarationen fastställer resultatet skönsmässigt till ett överskott om 100 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. På underskottsminskningen beräknas skattetillägget med stöd av 5 kap. 6 § 2 st. TL på ett underlag om 10 000 kr (1/4 av 40 000). På överskottet beräknas skattetillägget på den skatt som belöper på 100 000 kr (5 kap. 5 § 3 st. TL).

– felräkning, oriktigt yrkande

En skattskyldig D har redovisat underskott av näringsverksamhet med 100 000 kr. Skatteverket frångår självdeklarationen och bestämmer resultatet av verksamheten skönsmässigt till ett överskott om 50 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. I beslutet ingår dels rättelse av en felräkning, som den skattskyldige gjort till sin egen fördel, med 10 000 kr, dels nedsättning av ett öppet yrkat avdrag med 10 000 kr. Enligt 5 kap. 8 § 1 p. TL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av felräkning som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Inte heller ska skattetillägg tas ut på avvikelse som avser bedömning av ett öppet yrkande och

avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak (5 kap. 8 § 3 p. TL). Innan skattetillägg beräknas ska således självdeklarationen rättas med hänsyn till nämnda fel. Rättelserna leder till att underskottet minskar till 80 000 kr. I exemplet tas således ett underskottsskattetillägg ut på ett underlag om 20 000 kr (1/4 av 80 000) och ett överskottsskattetillägg på den skatt som belöper på 50 000 kr.

– rättelse av oriktig uppgift med ledning av kontrolluppgift

En skattskyldig E har redovisat ett underskott av näringsverksamhet med 40 000 kr. På grund av brister i deklarationen skönstaxeras E varvid inkomsten av näringsverksamhet uppskattas till 100 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. I skönstaxeringen ingår rättelse av två oriktiga uppgifter, dels ett oredovisat uttag från skogskonto med 60 000 kr, dels en oredovisad sjukpenning på grund av annat förvärvsarbete med 20 000 kr. Eftersom de oriktiga uppgifterna kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift, ska, enligt 5 kap. 8 § 2 p. TL, något skattetillägg inte tas ut på den del av skönstaxeringen som innefattar dessa belopp. Innan skattetillägget beräknas ska de rättelser göras som inte är skattetilläggsgrundande. Eftersom uttaget från skogskontot till skillnad från erhållen sjukpenning ligger till grund för egenavgifter är det, när den skattskyldige har redovisat ett underskott, till den skattskyldiges fördel om underskottet först reduceras med uttaget från skogskontot och därefter med sjukpenningen. Beräkningen bör därför ske i den ordningen. Efter nämnda rättelser uppkommer ett överskott i näringsverksamheten med 35 000 kr enligt följande.

Deklarerat underskott	- 40 000
Uttag från skogskonto	+ 60 000
Egenavg. (25 % av 20 000)	- 5 000
Sjukpenning	<u>+ 20 000</u>
Överskott efter rättelse	35 000

Skattetillägget beräknas härefter på skillnaden mellan skatten på det uppskattade överskottet 100 000 kr och skatten på 35 000 kr.

4.3 Skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration

Lagtext

5 kap. 2 § 2 p. TL

Skattetillägg skall tas ut om

1. ...

2. skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklaration och en självdeklaration inte har kommit in trots att ett föreläggande sänts ut till den skattskyldige. Lag (2003:211).

5kap. 5 § 2 och 3 st. TL

Vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration skall skattetillägget beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts vid taxering enligt de

1. uppgifter som den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat till ledning för taxeringen, och

2. kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret.

Vid beräkningen av skattetillägget skall bestämmelserna i 4 § första stycket tillämpas. I den utsträckning en skönstaxering innefattar rättelse av en oriktig uppgift, skall tillägget dock beräknas enligt bestämmelserna i 4 § första–tredje styckena. Lag (2003:655).

5 kap. 6 § 2 och 3 st. TL

Om en skönstaxering medfört minskning av ett sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägget i stället för vad som anges i 5 § första och andra styckena beräknas på en fjärdedel av denna minskning.

Om en skönstaxering som avses i 2 § 2 innefattar att ett vid en tidigare taxering fastställt underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst utnyttjas helt eller delvis, skall skattetillägget beräknas på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas. Lag (2003:211).

4.3.1 Deklarationsbegreppet

Inledning

Om en skönstaxering bestäms på grund av utebliven deklara-tion eller med avvikelse från en självdeklaration har ingen större praktisk betydelse vad gäller taxeringen. Gränsdragningen är dock betydelsefull när det gäller skattetillägg. Skatte-tillägg kan nämligen inte komma i fråga vid skönstaxering på grund av utebliven deklara-tion såvida inte ett föreläggande om att deklarerat sänts ut (RÅ 1985 Aa 172 och RÅ 1986 not. 331). Vidare kan den skattskyldige vid skönstaxering på grund av utebliven deklara-tion under vissa förutsättningar få skatte-tillägget undanröjt genom att komma in med deklara-tion (se

avsnitt 5), vilket inte är fallet när det är fråga om skönsmässig avvikelse från deklaration.

Självdeklaration

Av central betydelse vid denna gränsdragning är deklarationsbegreppet. En självdeklaration anses föreligga om den skattskyldige, eller en enligt 19 kap. 1 § LSK behörig företrädare för den skattskyldige, egenhändigt undertecknat en deklara-tionsblankett enligt fastställt formulär och blanketten innehåller åtminstone någon uppgift till ledning för taxeringen (jfr RÅ 1951 Fi 1436 och RÅ 1955 ref. 32 samt RÅ 1955 Fi 2142). Är inte samtliga dessa tre krav uppfyllda föreligger inte någon självdeklaration, varför en åsatt taxering i ett sådant fall är en skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration. Kravet på att deklarationen ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller behörig företrädare medför att den inte får skrivas under av befullmäktigat ombud. I vissa situationer kan dock en deklaration som inte undertecknats av en behörig företrädare för en juridisk person ändå anse ha lämnats av den juridiska personen. I 7 kap. 3 § 2 st. TL finns nämligen en bestämmelse med innebörd att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte var uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Bestäm-melsen innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att kravet på underskrift ska anses uppfyllt om den skattskyldige är en juri-disk person och det inte är uppenbart för Skatteverket att den som skrivit under deklara-tionsblanketten saknar behörighet att företräda den skattskyldige.

RÅ 1955 ref. 32

I RÅ 1955 ref. 32 ansåg RR att deklara-tionsskyldigheten inte hade fullgjorts. Den skattskyldige hade visserligen under-tecknat deklara-tionsblanketten men den innehöll inte någon annan uppgift än en upplysning om att deklarationen skulle kompletteras senare.

4.3.2 Föreläggande

För att skattetillägg ska kunna påföras vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration krävs att ett föreläggande att lämna deklaration sänts ut till den skattskyldige. Har således ett föreläggande inte sänts ut kan visserligen skönstaxering ske, men något skattetillägg kan inte påföras på grund av skönstaxeringen. Även för det fall skönstaxeringen innefattar rättelse av en oriktig uppgift som lämnats i t.ex. en inte undertecknad deklara-tionsblankett, krävs att ett föreläggande har sänts ut för att skattetillägg ska kunna tas ut på

grund av den oriktiga uppgiften. Något krav på att den skattskyldige tagit del av föreläggandet ställs inte utan det är tillräckligt att det har sänts ut. Ett föreläggande att lämna deklARATION måste emellertid uppfylla vissa formella krav och innehålla en tidpunkt inom vilken föreläggandet måste följas. Brister i sådant hänseende kan medföra att skattetillägg inte kan påföras. Bestämmelser om föreläggande att lämna självdeklARATION finns i 17 kap. LSK och 10 kap. 1 § FSK.

- RÅ 1975 ref. 4** I RÅ 1975 ref. 4 hade den skattskyldige, som lämnat en inte undertecknad deklARATION, påförts skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Någon anmaning (motsvarar föreläggande) att skriva under deklARATIONSHANDLINGEN eller att inkomma med en ny behörigen undertecknad självdeklARATION hade inte sänts ut. RR ansåg att förutsättningar för att ta ut skattetillägg inte förelåg (se även RÅ 1981 Aa 49).
- RÅ 1976 Aa 77** RR konstaterade i RÅ 1976 Aa 77 att den skattskyldige inte fullgjort föreskriven deklARATIONSSKYLDIGHET eftersom deklARATIONEN skrivits under av hans hustru. Eftersom den skattskyldige inte anmanats att inkomma med en deklARATION undanröjde RR skattetillägget.
- Utsänt till den skattskyldige** Av RÅ 1996 ref. 94 framgår att ett föreläggande kan sändas ut i vanligt brev.
- RÅ 1990 ref. 83** I RÅ 1990 ref. 83 hade en anmaning att inkomma med deklARATION sänts ut i rekommenderat brev med mottagningsbevis. Brevet kom i retur eftersom den skattskyldige inte löst ut det. RR ansåg att det saknades anledning att anta att den adress till vilken försändelsen sänts inte var den för den skattskyldige aktuella. Försändelsen ansågs därför utsänd till den skattskyldige och skattetillägg kunde påföras oavsett om den skattskyldige fått del av föreläggandet eller inte.
- RÅ 1991 ref. 95** I RÅ 1991 ref. 95 hade den skattskyldige förelagts att vid vite inkomma med deklARATION. Något föreläggande att deklARERERA hade inte sänts ut i lösbrev utan TN hade som första åtgärd försökt delge föreläggandet genom särskild postdelgivning och därefter genom stämningsmannadelgivning. I båda fallen hade föreläggandet återsänts till TN på grund av att adressaten inte anträffats. RR ansåg att under sådana förhållanden hade föreläggandet inte sänts ut i den mening som avsågs i lagen och något skattetillägg kunde därför inte tas ut.
- RÅ 2004 not. 85** I RÅ 2004 not. 85 hade SKM fått indikationer på att föreläggandena inte sänts ut till aktuell adress. Den skattskyldige

hade förelagts att inkomma med deklARATIONER för 1998 och 1999 års taxeringar. Föreläggandena hade sänts ut till den skattskyldiges folkbokföringsadress. Det ena föreläggandet kom åter till SKM med poststämpeln ”åter avsändaren” och uppgift om att ”adressaten har flyttat” och att begäran om eftersändning upphört att gälla. Det andra föreläggandet kom också åter till SKM med poststämpeln ”åter avsändaren” och ”namn saknas på adressen”. Med anledning av de returnerade försändelserna vidtog SKM viss utredning för att försöka utröna rätt adress. Med hänsyn härtill, och då ett föreläggande som sänts till den skattskyldiges gällande folkbokföringsadress normalt får anses utsänt till den skattskyldige i den mening som avses i 5 kap. 2 § 2 st. TL (numera 5 kap. 2 § 2 p. TL), ansåg RR att det förelegat förutsättningar att påföra skattetillägg. RR undanröjde emellertid skattetilläggen eftersom domstolen kom fram till att den skattskyldige gjort sannolikt att hon kommit in med deklARATIONER inom den tidsfrist som gällde för att skattetillägg på grund av utebliven deklARATION skulle undanröjas.

Utredning av rätt adress

Av de ovan angivna rättsfallen framgår att Skatteverket har en skyldighet att utreda rätt adress om verket fått en indikation på att den adress som föreläggandet sänts ut till inte varit den rätta. Att föreläggandet kommer i retur på grund av att adressaten flyttat eller saknas på adressen är exempel på indikationer som medför en sådan skyldighet. Att en skattskyldig t.ex. inte löser ut en försändelse leder däremot inte till att föreläggandet inte anses utsänt i den mening som avses i 5 kap. 2 § 2 p. TL.

Hur omfattande Skatteverkets skyldighet att utreda rätt adress är går inte att med säkerhet utläsa av rättspraxis. Av det ovan nämnda rättsfallet RÅ 2004 not. 85 torde dock den slutsatsen kunna dras att det ställs relativt låga krav. Av handlingarna i målet framgår att Skatteverket påbörjat en utredning om rätt folkbokföring under början av 1998, vilket var långt före det att föreläggandena kom i retur och att det, i folkbokföringsärendet, inte vidtogs några särskilda åtgärder med anledning av returnerna. Folkbokföringsutredningen avslutades i början av 2001, utan att folkbokföringen ändrades. Att skyldigheten att utreda rätt adress rimligen inte kan vara allt för omfattande förklaras även av att den skattskyldige har ett ansvar för att skyndsamt anmäla ändrad adress.

Föreläggandet kommer i retur

Om ett föreläggande att deklarerera kommer i retur torde det således, för att föreläggandet ska anses ha sänts ut i den mening som avses i 5 kap. 2 § 2 p. TL, åligga Skatteverket att företa viss utredning för att försöka utröna rätt adress. Vid en sådan utredning bör först kontrolleras om den använda adressen är rätt folkbokföringsadress. Om så är fallet kan det vara lämpligt att ta kontakt med andra myndigheter, exempelvis Försäkringskassan och KFM för att efterhöra om de har någon annan adress till den skattskyldige. Naturligtvis bör också undersökas om det i andra handlingar hos Skatteverket kan finnas uppgifter om t.ex. en annan adress eller ett telefonnummer, genom vilket det går att få kontakt med den skattskyldige.

I bevishänseende är det viktigt att en kopia på föreläggandet arkiveras och att den utredning som Skatteverket vidtar med anledning av att t.ex. föreläggandet kommit i retur dokumenteras.

4.3.3 Den skattskyldige har inte lämnat några uppgifter

Kontrolluppgifter

Har den skattskyldige inte lämnat någon självdeklaration eller i övrigt lämnat några uppgifter till ledning för taxeringen beräknas skattetillägget enligt 5 kap. 5 § 2 st. TL på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige, utöver den skatt som skulle ha påförts vid taxeringen enligt de kontrolluppgifter, som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Kontrolluppgifterna ska emellertid vid beräkning av skattetillägg tillgodoräknas den skattskyldige endast om de utan utredning kan läggas till grund för taxeringen. Detta följer av att skattetillägget ska beräknas på den skatt som påförs utöver den skatt som ”skulle ha påförts enligt” kontrolluppgifter (prop. 2002/03:106 s. 236). Syftet med bestämmelsen är dock att den skattskyldige i möjligaste mån ska tillgodoräknas förekomsten av kontrolluppgifter.

Utan utredning

Begreppet ”utredning” berörs även i avsnitt 2.3 i kommentaren till 5 kap. 8 § p. 2 TL. Det saknas anledning att utgå från annat än att ”utredning” i dessa sammanhang ska ges samma innebörd. Innebörden av ”utredning” och andra frågor avseende kontrolluppgifter behandlas i avsnitt 2.3.

Utredning krävs

Krävs utredning (”stor utredning”) för att uppgifter i en kontrolluppgift ska kunna läggas till grund för taxeringen när en skattskyldig inte har lämnat några uppgifter alls till ledning

för taxeringen tas skattetillägg ut med 40 %. Det föreligger således en skillnad mellan denna situation och den situationen att en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen som efter utredning kan rättas med ledning av kontrolluppgift. I den senare situationen beräknas nämligen skattetillägget efter 10 % (vid mervärdesskatt 5 %) eftersom kontrolluppgiften betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial (se prop. 2002/03:106 s. 236 och 238 samt avsnitt 4.3.4).

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Kan en oriktig uppgift som den skattskyldige har lämnat på annat sätt än muntligen rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt och som också har varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret, beräknas, enligt 5 kap. 4 § 2 st. TL, skattetillägg efter en lägre procentsats än om sådan rättelse inte kunnat ske. Någon motsvarande bestämmelse finns inte vid skönstaxering i avsaknad av uppgifter från den skattskyldige. Detta medför att även om Skatteverket har tillgång till kontrollmaterial, och skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration sker helt med stöd av uppgifter i kontrollmaterialet, ska den skattskyldige inte tillgodoräknas dessa uppgifter vid beräkning av skattetillägg. Således ska fullt skattetillägg tas ut även till den del skönstaxeringen grundas på uppgifter i kontrollmaterial.

Exempel

En skattskyldig A har trots föreläggande därom inte lämnat självdeklaration eller några andra uppgifter till ledning för taxeringen. Skatteverket skönstaxerar A och uppskattar inkomsterna i inkomstslaget tjänst till 200 000 kr, varav 50 000 kr enligt kontrolluppgift som lämnats utan föreläggande enligt LSK och 20 000 kr enligt normalt tillgängligt kontrollmaterial. Den ”rena” skönstaxeringen uppgår till 130 000 kr. Om kontrolluppgiften avseende de 50 000 kr kan läggas till grund för taxeringen utan utredning tas något skattetillägg inte ut på detta belopp (5 kap. 5 § 2 st. 1 p. TL). Skattetillägg på resterande belopp, 150 000 kr, beräknas efter 40 %.

Befrielse från skattetillägg på fastighetsskatt

Till grund för förtryckning i självdeklaration av underlag för fastighetsskatt, ligger kontrollmaterial i form av uppgifter från inskrivningsmyndigheten. Detta medför att bestämmelsen i 5 kap. 5 § 2 st. 2 p. TL inte är tillämplig. Om den skattskyldige åsätts skönstaxering på grund av utebliven deklaration är det emellertid Skatteverkets uppfattning att hel befrielse från skattetillägg på fastighetsskatt avseende privatbostadsfastighet ska medges i vissa fall. Hel befrielse bör medges om underlaget för fastighetsskatten förtryckts på den deklarationsblan-

kett som skickats till den skattskyldige och skönstaxering i övrigt sker i enlighet med kontrolluppgifter (se avsnitt 9.4.2 vid kantrubriken ”Befrielse från skattetillägg på fastighets-skatt i vissa situationer”).

Underskott från föregående år utnyttjas

Av 5 kap. 6 § 3 st. TL följer att om en skönstaxering innebär att ett vid tidigare år fastställt underskott utnyttjas helt eller delvis, ska skattetillägget beräknas på en fjärdedel av det utnyttjade underskottet. Det sagda kan illustreras med följande exempel.

Exempel 1

På grund av utebliven självdeklaration skönstaxeras en skattskyldig B för inkomst av näringsverksamhet med 100 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. Vid skönstaxeringen har föregående års underskott om 40 000 kr beaktats. Skattetillägg tas i denna situation ut dels på överskottet 100 000 kr, dels på en fjärdedel av det ”inrullade” underskott som utnyttjas, dvs. 10 000 kr.

Exempel 2

Förutsättningarna är desamma som i exemplet ovan med den skillnaden att B enligt kontrolluppgifter har tagit ut 50 000 kr från skogskonto och uppburit 10 000 kr i sjukpenning på grund av annat förvärvsarbete. Eftersom inkomsterna enligt kontrolluppgifterna utan utredning kan läggas till grund för taxeringen ska något skattetillägg inte beräknas för dessa inkomster. Eftersom avdrag för avsättning för egenavgifter inte får göras från sjukpenning är det till B:s fördel om uttaget från skogskontot justeras först och därefter sjukpenningen i enlighet med följande.

Föregående års underskott	- 40 000
Skogskonto	+ 50 000
Egenavgifter 25 % av 10 000	- 2 500
Sjukpenning	<u>+ 10 000</u>
Överskott	17 500

Den skatt som skattetillägget ska beräknas på utgörs således av skillnaden mellan skatten på det uppskattade beloppet 100 000 kr och skatten på 17 500 kr.

Obetydligt skattebelopp

Av 5 kap. 8 § 5 p. TL följer att skattetillägg inte ska tas ut om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Bestämmelsen gäller inte enbart vid rättelse av oriktig uppgift utan även vid skönstaxering. Om således den skatt som påförs den skattskyldige på

grund av skönstaxering är obetydlig ska något skattetillägg inte tas ut. Vid bedömningen av om beloppet är obetydligt ska enbart beaktas ”skattetilläggsgrundande skatt”. Detta innebär t.ex. att vid bedömningen ska bortses från skatt som utan utredning påförs i enlighet med uppgift i s.k. obligatorisk kontrolluppgift.

– **underskott**

Till den del en skönstaxering innebär att ett underskott i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet minskar undandras inget omedelbart skattebelopp. En strikt tillämpning av 5 kap. 8 § 5 p. TL skulle därför innebära att bestämmelsen inte skulle kunna tillämpas vid minskning av underskott. Så är emellertid inte fallet. Vid en skönstaxering som innebär en minskning av ett underskott i inkomstlagen tjänst eller näringsverksamhet får, vid bedömningen av om skattetillägg ska tas ut jämförelse göras med, i stället för skattebeloppet, en fjärdedel av underskottsminskningen.

4.3.4 Den skattskyldige har lämnat vissa uppgifter men inte en i behörig ordning upprättad självdeklaration

Uppgifter lämnade på annat sätt än muntligen

Om en skattskyldig lämnar in en deklaraionsblankett, som inte uppfyller kraven för en självdeklaration, ska den skattskyldige skönstaxeras på grund av utebliven självdeklaration. Taxeras den skattskyldige helt i enlighet med uppgifterna i t.ex. en inte undertecknad deklaraionsblankett ska inte något skattetillägg tas ut. Detta följer av 5 kap. 5 § 2 st. 1 p. TL. Enligt nämnda lagrum ska nämligen skattetillägget vid skönstaxering på grund av utebliven deklaraion beräknas på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som skulle ha påförts enligt de uppgifter till ledning för taxeringen som den skattskyldige lämnat på annat sätt än muntligen.

Oriktig uppgift

Har den skattskyldige, i t.ex. en inte undertecknad deklaraion, lämnat en oriktig uppgift ska dock, med vissa undantag (se nedan), skattetillägg tas ut med anledning av den oriktiga uppgiften (5 kap. 5 § 3 st. andra meningen jfrd med 5 kap. 4 § 1–3 st. TL).

Uppgifterna måste komma från den skattskyldige

För att skattetillägg på grund av oriktig uppgift, i t.ex. en inte undertecknad deklaraionshandling, ska kunna tas ut måste naturligtvis handlingen innehålla något som tyder på att uppgifterna i den lämnats av den skattskyldige (prop. 1977/78:136 s. 201). I det enskilda fallet måste det saknas anledning att anta att de härrör från någon annan person. Vad som mer konkret erfordras i bevishänseende får avgöras från

fall till fall. Erfarenhetsmässigt får det anses vara ytterst ovanligt, att någon lämnar uppgifter för någon annan utan dennes vetskap och vilja. Kan det vid granskningen av uppgifterna slås fast, att flertalet sakupplysningar om den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden är korrekta, talar detta givetvis starkt för att uppgifterna härrör från honom. Nästföregående års deklaration kan också utgöra en viktig upplysningskälla i frågan om vem som lämnat uppgifterna. Har den skattskyldige sedan han har beretts tillfälle att yttra sig över ifrågasatt avvikelser från uppgifterna inte tagit avstånd från dessa, får denna omständighet anses styrka antagandet att de härrör från honom. Skulle den skattskyldige göra gällande att uppgifterna lämnats utan hans vetskap eller vilja får påståendets sannolikhet bedömas mot bakgrunden av de omständigheter som anförts till stöd för detta.

**Make/
sambeskattad**

Det kan med hänsyn till innehållet i 5 kap. 5 § 2 st. TL synas som om det, för att skattetillägg ska kunna påföras en skattskyldig, krävs att skönstaxeringen påverkar den skattskyldiges skatteuttag. Så är emellertid inte fallet. Av 5 kap. 5 § 3 st. första meningen TL framgår nämligen att vid beräkning av skattetillägget ska bestämmelserna i 5 kap. 4 § 1 st. TL tillämpas. Sistnämnda bestämmelser utgör således en komplettering till bestämmelserna i 5 kap. 5 § 1 st. TL och de innebär att även en eventuell förändring av makes eller sambeskattad persons skatt ska beaktas vid uttag av skattetillägg. Skattetillägget beräknas således även på den skatt som maken eller en med den skattskyldige sambeskattad person skulle ha undgått om inte skönstaxering skett.

**Procentsats vid
oriktig uppgift**

Finner Skatteverket att uppgifterna i t.ex. en inte undertecknad deklareringshandling kommer från den skattskyldige, ska skattetillägget, till den del skönstaxeringen innefattar rättelse av oriktig uppgift, enligt 5 kap. 5 § 3 st. andra meningen TL beräknas enligt 5 kap. 4 § 1–3 st. TL. Har den oriktiga uppgiften i ett sådant fall kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket före utgången av november taxeringsåret, ska skattetillägget således beräknas efter 10 % (vid mervärdesskatt 5 %). Om den oriktiga uppgiften utgör ett periodiseringsfel beräknas skattetillägget efter 10 % (vid mervärdesskatt 5 %). I övriga fall, när skattetillägg ska tas ut, beräknas det efter 40 % (vid mervärdesskatt 20 %).

Procentsats vid ”ren” skönstaxering

Hänvisningen i 5 kap. 5 § 3 st. första meningen TL till 5 kap. 4 § 1 st. TL innebär att skattetillägget, på den delen av skönstaxeringen som utgör ”ren” uppskattning, beräknas efter 40 % (vid mervärdesskatt 20 %).

Undantag från skattetillägg

I vissa situationer ska något skattetillägg inte alls tas ut. I 5 kap. 8 § TL, som är tillämplig även vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration, regleras fem sådana situationer. Således ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av de uppgifter som den skattskyldige lämnat på annat sätt än muntligen (1 p.), om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret (2 p.), om avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak (3 p.), om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift (4 p.) eller om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt (5 p.). Bestämmelserna i 5 kap. 8 § TL kommenteras närmare i avsnitt 2.

Exempel – felräkning, oriktigt yrkande

C har i en inte behörigen undertecknad självdeklaration redovisat överskott i enskild näringsverksamhet med 150 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 50 000 kr. Skatteverket uppskattar inkomsten skönmässigt till 300 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. I skönstaxeringen ingår dels rättelse av en felräkning, som varit till C:s fördel, med 10 000 kr, dels nedsättning av ett öppet yrkat avdrag med 10 000 kr. Underlaget för skattetillägg beräknas på följande sätt.

Redovisat resultat före egenavgifter	200 000
Felräkning	+10 000
Oriktigt yrkande	<u>+10 000</u>
Rätträknat resultat	220 000
Egenavgifter	<u>- 55 000</u>
Resultat efter rättelser	165 000

Skattetillägget ska beräknas på skillnaden mellan skatten på det skönmässigt uppskattade överskottet 300 000 kr och skatten på 165 000 kr.

- rättelse av oriktig uppgift med ledning av kontrolluppgift**
- Antag att D i en inte undertecknad deklarationsblankett enbart har redovisat tjänsteinkomster men felaktigt inte har tagit upp en inkomst om 35 000 kr som Skatteverket har fått en s.k. obligatorisk kontrolluppgift på. Eftersom D, trots föreläggande om detta, inte kommit in med en undertecknad självdeklaration skönstaxeras han. Taxeringen bestäms dels utifrån uppgifterna lämnade av D, dels uppgifterna i kontrolluppgiften. Dessutom skönstaxeras D för överskott av näringsverksamhet med 150 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter. Skattetillägg ska inte tas ut på den skatt som påförs enligt de uppgifter som D har lämnat. Inte heller ska skattetillägg tas ut på den skatt som belöper på den oriktiga uppgiften, eftersom den kan rättas med ledning av s.k. obligatorisk kontrolluppgift. Däremot ska skattetillägg tas ut med 40 % av den skatt som belöper på det skönsmässigt uppskattade överskottet av näringsverksamheten.
- rättelse av oriktig uppgift med ledning av kontrollmaterial**
- Ett aktiebolag E har i en inte undertecknad deklarationsblankett redovisat överskott av näringsverksamhet med 500 000 kr. Bolaget har, trots föreläggande om detta, inte kommit in med en undertecknad självdeklaration. Skatteverket finner efter utredning att bolaget lämnat oriktiga uppgifter dels genom att yrka avdrag för en inte avdragsgill kostnad med 90 000 kr, dels genom att inte återföra en periodiseringsfond med 50 000 kr. Inkomst av näringsverksamhet bestäms skönsmässigt till 750 000 kr. I skönstaxeringen ingår rättelse av oriktig uppgift med 140 000 kr, varav 50 000 kr (periodiseringsfonden) kan rättas med ledning av föregående års självdeklaration, vilken utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Skattetillägget avseende inte återförd periodiseringsfond beräknas därför efter 10 %. Skattetillägget avseende den inte avdragsgilla kostnaden om 90 000 kr beräknas efter 40 %. Även på den ”rena” skönstaxeringen om 110 000 kr (750 000 - 500 000 - 90 000 - 50 000) beräknas skattetillägget efter 40 %.
- Underskott**
- Vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration ska skattetillägg tas ut på den minskning som skönstaxeringen medfört av sådant underskott som inte utnyttjats taxeringsåret. Skattetillägget tas ut med en fjärdedel av underskottsminskningen. Det sagda kan illustreras med följande exempel.
- under taxeringsåret**
- En skattskyldig F har i en inte undertecknad deklarationsblankett redovisat underskott av näringsverksamhet med 100 000 kr. Skatteverket bestämmer taxeringen skönsmässigt till 150 000 kr efter avdrag för egenavgifter. Skattetillägg tas ut dels på en fjärdedel av 100 000 kr (5 kap. 6 § 2 st. TL), dels på

– fastställt
tidigare år

skatten på 150 000 kr (5 kap. 5 § 2 st. jfrd med 5 kap. 4 § 1 st. TL).

Även när ett vid en tidigare taxering fastställt underskott minskar till följd av en skönstaxering på grund av utebliven deklaration ska skattetillägg tas ut och beräknas på en fjärdedel av den del av underskottet som utnyttjas (5 kap. 6 § 3 st. TL). Följande exempel kan illustrera det sagda. Ett aktiebolag har i en inte undertecknad deklaraionsblankett redovisat ett överskott av näringsverksamhet med 50 000 kr utan att beakta ett från föregående år fastställt underskott om 75 000 kr. Skatteverket rätråknar först deklarationen varvid ett underskott om 25 000 kr uppkommer. Skatteverket beståmmer därefter taxeringen skönmåssigt till 200 000 kr. Det skönmåssigt uppskattade höjningen uppgår således till 225 000 kr, varav 25 000 kr avser minskning av underskott från föregående år (50 000 - 75 000). Skattetillågg beråknas på en fjårdedel av 25 000 kr samt på den skatt som belöper på 200 000 kr.

5 Undanröjande av skatte- tillägg m.m.

5 kap. 3 § TL

Lagtext

5 kap. 3 § TL

Beslut om skattetillägg enligt 2 § 2 skall undanröjas om en självdeklaration har kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom fyra månader från utgången av det år då beslutet meddelades.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om ett beslut om skattetillägg eller ett besked om den slutliga skatten eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek före utgången av det år då beslutet meddelades skall skattetillägget undanröjas, om en självdeklaration har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom. Lag (2004:499).

5.1 Undanröjande av skattetillägg i vissa fall

Inledning

Skattetillägg som påförs vid skönstaxering på grund av utebliven deklaration kan sägas ha till syfte att förmå den skattskyldige att lämna en självdeklaration. Skatteillägget fyller således i dessa fall en vitesliknande funktion. Denna funktion understryks genom att det har tagits in bestämmelser i 5 kap. 3 § TL som föreskriver att ett sådant beslut om skattetillägg ska undanröjas om självdeklaration inkommer inom i paragrafen angivna tider.

Bestämmelserna i 5 kap. 3 § TL gäller enbart skattetillägg som påförts med stöd av 5 kap. 2 § 2 p. TL. Således gäller inte bestämmelserna skattetillägg som påförts vid skönsässig avvikelser från självdeklaration även om en ny deklaration kommer in inom de tider som anges i paragrafen. I den utsträckning en skönstaxering på grund av utebliven deklaration innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget i denna del enligt 5 kap. 5 § 3 st. andra meningen TL beräknas enligt 5 kap. 4 § 1–3 st. TL. Detta innebär att inte heller ett sådant skattetillägg ska undanröjas även om den

skattskyldige kommer in med en deklARATION inom de tider som föreskrivs i 5 kap. 3 § TL (jfr prop. 1977/78:136 s. 201 f.)

Ex officio

Bestämmelserna i 5 kap. 3 § TL ska tillämpas även om den skattskyldige inte framställt något yrkande härom. Det ankommer således på Skatteverket att, sedan självdeklARATIONEN getts in, självmant (ex officio) pröva om förutsättningar för undanröjande av skattetillägget föreligger. Om skattetillägget inte ska undanröjas med stöd av 5 kap. 3 § TL ska dock alltid befrielsegrunderna i 5 kap. 14 § TL beaktas (jfr avsnitt 9.1 vid kantrubriken ”Ex officio”).

5.1.1 SjälvdeklARATION inom fyra månader från utgången av beslutsåret

Huvudregel

I 5 kap. 3 § 1 st. TL finns huvudregeln för när ett beslut om skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION ska undanröjas. Ett sådant beslut ska undanröjas om en självdeklARATION kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol (LR, KR eller RR) inom fyra månader från utgången av det år då skattetilläggsbeslutet meddelades.

SjälvdeklARATION

Att det i lagen står att en självdeklARATION ska ha kommit in innebär att det krävs att en i behörig ordning upprättad deklARATION ska ha inkommit för att skattetillägget ska undanröjas (beträffande deklARATIONsbegreppet, se avsnitt 4.3.1). Skattetillägget ska således inte undanröjas om det t.ex. inkommer en deklARATIONsblankett som inte är undertecknad.

Den skattskyldige står risken

Det är den skattskyldige som står risken för att självdeklARATIONEN kommer in i sådan tid att skattetilläggsbeslutet kan undanröjas. Har självdeklARATIONEN inte nått Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom föreskriven tid, saknas således förutsättningar för att undanröja skattetillägget, oavsett om den skattskyldige kan lastas för förseningen eller inte. Om den skattskyldige inte kan lastas för förseningen kan det förhållandet naturligtvis påverka bedömningen av om det föreligger grund för befrielse från skattetillägget.

Inkommen handling

I 5 kap. 3 § TL berörs inte när en handling ska anses inkommen till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol. Av 10 § FL framgår dock att en handling ska anses inkommen till en myndighet den dag då handlingen anländer till myndigheten eller kommer en behörig tjänsteman tillhanda. Vidare framgår av sistnämnda paragraf att en handling, som kan antas ha avskilts för myndigheten på en postanstalt en viss dag eller lämnats i myndighetens lokal en viss dag, ska anses ha kommit

in den dagen, om handlingen kommer en behörig tjänsteman till handa närmast följande arbetsdag. Det sistnämnda innebär att t.ex. deklARATIONER, som finns i Skatteverkets brevlåda på morgonen, ska anses ha kommit in till myndigheten föregående dag om inget talar emot det. Om deklARATIONEN har skickats till en förvaltningsdomstol tillämpas motsvarande regler i FPL (44 §).

Lagen om lagstadgad tid

Av 2 § lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid följer att om den tid då enligt lag eller särskild författning en åtgärd senast ska vidtas infaller på en söndag, annan allmän helgdag, lördag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton, får åtgärden vidtas nästa vardag. Denna bestämmelse tillsammans med den ovan vid kantrubriken ”Inkommen handling” omnämnda bestämmelsen i 10 § FL innebär följande. Infaller den 30 april exempelvis på en söndag, räcker det i praktiken att deklARATIONEN finns i Skatteverkets brevlåda på morgonen den 3 maj för att den ska anses ha kommit in inom fyramånadersfristen i 5 kap. 3 § 1 st. TL.

Beslut meddelat

Av RÅ 2004 ref. 105 framgår att ett beslut anses meddelat när det avsänts från myndigheten eller när det gjorts tillgängligt på sådant sätt att beslutet därigenom ska anses ha meddelats. Rättsfallet innebär att ett beslut om skattetillägg ska anses meddelat när det av utomstående tagits om hand för postbefordran, när det lagts på brevlåda eller när det hos Skatteverket gjorts tillgängligt för avhämtning. Det sagda innebär att ett beslut om skattetillägg vid skönstaxering på grund av utebliven deklARATION som t.ex. dateras och skrivs under den 29 december 2006 och som hämtas av postbefordringsföretag eller läggs på en brevlåda den 2 januari 2007, anses meddelat sistnämnda datum. Fyramånadersfristen börjar således löpa först efter utgången av 2007. Kommer en självdeklARATION in senast den sista april 2008, ska därför beslutet om skattetillägg undanröjas.

5.1.2 SjälvdeklARATION inom två månader från kännedom om beslutet

Alternativregel

Om den skattskyldige inte kommit in med deklARATION inom den tidsfrist som följer av huvudregeln i 5 kap. 3 § 1 st. TL, ska beslutet om skattetillägg ändå undanröjas om förutsättningarna i paragrafens andra stycke är uppfyllda. Beslutet om skattetillägg ska således undanröjas, om den skattskyldige gör sannolikt, att han inte fått kännedom om skattetilläggsbeslutet eller ett besked om den slutliga skatten eller någon annan

handling med uppgift om skattetilläggets storlek och han inom två månader, från den dag han fick sådan kännedom, kommer in med en deklARATION.

**Alternativregeln
– endast till den
skattskyldiges
fördel**

Syftet med bestämmelsen i 5 kap. 3 § 2 st. TL, som är en alternativregel till huvudregeln i paragrafens första stycke, är att den skattskyldige alltid ska ha minst två månader på sig, från det att han fick kännedom om skattetillägget, att komma in med en deklARATION för att få skattetillägget undanröjt. Eftersom bestämmelsen är en alternativregel är det Skatteverkets uppfattning att regeln inte ska tillämpas om huvudregeln ger den skattskyldige en längre frist att inkomma med deklARATIONEN för att få skattetillägget undanröjt.

**Den skattskyldige
har bevisbördan**

För att ett beslut om skattetillägg ska kunna undanröjas med stöd av 5 kap. 3 § 2 st. TL måste den skattskyldige göra sannolikt, att han inte före utgången av det år skattetillägget meddelades fått kännedom om skattetilläggsbeslutet eller någon annan handling med uppgift om skattetilläggets storlek. Kan den skattskyldige göra detta sannolikt ska beslutet om skattetillägg undanröjas, om deklARATION inkommer inom två månader från det att han fått kännedom om skattetillägget. Något uttryckligt krav på att den skattskyldige måste visa när han fått kännedom om skattetillägget uppställs således inte i paragrafen.

Enbart ett påstående från den skattskyldiges sida om att han inte har fått kännedom om skattetillägget under det år beslutet meddelades är i de allra flesta fall inte tillräckligt för att han ska anses ha gjort sannolikt att det förhåller sig så. Har emellertid beslutet om skattetillägg sänts ut mycket sent under året kan dock, med hänsyn till postförhållandena kring nyår, ett påstående från den skattskyldige vara tillräckligt. Talar i en sådan situation ingenting emot den skattskyldiges påstående bör han anses ha gjort sannolikt att han inte fått kännedom om skattetillägget under beslutsåret.

Normalt sänds beslut om skattetillägg och besked om slutlig skatt ut i lösbrev. Kommer såväl beslutet som beskedet i retur till Skatteverket får det anses sannolikt att den skattskyldige inte fått kännedom om skattetillägget. Detsamma torde gälla om beslutet om skattetillägg meddelats och sänts ut efter det att beskedet om den slutliga skatten gått ut och beslutet kommer i retur till verket. Är det ovisst om förutsättningarna för att undanröja skattetilläggsbeslutet föreligger torde det ankomma på Skatteverket att så långt möjligt utreda frågan

vidare (jfr RÅ 1990 ref. 94). Eftersom den skattskyldige har kunnat få kännedom om skattetilläggets storlek på annat sätt än genom skattetilläggsbeslutet eller beskedet om slutlig skatt, kan det i en sådan utredning bli aktuellt att ta kontakt med KFM. Om det påförda skattetillägget är föremål för indrivning kan nämligen den skattskyldige ha fått kännedom om skattetilläggets storlek genom KFM:s försorg (jfr avsnitt 10.1.4 i "Handledning för taxeringsförfarandet", s. 248, vid kant-rubriken "Annan handling med uppgift om skattens storlek"). Ger utredningen inte något klart besked om när den skattskyldige fick kännedom om skattetillägget och beslutet skickats till den skattskyldiges folkbokföringsadress, men kommit i retur till Skatteverket, bör den skattskyldige anses ha gjort sannolikt att deklarationen kommit in inom tidsfristen i 5 kap. 3 § 2 st. TL (jfr RÅ 2004 not. 85).

5.2 Omprövning av beslut om sköns-taxering på grund av utebliven självdeklaration

5.2.1 Deklaration har inte inkommit

Inledning

Under hela året efter taxeringsåret får Skatteverket, i princip utan någon begränsning, på eget initiativ till den skattskyldiges nackdel, ompröva taxeringen. För tid härefter är verkets möjlighet att meddela nackdelsbeslut beroende av om vissa förhållanden är för handen. Av 4 kap. 14 § 2 st. TL framgår således att om den skattskyldige inte har kommit in med deklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter den "normala" ettårsfristen. Omprövningsbeslutet får meddelas inom ett år från den dag självdeklaration inkom till Skatteverket, dock senast före utgången av femte året efter taxeringsåret. Detta innebär att lagrummet inte är tillämpligt om en deklaration inkommer för sent men under taxeringsåret.

Bestämmelsen är tillämplig såväl när deklaration inte inkommit som när deklaration inkommit. Om deklaration inte kommit in är det i nämnda situation i de flesta fall även möjligt att eftertaxera den skattskyldige med stöd av 4 kap. 16 § 3 p. TL. I valet mellan 4 kap. 14 § 2 st. och 4 kap. 16 § 3 p. TL bör dock Skatteverket välja att fatta omprövningsbeslutet med stöd av 4 kap. 14 § 2 st. TL, eftersom verket då är oförhindrat att, inom ett år från den dag en deklaration eventuellt kommer in, ompröva beslutet, utan att några nya omständigheter

”Saken” vid skönstaxering i avsaknad av deklaration

tillkommit (se ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 365 under kantrubriken ”Val av alternativ”).

Har en skattskyldig i avsaknad av självdeklaration skönstaxerats och påförts skattetillägg och avser Skatteverket, fortfarande i avsaknad av deklaration, att höja taxeringen, meddelas således ett taxeringsbeslut med stöd av 4 kap. 14 § 1 st. TL under året efter taxeringsåret och med stöd av 4 kap. 14 § 2 st. TL under tid härefter. Om den ursprungliga skönstaxeringen åsatts utan tillgång till något konkret underlag, dvs. är en ren uppskattning, utgör hela taxeringen ”saken” (beträffande ”saken”, se avsnitt 6.5). Ett nytt skönstaxeringsbeslut medför då att hela taxeringen omprövas. Har däremot Skatteverket lagt vissa konkreta uppgifter till grund för skönstaxeringen, t.ex. kontrolluppgifter och uppgift om att den skattskyldige bedrivit en viss näringsverksamhet, består skönstaxeringen av olika ”saker”. Ett nytt skönstaxeringsbeslut kan då innebära att endast en del av den ursprungliga skönstaxeringen omprövas. Nedan ges fyra exempel på taxerings- och skattetilläggsbeslut som kan fattas beroende på vilket underlag som ligger till grund för den ursprungliga skönstaxeringen. I exemplen meddelas såväl taxeringsbesluten som skattetilläggsbesluten med stöd av 4 kap. 14 § 1 st. alternativt 4 kap. 14 § 2 st. TL. Skattetilläggsbesluten meddelas naturligtvis även med stöd av 5 kap. 2 § 2 p. TL.

Exempel 1

Skatteverket har utan något konkret underlag skönstaxerat A på grund av utebliven självdeklaration för 100 000 kr i inkomstslaget tjänst. Skattetillägg har påförts på ett underlag om 100 000 kr. Vid utredning efter taxeringsperioden framkommer att A har bedrivit näringsverksamhet och att överskottet av verksamheten uppgått till 250 000 kr. Skatteverket avser därför att höja taxeringen med 150 000 kr. Eftersom hela taxeringen utgör ”saken” kommer det senare beslutet att ha rättsverkningar (vara beslutsbärare) avseende hela taxeringen. Fortfarande i avsaknad av deklaration beslutar Skatteverket således att skönstaxera A för 250 000 kr. Eftersom Skatteverket nu vet att A bedrivit näringsverksamhet hänförs beloppet till inkomstslaget näringsverksamhet. Det första taxeringsbeslutet har inte längre några rättsverkningar, varför Skatteverket måste meddela ett nytt skattetilläggsbeslut och nu på ett underlag om 250 000 kr. Kommer A in med en deklaration inom tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL, räknat från det andra beslutet om skattetillägg, ska det beslutet undanröjas.

Exempel 2

Eftersom Skatteverket har uppgifter som tyder på att B bedrivit en viss verksamhet har han på grund av utebliven självdeklaration skönstaxerats för 150 000 kr i inkomstslaget näringsverksamhet och påförts skattetillägg på ett underlag om 150 000 kr. Efter utredning framkommer att B har bedrivit verksamheten och att överskottet kan uppskattas till 800 000 kr. ”Saken” utgörs av den aktuella verksamheten. Skatteverket meddelar således ett nytt skönstaxeringsbeslut på 800 000 kr och ett nytt beslut om skattetillägg på ett underlag om 800 000 kr. Efter ytterligare utredning framkommer att B även haft en annan näringsverksamhet. Överskottet i denna kan uppskattas till 100 000 kr. Fortfarande på grund av utebliven självdeklaration meddelar Skatteverket ett skönstaxeringsbeslut om 100 000 kr. Vidare meddelar Skatteverket ett beslut om skattetillägg på ett underlag om 100 000 kr. ”Saken” i det senare skönstaxeringsbeslutet utgörs av den ”nya” verksamheten. Det tidigare beslutet om skönstaxering har därför fortfarande rättsverkningar vad avser den ”gamla” verksamheten. Kommer B in med en deklaration inom tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL, räknat från det tredje skattetilläggsbeslutet, men efter fristerna räknat från det andra skattetilläggsbeslutet, ska det tredje skattetilläggsbeslutet undanröjas medan det andra skattetilläggsbeslutet ska kvarstå.

Exempel 3

Skatteverket har åsatt C en skönstaxering om 200 000 kr. Beslutet grundar sig dels på en kontrolluppgift om 50 000 kr i inkomstslaget tjänst (lön från arbetsgivare X), dels på en ren uppskattning om 150 000 kr i inkomstslaget näringsverksamhet. Skattetillägg påförs på ett underlag om 150 000 kr. Efter utredning avser Skatteverket att påföra C ytterligare 100 000 kr i inkomstslaget näringsverksamhet. Det första skönstaxeringsbeslutet består av två ”saker”, dels inkomsten enligt kontrolluppgift, dels uppskattningen i näringsverksamhet. ”Saken” i det nya beslutet utgörs av näringsverksamheten. Skatteverket meddelar således ett nytt skönstaxeringsbeslut och taxerar C för 250 000 kr i näringsverksamhet samt påför skattetillägg på ett underlag om 250 000 kr. Det första taxeringsbeslutet har fortfarande rättsverkningar beträffande höjningen med 50 000 kr i inkomstslaget tjänst. Kommer C in med deklaration inom tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL räknat från det andra beslutet om skattetillägg ska beslutet om skattetillägg i sin helhet undanröjas.

Exempel 4

Förutsättningarna är desamma som i exempel 3 med den skillnaden att Skatteverket, i stället för att höja inkomst av

näringsverksamhet med 100 000 kr, har för avsikt att höja inkomst av tjänst med 50 000 kr på grund av att C har haft ytterligare en tjänsteinkomst om 50 000 kr från arbetsgivare Y. Kontrolluppgift saknas avseende dessa 50 000 kr. "Saken" i det senare beslutet utgörs av den nya uppgiften avseende inkomsten om 50 000 kr från arbetsgivare Y. Det innebär att Skatteverket ska meddela ett taxeringsbeslut om 50 000 kr och ett skattetilläggsbeslut med 50 000 kr som underlag. Det första taxeringsbeslutet har fortfarande rättsverkningar avseende tjänsteinkomsten från X om 50 000 kr och 150 000 kr i näringsverksamhet samt skattetillägget avseende de 150 000 kr.

Kommer C in med en deklaration, efter tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL räknat från det första skattetilläggsbeslutet, men inom nämnda frister räknat från det andra skattetilläggsbeslutet, i vilken han redovisar 100 000 kr i tjänst och 120 000 kr i näringsverksamhet får det följande konsekvenser, om Skatteverket godtar deklarationen. Det första taxeringsbeslutet sätts ned med 30 000 kr på grund av att Skatteverket godtar uppgifterna om näringsverksamheten. Eftersom inkomst av näringsverksamhet sätts ned ska även det första skattetilläggsbeslutet ändras i motsvarande mån (5 kap. 19 § TL). Underlaget för skattetillägg sätts därför ned med 30 000 kr. Det andra beslutet om skattetillägg ska undanröjas enligt 5 kap. 3 § TL.

5.2.2 Deklaration har inkommit

Inledning

Inkommer deklaration inom tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL ska beslutet om skattetillägg undanröjas. Beroende på situationen kan det bli aktuellt att påföra ett nytt skattetillägg. Även om deklarationen inkommer efter nämnda tidsfrister, och skattetilläggsbeslutet därför inte ska undanröjas, kan det bli aktuellt att påföra ett nytt skattetillägg. Det kan således i dessa fall bli aktuellt att ta ut två skattetillägg på samma underlag (jfr RÅ 1986 ref. 157). Grunden för det senare skattetillägget kan då vara skönmässig avvikelse från lämnad deklaration eller oriktig uppgift i omprövningsärende.

RÅ 2005 ref. 58 ang. 4 kap. 16 § 3 p. TL

Av RÅ 2005 ref. 58 framgår att det inte är möjligt att med stöd av 4 kap. 16 § 3 p. TL eftertaxera någon på grund av underlåtenhet att lämna deklaration, efter det att en deklaration kommit in.

Av avsnitt 10.2.2 framgår i vilka situationer omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel samt beslut om skattetillägg kan meddelas med stöd av 4 kap. 14 § 1 och 2 st. TL. I avsnitt 10.2.4.2 utvecklas vad som gäller om den skatt-

skyldige har lämnat oriktig uppgift i den för sent inlämnade deklarationen, dvs. oriktig uppgift i omprövningsärende, och bestämmelserna i 4 kap. TL inte är tillämpliga vad gäller skattetilläggsbeslutet.

Nackdelsbeslut

Om en skattskyldig i grundläggande beslut skönstaxerats på grund av utebliven självdeklaration till 100 000 kr och i en senare inkommen deklaration yrkar att bli taxerad till 50 000 kr, får den inkomna deklarationen anses utgöra en begäran om omprövning av det grundläggande beslutet om årlig taxering. Någon tidsfrist, inom vilken Skatteverket måste meddela ett omprövningsbeslut med anledning av skattskyldigs begäran om omprövning, finns inte. Avser Skatteverket att meddela ett omprövningsbeslut på eget initiativ, som är till den skattskyldiges nackdel, efter det att den skattskyldige inkommit med deklaration efter utgången av året efter taxeringsåret, gäller tidsfristerna i 4 kap. 14 § 2 st. TL. Vid bedömningen av om beslutet är ett nackdelsbeslut eller inte ska, enligt Skatteverkets uppfattning, jämförelse göras med vad som beslutats i det grundläggande beslutet. En jämförelse får då göras mellan hela den taxerade inkomsten, eller i förekommande fall, varje sakfråga för sig. Ett beslut om att påföra skattetillägg får alltid anses som ett nackdelsbeslut.

KR i Stockholm har dock i en dom 2006-12-05, mål nr 3975-05, ansett att tidsfristerna i 4 kap. 14 § 2 st. TL ska tillämpas trots att omprövningsbeslutet jämfört med det grundläggande beslutet inte är till den skattskyldiges nackdel. I målet hade den skattskyldige skönstaxerats och påförts skattetillägg på grund av utebliven deklaration och därefter kommit in med en deklaration som Skatteverket endast delvis hade godtagit. KR synes anse dels att så snart Skatteverket avviker från en inlämnad deklaration får beslutet anses vara till den skattskyldiges nackdel, dels att 4 kap. 14 § 2 st. TL reglerar när Skatteverket senast kan meddela ett omprövningsbeslut med anledning av en begäran om omprövning. Skatteverket har överklagat KR:s dom till RR.

Nedan ges ett antal exempel som visar vilka taxeringsbeslut respektive skattetilläggsbeslut som kan meddelas i några olika situationer.

Deklaration inom fristerna i 5 kap. 3 § TL, skönstaxeringen ska kvarstå

Aktiebolaget D har på grund av utebliven självdeklaration skönstaxerats vid 2007 års taxering för 100 000 kr i näringsverksamhet och påförts skattetillägg på den skatt som belöper på skönstaxeringen. I en deklaration, som inkommer den

11 januari 2008, yrkar D att taxeringen ska bestämmas till 80 000 kr. Bolaget får anses ha begärt omprövning av det grundläggande beslutet. Någon tidsfrist inom vilket Skatteverket måste meddela omprövningsbeslut finns då inte. Eftersom deklarationen har inkommit inom tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL ska beslutet om skattetillägg undanröjas. Skatteverket anser dock att det finns grund för att skönsmässigt avvika från lämnad deklaration och att taxeringen om 100 000 kr ska kvarstå, varför verket inte bifaller D:s begäran om omprövning. Med stöd av 5 kap. 2 § 1 p. TL kan ett nytt beslut om skattetillägg tas ut på 20 000 kr. Meddelas beslutet om skattetillägg under 2008 gäller tidsfristen i 4 kap. 14 § 1 st. TL. Meddelas beslutet därefter, men inom ett år från det att deklarationen inkom, gäller tidsfristerna i 4 kap. 14 § 2 st. TL.

Ett beslut om skattetillägg meddelat efter den 11 januari 2009 skulle bli ett eftertaxeringsbeslut och ett sådant beslut kan inte meddelas separat (5 kap. 16 § TL). Beslut om skattetillägg på grund av skönstaxering kan inte meddelas med stöd av 5 kap. 18 § TL. Något skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelse kan således inte tas ut. Skulle D däremot ha lämnat en oriktig uppgift om 20 000 kr kan ett nytt beslut om skattetillägg tas ut med stöd av 5 kap. 18 § 1 st. TL, eftersom den oriktiga uppgiften har lämnats i en begäran om omprövning. Ett sådant beslut måste meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.

Deklaration efter fristerna i 5 kap. 3 § TL – deklarationen följs

Om en självdeklaration kommer in efter tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL ska beslutet om skattetillägg kvarstå. Av 5 kap. 19 § TL följer dock att beslutet ska ändras i den mån det föranleds av det nya taxeringsbeslutet. Medför det nya taxeringsbeslutet att skatten sätts ned ska således skattetillägget sättas ned i motsvarande mån (någon höjning av skattetillägget är inte möjligt med stöd av 5 kap. 19 § TL). Med skatt torde här avses den totala skatten som belöper på det nya taxeringsbeslutet jämfört med den totala skatten som belöpte på det första taxeringsbeslutet. Skattetillägget ska således beräknas på den skatt som belöper på de inkomster som den skattskyldige felaktigt inte deklarerat i rätt tid. Det sagda innebär följande. Kommer en skattskyldig, som på grund av utebliven självdeklaration skönstaxerats t.ex. för en fastighetsförsäljning och därvid påförts skattetillägg, in med en deklaration efter tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL ska skattetillägget inte undanröjas. Om skatten enligt den inkomna deklaration blir lägre än skatten enligt skönstaxeringen, ska dock skattetillägget enligt 5 kap. 19 § TL

räknas om med den nya skatten som underlag. Detta gäller även om den skattskyldige i deklarationen redovisar fastighetsförsäljningen och samtidigt yrkar och medges uppskovsavdrag för hela kapitalvinsten. Det blir i sistnämnda situation således inte aktuellt att tillämpa 5 kap. 7 § TL, utan skattetillägget beräknas på den nya totala skatten.

– skönstaxeringen ska kvarstå

Om aktiebolaget D i exemplet ovan, vid kantrubriken ”Deklaration inom fristerna i 5 kap. 3 § TL, skönstaxeringen ska kvarstå”, inkommer med deklarationen efter fristerna i 5 kap. 3 § TL ska beslutet om skattetillägg inte undanröjas. Skatteverket ändrar i denna situation inte åsatt skönstaxering om 100 000 kr och skattetillägget kvarstår därmed. Ett nytt beslut om skattetillägg på grund av skönsmässig avvikelse eller oriktig uppgift (20 000 kr) kan i sådant fall meddelas på precis samma sätt som i exemplet ovan rörande D beroende på när skattetilläggsbeslutet meddelas. Det kan således bli fråga om dubbelt skattetillägg på ett underlag om 20 000 kr. Se vidare nedan vid kantrubriken ”Dubbla skattetillägg”.

– skönstaxering ska höjas

E skönstaxeras vid 2007 års taxering på grund av utebliven självdeklaration till 100 000 kr och påförs skattetillägg på den skatt som belöper på 100 000 kr. I deklaration som inkommer den 1 mars 2009 yrkar E att taxeringen sätts ned till 75 000 kr. Eftersom deklarationen inkommit efter fristerna i 5 kap. 3 § TL, ska det påförda skattetillägget inte undanröjas. Skatteverket anser dels att deklarationen kan läggas till grund för taxeringen, dels att den innehåller sådana brister att taxeringen ska bestämmas skönsmässigt, dels att taxeringen ska bestämmas till 500 000 kr. E:s begäran om omprövning lämnas därför utan bifall. Under förutsättning att besluten meddelas senast den 1 mars 2010 kan Skatteverket med stöd av 4 kap. 14 § 2 st. TL dels på eget initiativ ompröva det grundläggande beslutet till E:s nackdel (skönsmässig höjning med 400 000 till 500 000 kr) och påföra skattetillägg på den skönsmässiga höjningen, dels på grund av skönsmässig avvikelse från deklarationen påföra skattetillägg på ett underlag om 25 000 kr. Skatteverket kan således påföra skattetillägg på ett underlag om sammanlagt 425 000 kr, vilket innebär dubbelt skattetillägg på ett underlag om 25 000 kr. Se vidare nedan vid kantrubriken ”Dubbla skattetillägg”.

– skönsmässig höjning genom eftertaxering

I exemplet ovan kan Skatteverket på eget initiativ efter den 1 mars 2010, men inom tidsfristen i 4 kap. 19 § TL, med stöd av 4 kap. 16 § 1 p. TL, meddela omprövningsbeslut och skattetilläggsbeslut, om det finns grund för att skönsmässigt efter-

taxera E (jfr ”Handledning för taxeringsförfarandet” avsnitt 13.6). I det fallet kan dock skattetillägg tas ut på enbart 400 000 kr, eftersom eftertaxeringsärendet endast omfattar höjningen från 100 000 kr till 500 000 kr. Skatteverkets beslut att inte sänka taxeringen i enlighet med den skattskyldiges yrkande (25 000 kr) är inte ett eftertaxeringsbeslut och enligt 5 kap. 16 § TL är det inte möjligt att eftertaxera någon för enbart skattetillägg. Det saknas således stöd för att ta ut dubbelt skattetillägg på 25 000 kr i sistnämnda situation. Saknas förutsättningar för skönsmässig eftertaxering kan taxeringen inte höjas och något skattetillägg kan då naturligtvis inte tas ut.

**– taxeringshöjning
pga. oriktig upp-
gift**

Antag i stället att E i exemplet ovan lämnat oriktig uppgift i deklARATIONEN (dvs. i begäran om omprövning) med 425 000 kr. Även i detta fall lämnas E:s begäran om omprövning utan bifall. Inom tidsfristen i 4 kap. 14 § 2 st. TL kan Skatteverket ompröva det grundläggande taxeringsbeslutet och höja taxeringen med 400 000 kr och även påföra skattetillägg på ett underlag om 425 000 kr. Efter denna frist, men inom fem år efter taxeringsåret, kan Skatteverket med stöd av 4 kap. 16 § 1 p. TL eftertaxera E och höja taxeringen med 400 000 kr och i samband därmed påföra skattetillägg på samma underlag. Vidare kan Skatteverket med stöd av 5 kap. 18 § TL påföra skattetillägg på ett underlag om 25 000 kr under förutsättning att det beslutet meddelas samtidigt med beslutet att inte bifalla E:s begäran om omprövning.

**Dubbla
skattetillägg**

I flera av exemplen ovan framgår att det är möjligt att ta ut dubbla skattetillägg. Det kan dock numera, särskilt med hänsyn till vad som uttalas i prop. 2002/03:106 om att befrielsebestämmelserna ska tillämpas mer nyanserat och generöst än tidigare, ifrågasättas om det i vissa situationer är förenligt med lagstiftningens syfte att ta ut dubbla skattetillägg med fullt belopp.

Följande situation är ett exempel på när det får anses vara oskäligt att ta ut dubbla skattetillägg.

Antag att den skattskyldige i avsaknad av självdeklaration sköntaxerats till 100 000 kr och att hela beloppet hänförs till näringsverksamhet samt att skattetillägg tagits ut med 40 % på samma underlag. Den skattskyldige inkommer med deklARATIONEN efter tidsfristerna i 5 kap. 3 § TL, varför beslutet om skattetillägg inte ska undanröjas. I deklARATIONEN yrkar den skattskyldige att inkomst av näringsverksamhet ska bestämmas till

10 000 kr. Om Skatteverket, t.ex. på grund av hög arbetsbelastning, inte hinner med att utreda den skattskyldiges begäran om omprövning och därför bifaller densamma, sätts underlaget för skattetillägget ned till 10 000 kr (5 kap. 19 § TL). Om Skatteverket därefter, inom ett år från det att deklarationen kom in, omprövar taxeringsbeslutet och skönsmässigt avviker från deklarationen och fastställer inkomsten av näringsverksamheten till 100 000 kr, ska ett nytt skattetillägg tas ut med 40 % på ett underlag om 90 000 kr (4 kap. 14 § 2 st. TL). I en sådan situation tas således skattetillägg ut med totalt 40 % på ett underlag om 100 000 kr. Om däremot Skatteverket redan vid behandlingen av den skattskyldiges begäran om omprövning avviker skönsmässigt från lämnad deklaration, kan ett nytt skattetillägg med 40 % på ett underlag om 90 000 kr tas ut, samtidigt som det tidigare tillägget om 100 000 kr kvarstår. I en sådan situation tas således skattetillägg ut med 80 % på ett underlag om 90 000 kr och med 40 % på ett underlag om 10 000 kr. Den enda skillnaden mellan de två fallen är att Skatteverket i det första fallet meddelar två taxeringsbeslut, medan verket i det andra fallet meddelar endast ett taxeringsbeslut. Det totala skattetillägget blir således beroende av när i tiden Skatteverket meddelar besluten, och med hänsyn härtill bör något skattetillägg inte påföras i samband med det andra taxeringsbeslutet.

Även i vissa andra situationer, då frågan om dubbla skattetillägg aktualiseras, kan delvis eller i vissa fall hel befrielse komma ifråga.

6 Kvittningsinvändningar

5 kap. 7 § TL

Lagtext

5 kap. 7 § TL

Skattetillägget skall beräknas utan hänsyn till invändningar som går ut på att skatten skall påverkas först under kommande taxeringsår eller redovisningsperiod eller som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. Lag (2003:211).

6.1 Allmänt

Av 5 kap. 7 § TL följer att underlag för skattetillägg ska beräknas utan hänsyn till vissa i paragrafen angivna invändningar. De invändningar som avses är s.k. äkta kvittningsinvändningar, dvs. invändningar som avser en annan fråga än den som föranleder skattetillägget. Invändningar som avser samma fråga, s.k. oäkta kvittningsinvändningar, ska däremot beaktas vid beräkningen av underlaget. Att äkta kvittningsinvändningar ändå kan komma att påverka det faktiska uttaget av skattetillägg framgår av avsnitt 6.6.

Bakgrund

Reglerna i 5 kap. 7 § TL är ett utflöde av att Skatteverkets förfarande vad gäller skattetillägg, i likhet med vad som gäller för skatteförfarandet i övrigt, är ett s.k. sakförfarande och att en process rörande skattetillägg är en s.k. sakprocess. Prövningsföremålet utgörs således av en specifik sakfråga. En sådan ordning gällde redan då reglerna om skattetillägg, med tillämpning från och med 1972 års taxering, infördes i GTL. Att en sådan ordning skulle gälla fastslogs dock inte uttryckligen i lagen.

Effekterna på skattetilläggsområdet av att förfarandet är ett sakförfarande och att en process är en sakprocess är bl.a. att det inte är möjligt att justera sin talan på så sätt att en ny fråga väcks. Det är inte heller möjligt att, med verkan på skattetillägget, framställa s.k. äkta kvittningsinvändningar, dvs. invändningar som inte är direkt kopplade till den aktuella skattetilläggsgrundande beskattningsfrågan utan rör en annan sakfråga.

Från och med 1979 års taxering kom, efter ett utlåtande av skatteutskottet, som dock inte satte några spår i GTL, principerna för kvittning i ärenden och mål om skattetillägg att modifieras i så mån att även äkta kvittningsinvändningar tilläts påverka underlaget för skattetillägg, dock bara om invändningen var hänförlig till samma förvärvskälla som den skattetilläggsgrundande höjningen. Denna rätt till s.k. nettokvittning avskaffades dock från och med 1992 års taxering genom att det i TL infördes en ny paragraf, 5 kap. 2 a §, vari det uttryckligen slogs fast att underlaget för skattetillägg skulle bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett skattetillägget (prop. 1991/92:43).

Nu gällande regler

Att underlaget för skattetillägg ska bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett skattetillägget slås även fast i nuvarande 5 kap. 7 § TL, låt vara med något annorlunda språkbruk. Att någon ändring av innebörden härvidlag, jämfört med tidigare gällande rätt, inte åsyftats, framgår dock av prop. 2002/03:106, s. 236. I paragrafen tydliggörs också att principen även omfattar invändningar som påverkar skatten först under kommande taxeringsperiod eller redovisningsperiod. Det sistnämnda är en väsentlig nyhet i förhållande till vad som gällde tidigare. Enligt tidigare gällande ordning kunde således, enligt Skatteverkets uppfattning, skattetillägg tas ut på en inte existerande skatt, s.k. fiktiv skatt, endast i sådana fall då fråga var om att justera ett felaktigt redovisat underskott av näringsverksamhet eller tjänst. Enligt den nu gällande ordningen är det emellertid möjligt att också i andra situationer ta ut skattetillägg på en inte existerande skatt.

Problemområden

Utformningen av 5 kap. 7 § TL ger upphov till vissa tolkningsproblem. Ett initialt sådant problem är att innebörden av orden ”utan hänsyn till” inte är given. Detsamma kan sägas om innebörden av begreppet ”invändningar”. Vidare föreligger en oklarhet i lagtexten i så mån att det kan ifrågasättas om den koppling som där görs till skatt kommande taxeringsår eller redovisningsperiod ger en rättvisande bild av paragrafens tillämpningsområde.

Ett klagörande av innebörden av begreppet ”invändningar” leder i sin tur in i ett annat problemområde, nämligen vad som är saken i ett ärende eller ett mål om skattetillägg. Resultatet av beräkningen av underlaget för skattetillägg är således helt avhängigt av om den skattskyldiges invändning ska betraktas som en s.k. oäkta kvittningsinvändning eller en s.k. äkta

kvittningsinvändning. För att kunna göra den distinktionen krävs kunskaper om vad som utgör saken i ärenden och mål om skattetillägg. Har väl karaktären av den skattskyldiges invändning klarlagts återstår ett problemområde, nämligen att beräkna skattetillägget. Vid denna beräkning är det av avgörande betydelse om s.k. rätträkning kan ske eller ej. Framställningen nedan följer detta mönster.

6.2 Vad avses med ”utan hänsyn till”?

Av 5 kap. 7 § TL framgår att skattetillägg ska beräknas ”utan hänsyn till” vissa angivna typer av invändningar. Vad som avses med ”utan hänsyn till” klargörs dock inte i lagtexten och förarbetsuttalandena i detta avseende är något oklara. Med dessa utgångspunkter skulle lagrummet kunna uppfattas på det sättet att skattetillägget inte i något avseende ska påverkas av en äkta kvittningsinvändning. Resultatet av en sådan tolkning blir emellertid att, om invändningen är av sådan natur att den inte ska påverka beräkningen av skattetillägget, beräkningen i princip alltid måste göras på en skatt i ett inkomstskikt som ligger högre än den slutliga taxeringen (fiktiv skatt). En sådan ordning kan medföra att det faktiska skattetilläggets storlek blir beroende av när Skatteverket fattar beslut; en ordning som knappast kan anses godtagbar (jfr avsnitt 6.6.). Enligt Skatteverkets uppfattning bör därför lagrummet ges den tolkningen att det är det skattetilläggsgrundande beloppet (underlaget) som sådant som inte ska påverkas av invändningar.

Trots att det skattetilläggsgrundande beloppet inte ska påverkas av en invändning, kan invändningen emellertid ändå komma att påverka det faktiska uttaget av skattetillägg genom att taxeringshöjningen begränsas på grund av invändningen, vilket i sin tur medför att underlaget för skattetillägget hamnar i ett lägre inkomstskikt jämfört med om någon invändning inte gjorts. När så blir fallet beräknas skattetillägget på den faktiska skatten i det aktuella lägre inkomstskiktet. En invändning medför emellertid inte alltid att det skattetilläggsgrundande beloppet hamnar i ett lägre inkomstskikt. Är det inte möjligt att göra en s.k. rätträkning (se avsnitt 6.6.) hamnar således inte underlaget i ett lägre inkomstskikt utan i samma skikt som underlaget skulle ha hamnat i om någon invändning inte gjorts, vilket i sin tur medför att skattetillägget helt eller delvis kommer att beräknas på en fiktiv skatt. Att skattetillägg i vissa fall ska tas ut på en fiktiv skatt klarläggs i förarbetena till

5 kap. 7 § TL. Frågan om när skattetillägg ska beräknas på faktisk eller fiktiv skatt berörs närmare i avsnitt 6.6.

6.3 Vad avses med ”invändningar”?

Språklig innebörd

Ett grundläggande problem vid tolkningen av 5 kap. 7 § TL är att klargöra vad som innefattas i begreppet ”invändningar”. I lagrummet klargörs således inte vilka invändningar som är invändningar i lagens mening, och förarbetena till lagstiftningen ger i detta avseende ringa vägledning. Med hänsyn till hur lagrummet utformats förefaller den närmast till hands liggande tolkningen vara att lagrummet endast är tillämpligt om den skattskyldige, som svar på ett övervägande om att höja hans taxering och att med anledning därav påföra honom skattetillägg, yrkar att taxeringen i annat avseende ska sättas ner. En sådan tolkning kan dock inte vara riktig.

Invändning före övervägande

Har den skattskyldige begärt omprövning av en viss sakfråga och Skatteverket prövat yrkandet och därvid satt ner taxeringen, kan naturligtvis inte den skattskyldiges åtgärd att begära omprövning betraktas som en sådan invändning som avses i 5 kap. 7 § TL om Skatteverket därefter överväger att i annat avseende höja den skattskyldiges taxering och att påföra skattetillägg. Det kan dock på goda grunder ifrågasättas om inte 5 kap. 7 § TL blir tillämplig om Skatteverket i den beskrivna situationen inte hunnit pröva den skattskyldiges begäran om omprövning innan man vidtar den omprövning som görs på Skatteverkets initiativ. Visserligen har i den situationen den skattskyldiges begäran om omprövning inte föranletts av Skatteverkets tänkta åtgärder, varför det rent språkligt är svårt att se att hans agerande skulle kunna anses utgöra en ”invändning” mot Skatteverkets tilltänkta skattetilläggsgrundande beslut. Enligt Skatteverkets mening får det dock anses som uppenbart att syftet med lagstiftningen i detta avseende måste ha varit att underlaget för skattetillägg i den beskrivna situationen inte ska påverkas av den skattskyldiges begäran om omprövning, trots att denna begäran per definition inte är en invändning mot Skatteverkets tilltänkta höjningsbeslut och därtill kopplat skattetillägg.

Invändningar efter beslut

Begär en skattskyldig omprövning av en viss sakfråga och nedsättning av sina taxeringar efter det att Skatteverket beslutat om en skattetilläggsgrundande höjning av den taxeringen rörande en annan sakfråga, torde det i ett språkligt hänseende knappast kunna göras gällande att den skattskyldiges begäran om omprövning är en ”invändning” mot

Skatteverkets skattetilläggsgrundande höjningsbeslut. Den skattskyldiges yrkande, särskilt om det framställs lång tid efter Skatteverkets skattetilläggsgrundande höjning, behöver ju inte alls vara föranlett av Skatteverkets tidigare fattade skattetilläggsgrundande beslut. Detta till trots måste också den nu beskrivna situationen inrymmas i 5 kap. 7 § TL, innebärande att inte heller på så sätt framställda yrkanden ska påverka underlaget för skattetillägg.

Omprövning på Skatteverkets initiativ

Omprövar Skatteverket på eget initiativ en skattskyldigs taxering till dennes förmån, kan rimligen inte denna åtgärd ses som en ”invändning”. Likväl måste 5 kap. 7 § TL anses innefatta en sådan situation. I annat fall blir systemet helt ologiskt. Med andra ord måste bestämmelserna i det lagrummet vara tillämpliga också i den situationen att Skatteverket beträffande en sakfråga avser att höja den skattskyldiges taxering och att påföra skattetillägg samtidigt som Skatteverket beträffande en annan sakfråga på eget initiativ avser att sätta ner den aktuella taxeringen. Detsamma gäller naturligtvis även i det fallet att Skatteverkets beslut beträffande den andra sakfrågan meddelas efter att den skattetilläggsgrundande frågan prövats. Att det faktiska skattetillägget kan komma att ändras efter senare beslutad taxeringsändring framgår av avsnitt 6.6.6.

Slutsats

Slutsatserna av det sagda blir att begreppet ”invändningar” i 5 kap. 7 § TL ger en missvisande bild av paragrafens tillämpningsområde. Eftersom begreppet används i lagrummet används dock begreppet i den fortsatta framställningen, varvid utgångspunkten är att det är den skattskyldige som framställt ett yrkande och, om inget annat sägs, det yrkandet framställts med anledning av att Skatteverket övervägt en skattetilläggsgrundande höjning av den skattskyldiges taxering.

6.4 Invändningen påverkar skatten först ett kommande år

Typfall

Enligt 5 kap. 7 § TL ska skattetillägg beräknas utan hänsyn till invändningar som går ut på att skatten ska påverkas först under kommande taxeringsår eller redovisningsperiod. Denna reglering har enligt prop. 2002/03:106 s. 168 sin grund i att det enligt tidigare gällande ordning inte var möjligt att, bortsett från underskottsfall, ta ut skattetillägg på en fiktiv skatt när den oriktiga uppgiften påverkar skatten för en kommande taxerings- eller redovisningsperiod. Som exempel på en sådan situation nämns det fallet att den skattskyldige bemöter ett

övervägande från Skatteverket om en skattetilläggsgrundande höjning av redovisad kapitalvinst avseende en fastighetsförsäljning med en begäran om uppskov med beskattningen. Vidare nämns det fallet att den skattskyldige bemöter ett övervägande om en skattetilläggsgrundande höjning av inkomst av näringsverksamhet med en begäran om avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond.

Tidigare gällande ordning

Enligt Skatteverkets mening var det enligt tidigare gällande ordning över huvud taget inte möjligt att, bortsett från under-skottsfall, ta ut skattetillägg på en fiktiv skatt. Det problemet aktualiserades dock bara i sådana situationer då det inte var möjligt att fullt ut vidta en s.k. rätträkning (jfr avsnitt 6.6.2). Vissa typer av invändningar, nämligen sådana som blev möjliga att göra först om Skatteverket beslutade om en skatte-tilläggsgrundande höjning, kom därför enligt tidigare gällande ordning att påverka det faktiska skattetillägget i sänkande riktning, vilket av rättviseskäl inte kunde anses befogat.

Syftet med regleringen

Syftet med den nu berörda skrivningen i 5 kap. 7 § TL får således anses ha varit att skapa utrymme för att ta ut skatte-tillägg även i sådana fall då rätträkning inte är möjlig, dvs. när det inte är möjligt att beräkna skattetillägget på enbart faktisk skatt, vilket leder till att skattetillägget beräknas helt eller delvis på en fiktiv skatt. Helt klart är att denna ordning ska gälla om invändningen innebär att beskattningen av beloppet skjuts framåt i tiden, vilket är fallet i de ovan nämnda exemplen avseende uppskov med kapitalvinst och avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond, i den mån det inte är möjligt att företa en rätträkning. En isolerad tolkning av lagtexten skulle emellertid kunna leda till den slutsatsen att det inte är möjligt att ta ut skattetillägg på en fiktiv skatt om invändningen inte genererar en framtida skatt men det likväl inte är möjligt att vidta en rätträkning. Så blir fallet om den skattskyldige, mot ett övervägande om en skattetilläggsgrundande höjning av näringsverksamhet, invänder att han vill göra räntefördelning, om räntefördelningen möjliggörs först genom den skattetilläggsgrundande höjningen. Rätträkning kan således inte ske i ett sådant fall och invändningen påverkar enbart skatten vid det aktuella årets taxering. Att lagrummet även avses täcka den situationen framgår dock av nämnda proposition, s.161, vilket innebär att skattetillägg i en sådan situation helt eller delvis kommer att tas ut på en fiktiv skatt.

Slutsats Sammanfattningsvis anser Skatteverkets att lagrummet ska ges den tolkningen att skattetillägg ska tas ut på en fiktiv skatt till den del rätträkning inte är möjlig.

Sammanfattning Det hittills i avsnitt 6 sagda kan sammanfattas på följande sätt. Vid beräkningen av underlaget för skattetillägg ska hänsyn tas till s.k. oäkta kvittningsinvändningar. Däremot ska hänsyn inte tas till s.k. äkta kvittningsinvändningar oavsett när i tiden dessa görs. Även i de fall taxeringen ändras på Skatteverkets initiativ ska, vid beräkningen av underlag för skattetillägg, hänsyn inte tas till taxeringsnedsättning som föranleds av en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Innan en oriktig uppgift rättas ska, i den mån det är möjligt, deklARATIONEN rätträknas bl.a. med hänsyn till äkta kvittningsinvändningar, varigenom det faktiska uttaget av skattetillägg kan komma att påverkas.

6.5 Saken i ärenden och mål om skattetillägg

6.5.1 Inledning

Kvittnings- invändningar

Underlaget för skattetillägg ska beräknas utan hänsyn till invändningar som gäller en *annan* fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Är den skattskyldiges invändningar sådana att de har ett direkt samband med den föreslagna taxeringshöjningen, vilket något oegentligt brukar kallas för oäkta kvittningar, och har den skattskyldige fog för sina invändningar, ska med andra ord invändningarna påverka just den av Skatteverket aktualiserade taxeringshöjningen och därmed också underlaget för skattetillägg. Den skattskyldiges invändningar har ju visat att Skatteverkets övervägande rörande den aktuella sakfrågan inte var riktigt. Med andra ord omfattar bestämmelserna i 5 kap. 7 § TL endast invändningar som påverkar taxeringen i sänkande riktning rörande en annan sakfråga, vilket brukar kallas för äkta kvittningar.

Att vissa invändningar ska påverka underlaget för att ta ut skattetillägg (s.k. oäkta kvittningar) medan andra invändningar inte ska påverka sådant underlag (s.k. äkta kvittningar) är direkt kopplat till vad som anses utgöra saken i ett ärende eller ett mål om skattetillägg.

6.5.1.1 Allmänt

I det föregående har det konstaterats att skillnaden mellan en äkta och en oäkta kvittningsinvändning består i att den först-

nämnda avser en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget medan den senare avser samma fråga som den som ligger till grund för skattetillägget.

Av 5 kap. 7 § TL framgår att lagstiftaren valt att dela in de äkta kvittningsinvändningarna i två grupper, nämligen invändningar som går ut på att skatten ska påverkas först under kommande taxeringsår eller redovisningsperiod och invändningar som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget.

Redan av lagtextens lydelse framgår det således att den förstnämnda typen av invändningar alltid utgör äkta kvittningsinvändningar. Vad avser övriga invändningar måste det i varje enskilt fall göras en bedömning av om de gäller en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget eller ej. För att kunna göra en sådan bedömning krävs kunskaper om hur en fråga avgränsas inom skatteförfarandet.

Uttrycket ”fråga”

Lagstiftaren har i lagtexten valt uttrycket ”fråga”. I förarbetena till bl.a. skattetilläggslagstiftningen och i doktrinen används emellertid ett flertal synonyma termer, bl.a. uttrycken ”saken”, ”sakfrågan”, ”delfrågan”, ”processföremålet” och ”prövningsföremålet”. Som kommer att framgå av rättsfallsgenomgången i avsnitt 6.5.3.4 använder RR ofta uttrycket ”fråga” men det förekommer också att domstolen använder sig av uttrycket ”saken” (se bl.a. RÅ 2003 ref. 15).

Avgränsning

I det följande redogörs för de avgränsningsprinciper som kommit till uttryck i förarbeten och praxis. Det bör betonas att sakens avgränsning inte enbart har betydelse vid den bedömning som behöver göras med anledning av sådana kvittningsinvändningar som regleras i 5 kap. 7 § TL. Inom skatteförfarandet krävs även en sådan avgränsning bl.a. vid bedömningen av om det föreligger prövningshinder på grund av res judicata (4 kap. 8 § TL) och inom skatteprocessen vid bl.a. prövningen av om taleändring föreligger (6 kap.18–21 §§ TL). Denna genomgång kommer emellertid i största möjliga mån att vara inriktad på avgränsningsfrågor med anledning av kvittningsinvändningar från den skattskyldige. Antalet rättsfall på detta område är emellertid ganska begränsat, vilket medför att det enbart med ledning av sådana rättsfall inte är möjligt att dra några mer långtgående slutsatser om vad som är gällande rätt på detta område. Till följd härav redovisas nedan också ett antal rättsfall som inte rör kvittningsinvändningar från den skattskyldige men som klargör vad som är saken i en taxe-

ringsprocess och som till följd därav kan ge viss vägledning vid besvarandet av avgränsningsfrågor vid kvittningsinvändningar.

6.5.1.2 Centrala begrepp

Även om ambitionen är att den följande redogörelsen ska ta sikte på sakens avgränsning vid kvittningsinvändningar kommer, som nämnts ovan, ett flertal rättsfall som inte rör just kvittningsinvändningar att beröras nedan. För förståelsen av dessa rättsfall och för att framställningen i övrigt ska bli lättare att ta till sig, förklaras nedan innebörden av vissa centrala begrepp.

Res judicata

I 4 kap. 8 § TL sägs att Skatteverket inte får ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Om en fråga har avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet avgörande är frågan rättskraftigt avgjord eller, med andra ord, res judicata. Om en skattskyldig inkommer med en ny begäran om omprövning avseende samma fråga ska Skatteverket, med vissa undantag som inte berörs i detta sammanhang, avvisa en sådan begäran.

Ändring av talan

Vidare finns i 6 kap. 18–21 §§ TL regler om taleändring hos domstol. Huvudprincipen som kommer till uttryck där är att en talan inte får ändras. Det innebär att klaganden, som huvudregel, inte kan få invändningar som rör en annan sak än den som överklagats till domstolen beaktade. Görs likväl en sådan invändning ska domstolen normalt inte pröva invändningen.

Sambandet mellan res judicata och ändring av talan

Rättskraftens vidd är direkt sammankopplad med reglerna om ändring av talan. En samstämmighet finns på det sättet att om återopandet av en ny omständighet eller framställandet av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väcks hos domstolen, och därför utgör en otillåten taleändring, får den nya saken eller frågan inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt omprövningsärende hos Skatteverket.

6.5.2 Allmänt om kvittningsinvändningar

Av 5 kap. 7 § TL framgår motsatsvis att det endast är invändningar som gäller samma fråga som den som ligger till grund för den skattetilläggsgrundande taxeringshöjningen som ska påverka underlaget för skattetillägg. En skattskyldig kan framställa en sådan kvittningsinvändning såväl under förfarandet hos Skatteverket som under processen i domstol.

**Kvittnings-
invändning hos
Skatteverket**

Om en skattskyldig gör en invändning med anledning av att Skatteverket avser att höja taxeringen, och i anslutning därtill ta ut ett skattetillägg, kan följande situationer tänkas om invändningen godtas i sak.

- Invändningen gäller samma fråga som den som ligger till grund för den tilltänkta skattetilläggsgrundande taxeringshöjningen. När invändningen godtas av Skatteverket kommer underlaget för skattetillägg att minska i samma utsträckning som invändningen påverkar taxeringen.
- Invändningen gäller en annan fråga än den som ligger till grund för den tilltänkta skattetilläggsgrundande taxeringshöjningen. Invändningen är då att anse som en begäran om omprövning från den skattskyldige avseende den frågan. När den godtas av Skatteverket påverkas visserligen taxeringen men underlaget för skattetillägg påverkas inte. Det faktiska skattetillägget kan dock komma att påverkas av att taxeringen sätts ned med anledning av att den skattskyldiges begäran om omprövning godtas.

**Kvittnings-
invändning hos
domstol**

Om en skattskyldig överklagat ett beslut av Skatteverket, i vilket taxeringen höjts och skattetillägg tagits ut, kan följande situationer tänkas om den skattskyldige framställer en befogad invändning när målet är anhängiggjort hos domstolen.

- Invändningen gäller samma fråga som den som ligger till grund för den överklagade skattetilläggsgrundande taxeringshöjningen. När invändningen godtas av domstolen kommer underlaget för skattetillägg att minska i samma utsträckning som invändningen påverkar taxeringen.
- Invändningen gäller en annan fråga än den som ligger till grund för den överklagade skattetilläggsgrundande taxeringshöjningen. Invändningen är då att anse som ändring av talan, vilket får till följd att domstolen som huvudregel inte prövar invändningen. Den skattskyldige kan i stället vända sig till Skatteverket och begära omprövning avseende den frågan. I vissa fall kan domstolen överlämna en sådan fråga till Skatteverket för omprövning (jfr 6 kap. 21 § TL).

6.5.3 Avgränsning av saken

6.5.3.1 Bakgrund

Sakprocess enligt GTL

I GTL fanns inga regler som uttryckligen reglerade sakprocessen. I praxis växte det dock fram situationer där det var nödvändigt att avgränsa saken. Detta gällde mål som avsåg skattetillägg samt, till vissa delar, mål som avsåg eftertaxering och besvär i särskild ordning.

Förarbeten

I Skatteförenklingskommitténs betänkande, SOU 1985:42, s. 248 f., som var den första utredning som belyste sakprocessen i skattemål, diskuterades sakbegreppet och det fanns då en ambition att i författningstext definiera det skatterättsliga sakbegreppet. Därefter följde prop. 1986/87:47 (se särskilt s. 159 f.) i vilken det föreslogs en övergång till sakprocess inom hela taxeringsförfarandet. I slutbetänkandet från Skatteförenklingskommittén, SOU 1988:21 s. 142 ff., övergavs tanken att i lagtexten närmare konkretisera sakbegreppet. Däremot föreslogs införandet av sakprocess. Utredningen följdes av prop. 1989/90:74 som ligger till grund för nuvarande lagstiftning. TL trädde i kraft den 30 juni 1990 och tillämpades första gången vid 1991 års taxering.

Sakbegreppet ej definierat i lagtexten

Lagstiftaren har således valt att inte i lagtexten definiera saken. I stället knöts sakbegreppet an till den praxis som fanns inom skatteprocessen enligt GTL och, när det är möjligt, till det som gäller inom den allmänna processen. Departementschefen har vidare i prop. 1989/90:74, s. 370 f., pekat på vissa grundsatser som bör vara vägledande vid bestämmandet av saken och angett hur vissa problemställningar bör få sin lösning.

6.5.3.2 Sakbegreppet inom den allmänna processen

De inslag av sakprocess som förekom i processen enligt GTL utvecklades, som nämnts ovan, helt i praxis. Därvid synes dock RR ha influerats av de allmänna processrättsliga principer som ligger till grund för RB:s bestämmelser (prop. 1989/90:74 s. 371). Civilprocessen utgör nämligen en sakprocess. I RB finns emellertid inte några bestämmelser som uttryckligen anger vad som menas med saken, utan endast en indirekt bestämning av saken genom reglerna om taleändring i 13 kap. 3 § RB.

Civilrättsliga teorier

Per Olof Ekelöfs och Karl Olivecronas teorier om sakprocessen är de teorier som haft störst inverkan vad gäller sakens avgränsning inom civilprocessen. Det kan därför, trots

de skillnader som finns mellan skatteprocessen och civilprocessen, finnas ett värde i att kort nämna dessa teorier.

Enligt Olivecrona omfattar en doms rättskraft det händelseförlopp eller det saksammanhang som åberopats i rättegången, medan Ekelöf knyter sin sakbestämning till rättsföljden. Följande exempel kan åskådliggöra skillnaden mellan teorierna.

Exempel

Antag att en skattskyldig (A) av Skatteverket blir beskattad för ett stipendium. A överklagar beslutet till LR och yrkar att bli befriad från beskattning för detta stipendium. Som grund för sin talan åberopar A att det ifrågavarande stipendiet inte är av skattepliktig natur. LR lämnar A:s talan utan bifall och domen vinner laga kraft. Därefter begär A omprövning varvid han yrkar att bli befriad från beskattning för stipendiet av det skälet att han inte erhållit stipendiet under det aktuella beskattningsåret. Detta är ett annat händelseförlopp än det som LR prövat. Den i LR yrkade rättsföljden är emellertid densamma som den som A yrkar i omprövningsärendet. I detta läge leder en tillämpning av Olivecronas teori till att res judicata inte föreligger medan förhållandet blir det motsatta om man tillämpar Ekelöfs teori.

Inom civilprocessen har HD till stor del anslutit sig till Ekelöfs rättskraftslära genom att rättsföljden används som avgränsningskriterium. Det bör dock betonas att de två teorierna, även om de i förstone kan synas stå helt emot varandra, i de flesta situationer leder till samma slutresultat eftersom båda teorierna innefattar ett antal korrigeringsmöjligheter. Det bör vidare framhållas att det i många fall är svårt att applicera de civilrättsliga teorierna på skatterättens område, vilket innebär att det ofta är vanskligt att närmare ange vems teori som haft störst inverkan på RR i de rättsfall som kommer att beröras i det följande. Som kommer att framgå finns det dock i RR:s sätt att uttrycka sig tydliga spår av Olivecronas teori om händelseförlopp.

6.5.3.3 Regeringens proposition 1989/90:74 ”Ny taxeringslag m.m.”

Vissa grundsatser

Som ovan sagts pekade departementschefen i prop. 1989/90:74 på vissa grundsatser som bör vara vägledande vid bestämmande av saken och han angav vidare hur vissa problemställningar bör få sin lösning. Flertalet av de exempel som nämns avser visserligen frågor om res judicata och taleändring, men många uttalanden är ändå av intresse vid

prövningen av hur en kvittningsinvändning bör bedömas. Departementschefen uttalade, med hänvisning till praxis enligt GTL och vad som gäller för civilprocessen enligt RB, att föremålet för processen utgörs av de olika delfrågor som ska avgöras vid bestämmandet av ett visst års taxering och att det föremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkande och de omständigheter som klaganden åberopar till stöd för yrkandet (prop. 1989/90:74 s. 370). Med omständigheter avses de sakförhållanden som utgör en väsentlig del när det gäller att bestämma frågans individualitet. Vidare uttalas att rättskraften hos ett avgörande av en förvaltningsdomstol inte ska sträcka sig längre än till den rättsföljd som varit i fråga i målet och att omständigheter som kunde ha åberopats med avseende på en rättsföljd prekluderas.

Uttalandena i prop. 1989/90:74 synes i första hand ta sikte på invändningar som lämnas under handläggningen hos domstol. När en invändning görs med anledning av att Skatteverket avser att höja en taxering och samtidigt påföra ett skattetillägg, föreligger inget överklagat beslut och inte heller kan det sägas finnas ett yrkande från någon klagande. Eftersom handläggningen av ett ärende hos Skatteverket är ett sakförfarande bör emellertid de principer som kommer att nämnas i det följande, som i första hand är kopplade till en processsituation, även vara vägledande för handläggningen hos Skatteverket.

Det är inte helt lätt att dra några mer långtgående slutsatser av det som sägs i prop. 1989/90:74. Att rättsföljden nämns som en faktor som har betydelse vid sakens avgränsning talar för Ekelöfs rättskraftsteori. Samtidigt sägs att åberopade omständigheter är av betydelse och det talar i viss mån för Olivecronas teori. Några slutsatser kan emellertid utläsas ur propositionen.

Årsbunden

Helt klart är att rättskraften är knuten till taxeringsåret. Det innebär att en kvittningsinvändning alltid är äkta om invändningen avser ett annat år än det som omfattas av Skatteverkets tilltänkta beslut alternativt det överklagade beslutet.

Knuten till skatteslag

Vidare torde det stå klart att rättskraften är begränsad till det skatteslag som är föremål för prövning. När det gäller skatteslag avses inte inkomstslag i inkomstskattelagen. Däremot avses t.ex. inkomstskatt, mervärdesskatt, socialavgifter m.m. Har t.ex. en domstol i ett inkomsttaxeringsmål

prövat om den skattskyldige bedrivit näringsverksamhet utgör domstolens ställningstagande härvidlag inte något hinder för Skatteverket att, i ett omprövningsärende rörande egenavgifter för samma år, pröva huruvida den skattskyldige bedrivit näringsverksamhet. Vad gäller kvittningsinvändningar torde det normalt inte uppkomma något problem i denna del.

Om Skatteverket avser att påföra en skattetilläggsgrundande inkomst vid taxeringen framstår det som följdriktigt att en invändning från den skattskyldige avseende annat skatteslag inte ska påverka underlaget för skattetillägg. I vissa speciella situationer kan dock frågan om sakens avgränsning kompliceras av och vara så nära knuten till beräkningen av den faktiska skatten att det, enligt Skatteverkets mening, får anses finnas ett begränsat utrymme för att göra en bedömning som skulle kunna ses som ett avsteg från den angivna principen. Om en skattskyldig exempelvis inte redovisar underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader men inte heller gör avdrag för pensionskostnaden vid taxeringen ska, enligt Skatteverkets uppfattning, skatteeffekten av det utlämnade avdragsyrkandet beaktas vid beräkningen av skattetilläggets storlek. Med andra ord ska den undanhållna särskilda löneskatten på pensionskostnaden vid beräkningen av skattetillägget reduceras med den minskade skatt som kostnadsavdraget medför.

Rättslig klassificering

En viktig princip är också att de omständigheter eller sakförhållanden som är relevanta för att individualisera saken normalt bör hållas isär från de rättsliga faktorerna. Med det avses att en ändrad rättslig klassificering eller en ny rättslig argumentation inte innebär att det uppkommer en ny sak (se nedan bl.a. RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 2004 ref. 144).

Rättsföljd

Uttalandet i prop. 1989/90:74 om att rättskraften hos ett avgörande av en förvaltningsdomstol inte ska sträcka sig längre än till den rättsföljd som varit fråga i målet, torde närmast ta sikte på den situationen att en domstol domskälsvis uttalar sig i vidare omfattning än vad som direkt är påkallat för avgörandet av den aktuella frågan. Uttalandet kan emellertid också ges den innebörden att en och samma rättsföljd inte kan bli föremål för mer än en prövning av domstolarna. Vidare torde av detta uttalande den slutsatsen kunna dras att ju mer allmänt utformade grunderna för en talan är desto vidare blir domens rättskraft och ju mer specificerade grunderna för en talan är desto snävare blir domens rättskraft. Detta innebär att saken kan bli mycket begränsad om det framställda yrkandet är

specificerat (se prop. 1989/90:74 s. 375 och 403 samt ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 224 ff.). Detta kan illustreras med följande exempel. En skattskyldig har i deklARATIONEN redovisat avyttring av en fastighet och därvid yrkat och medgivits avdrag för nybyggnadskostnader för en altan. Efter utredning framkommer att avdragsyrkandet är oriktigt. När Skatteverket överväger att vägra aktuellt avdrag och ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift, yrkar den skattskyldige kvittningsvis avdrag för förbättringsutgifter avseende ett kök. I detta läge torde det vara fråga om en äkta kvittningsinvändning. Om avdragsyrkandet i deklARATIONEN i stället varit mindre specificerat och t.ex. avsett ”förbättringskostnader avseende byggnad”, torde dock saken ha omfattat samtliga förbättringsutgifter.

Skönstaxering

Det som sagts ovan avser i första hand taxeringsärenden som berör en konkret inkomst- eller avdragspost. Ibland kan dock prövningen vara mindre avgränsad, t.ex. vid en skönstaxering, och det finns då enligt förarbetena till TL anledning att ta särskilda hänsyn vid bedömningen av sakens avgränsning. I denna del uttalas bl.a. att saken vid skönstaxering kan variera beroende på vilket underlag den bygger på (jfr prop. 1989/90:74 s. 376 ff.). Det innebär t.ex. att saken vid en skönstaxering på grund av en helt oredovisad näringsverksamhet utgörs av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattas. Detta leder till att invändningar som den skattskyldige gör mot en övervägd skönstaxering normalt kan betraktas som oäkta. Detta, åskådliggörs av rättsfallet RÅ 2002 ref. 46, vari domstolen tillämpat uttalandet i propositionen i en situation som avser mervärdesskatt som skulle redovisas i inkomstdeklARATIONEN. Rättsfallet berörs närmare nedan i avsnitt 6.5.3.4 under rubriken ”Mål enligt TL”. I ”Handledning för taxeringsförfarandet”, s. 227 ff. och 487 ff., finns en utförlig redogörelse för de principer som styr rättskraftens vidd vid olika typer av skönstaxeringssituationer.

6.5.3.4 Praxis

Allmänt

GTL

Vid en genomgång av RR:s praxis enligt GTL kan det först konstateras att dessa mål avser eftertaxering, skattetillägg och besvär i särskild ordning. I merparten av målen har den fråga som prövats varit om det allmännas företrädare kunnat åberopa ytterligare omständigheter till stöd för sin talan, dvs. om det förelegat ändring av talan hos domstolen. Endast undantagsvis

har mål handlat om kvittningsinvändningar och när så varit fallet har målen gällt situationer där den skattskyldige anfört besvär i särskild ordning varefter det allmännas företrädare framställt en kvittningsinvändning (enligt praxis kunde det allmänna i en sådan situation endast framställa oäkta kvittningsinvändningar). Om RR:s domar enligt GTL endast i begränsad omfattning kan sägas ge någon vägledning vad gäller sakens avgränsning rent generellt, är de slutsatser som kan dras av dessa domar om vad som gäller vid kvittningsinvändningar från den skattskyldige, än mer begränsade. Det kan likväl finnas skäl att i detta sammanhang beröra de rättsfall enligt GTL som allmänt ansetts vara särskilt betydelsefulla för rättsutvecklingen och i görligaste mån dra slutsatser av dessa med bäring just på kvittningssituationer.

TL

Under senare år har emellertid RR meddelat ett flertal domar enligt TL vari sakproblematiken varit föremål för bedömning. Vissa har avsett taleändringssituationer och andra har gällt kvittningsinvändningar från den skattskyldige. Dessa avgöranden har onekligen rätat ut en del frågetecken, även om de slutsatser som kan dras av RR:s domar inte i alla delar är självklara. Vidare är det så att vissa av taleändringsdomarna ger begränsad vägledning vid bedömning av sakens avgränsning vid kvittningsinvändningar. Utmärkande för de mål som meddelats enligt TL är dock att RR på ett tydligare sätt, än vad som var fallet i domarna enligt GTL, uttalat sig om vilka kriterier som tillämpats vid prövningen av saken. Inte desto mindre är det alljämt ofta en delikat uppgift att i det enskilda fallet bedöma hur en fråga ska avgränsas.

Mål enligt GTL

Vad först avser mål enligt GTL finns det anledning att redogöra för ett antal domar som RR i ett senare mål enligt TL (RÅ 2000 ref. 54; se nedan) lyft fram när praxis enligt GTL sammanfattats.

RÅ 1986 ref. 116

I RÅ 1986 ref. 116 hade länskattevärdet efter ansökan om eftertaxering eftertaxerat den skattskyldige för inkomster från vissa fastighetsöverlåtelse och beskattning skedde, i enlighet med taxeringsintendentens yrkande, såsom för realisationsvinst i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Därefter återkom det allmänna och yrkade i en ny ansökan om eftertaxering att samma inkomster i stället skulle beskattas såsom inkomst av rörelse (tomtrörelse). RR uttalade bl.a. följande.

Taxeringsintendenten har i sin nu förda talan som grund åberopat samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader vid försäljningen som han tidigare åberopat i länskatte-rätten. Vid sådant förhållande kan någon ny grund för eftertaxering inte anses ha framlagts efter länskatte-rättens lagakraftvunna beslut.

Denna dom överensstämmer med vad som kommer till uttryck i prop. 1989/90:74, s. 375, nämligen att en viktig princip som kan utläsas av praxis är att de omständigheter eller sakförhållanden som är relevanta för att individualisera en fråga, normalt bör hållas isär från de rättsliga faktorerna. Med det avses att en ändrad rättslig klassificering inte innebär att det uppkommer en ny sak. Detta mål gällde den rättsliga klassificeringen av ett antal fastighetsförsäljningar och det framstår därför som följdriktigt att domstolen fann att det var fråga om samma sak (se också RÅ 1977 Aa 61). Det kommer nedan att framgå att den princip som kommit till uttryck i denna dom återkommer i ett antal domar från RR. Att principen också har relevans vid kvittningsinvändningar framgår av det nedan berörda rättsfallet RÅ 2004 ref. 144. Rättsfallet illustrerar även svårigheterna med att kategoriskt hänföra det skatterättsliga sakbegreppet till Olivecronas eller Ekelöfs teori. I detta mål kan ju händelseförloppet sägas vara de genomförda försäljningarna samtidigt som rättsföljden kan sägas vara beskattning på grund av ett antal fastighetsförsäljningar. I ett fall som detta leder således de båda teorierna till samma avgränsning av saken.

RÅ 1988 ref. 155

I RÅ 1988 ref. 155 gjorde RR vissa uttalanden om hur saken ska avgränsas. En skattskyldig hade i avsaknad av deklaration beskattats efter skön för, förutom viss pension, inkomst av rörelse. Han yrkade i besvär i särskild ordning att inte bli taxerad för någon inkomst av rörelse. Taxeringsintendenten tillstyrkte yrkandet men yrkade kvittningsvis att inkomsten av tjänst skulle höjas med vissa belopp som den skattskyldige skulle ha erhållit i lön. Kvittningsyrkandet avvisades. RR yttrade bl.a. följande.

Länsrätten tog upp Lennart S:s talan som besvär i särskild ordning enligt 100 § 6) taxeringslagen. Vid sådant förhållande får det allmännas kvittningsvis framställda yrkande prövas endast om det avser samma sak som Lennart S:s talan. Huruvida så är fallet får avgöras med hänsyn till parternas yrkanden och de omständigheter de anfört till stöd för yrkandena. --- De sålunda lämnade uppgifterna kan tyda på att de tjänsteintäkter som Lennart S uppburit i själva verket erhållits på grund av arbete i den nystartade åkerirörelsen och att parternas talan i målet följaktligen avser samma sak. Att ett sådant samband skulle

föreligga mellan den av taxeringsnämnden beskattade rörelseinkomsten och ifrågavarande tjänsteinkomster har emellertid inte ens påståtts från det allmännas sida. Vid sådant förhållande kan det kvittningsvis framställda yrkandet inte prövas i målet.

RR uttalade i domen att det fanns skäl att tro att det som först betecknats som en rörelseintäkt egentligen var en tjänsteintäkt från rörelsen och att det i så fall varit samma sak. Detta uttalande ligger också i linje med vad som sagts tidigare om rättslig klassificering, eftersom det ju i så fall hade varit fråga om en klassificering av samma inkomstpost.

RÅ 1990 ref. 49 I

I RÅ 1990 ref. 49 I yrkade taxeringsintendenten i ansökan om eftertaxering att den skattskyldige skönsmässigt skulle beskattas för inkomst av rörelse i form av handel med konst, vilken endast till liten del redovisats i deklARATIONEN. I ansökan gjordes gällande att den skattskyldige var verklig ägare till en av annan person redovisad konsthandel som den skattskyldige dock själv hade bedrivit. I KR frånföll taxeringsintendenten detta påstående och hävdade i stället att den skattskyldige genomfört ifrågavarande transaktioner vid sidan av den av den andre personen redovisade konsthandeln. KR ansåg att det förelåg en ny grund och prövade därför inte denna. RR uttalade i denna del följande.

Till grund för yrkandet om eftertaxering har genomgående åberopats att Sture N underlåtit att redovisa inkomster genom handel med konst, vilka i avsaknad av räkenskapsunderlag fått uppskattas efter skön med utgångspunkt från vissa i revisionspromemorian angivna försäljningar och förmedlingsuppdrag. Det har således varit fråga om inkomstberäkning av en och samma verksamhet, oavsett hur denna betecknats. Det är även samma köp och försäljningstransaktioner som lagts till grund för inkomstberäkningen. Länskattemyndigheten har varit oförhindrad att till stöd för yrkandet om eftertaxering påstå att den av Sture N bedrivna verksamheten haft mindre omfattning eller annan rättslig karaktär än som tidigare angivits. Något byte av grund för eftertaxering kan inte anses ha skett härigenom.

Uttalandet om ”annan rättslig karaktär” liknar mycket det som uttalades i RÅ 1986 ref. 116. Alla dessa fall avser prövning av en och samma inkomst och händelseförloppet kan därför sägas överensstämma. Vidare blir konsekvensen av domarna att rättsföljden, nämligen beskattning eller inte beskattning av viss inkomst, i dessa fall inte kan bli föremål för återkommande processer.

RÅ 1990 ref. 49 II

RÅ 1990 ref. 49 II avser en situation där det allmänna först yrkade att den skattskyldige skulle vägras ett avdrag för

underskott av rörelse för att sedan i stället yrka att i rörelsen oredovisade intäkter skulle påföras. Taxeringsintendenten gjorde i ansökan om eftertaxering gällande att den skattskyldige (som var den andre personen som avses i RÅ 1990 ref. 49 I ovan) gjort avdrag för ett underskott av rörelse avseende handel med konst, trots att rörelsen bedrivits av en annan person. I KR frånföll det allmänna detta påstående och hävdade i stället, till stöd för beloppsmässigt oförändrade yrkanden, att något underskott inte skulle anses föreligga på grund av att det förelåg oredovisade intäkter eller att ett skönmässigt tillägg skulle ske motsvarande underskottet. RR uttalade i denna del följande.

På grund av det sätt på vilket taxeringsintendenten hade utformat sin talan i länsrätten kom processen i den instansen, så vitt nu är av intresse, uteslutande att röra frågan om Heimer D lämnat oriktig uppgift när han påstått att det varit han som bedrivit den aktuella rörelsen. Den ändring av talan som länskattemyndigheten gjorde i kammarrätten har inneburit att myndigheten i stället gjort gällande att de uppgifter som i deklARATIONEN lämnats om rörelsens resultat varit oriktiga. Vad nu sagts innebär, såsom kammarrätten funnit, att myndigheten bytt grund för talan om eftertaxering.

I detta mål gjordes i ansökan om eftertaxering gällande att avdrag för ett underskott inte skulle medges eftersom personen i fråga inte bedrivit någon verksamhet. Utgångspunkten i målet var således att det för den skattskyldige inte förelåg avdragsrätt för underskottet. Senare, när det visade sig att personen ifråga bedrivit verksamheten och att de i deklARATIONEN uppgivna kostnaderna i och för sig kunde godtas, gjorde det allmänna gällande att resultatet av verksamheten ändå skulle fastställas till +/- 0 kr, eftersom det förelåg oredovisade intäkter i verksamheten. Visserligen skulle detta leda fram till ett slutresultat som överensstämde med den ursprungliga ansökan. Detta till trots handlade den ursprungliga ansökan om att det redovisade underskottet inte skulle medges på grund av att den skattskyldige inte bedrev verksamheten, medan tillägget tillförde ett nytt moment, nämligen oredovisade intäkter. Denna situation skiljer sig typiskt sett inte från den situationen att Skatteverket avser att påföra en oredovisad inkomst i en näringsverksamhet, och ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift, varvid den skattskyldige kvittningsvis yrkar avdrag för ytterligare värdeminskning på inventarier. Att en sådan kvittningsinvändning är äkta framgår av prop. 1991/92:43 s. 75.

Mål enligt TL

RÅ 2000 ref. 50

Det första målet vari RR uttalade sig om sakens avgränsning enligt TL är RÅ 2000 ref. 50. Målet gällde främst taleändringsreglerna i 6 kap. TL men domstolen uttalade sig generellt om de principer som gäller enligt TL och det som sägs i domskälen i denna del hänför sig i huvudsak till vad som uttalades i prop. 1989/90:74. RR uttalade följande.

Taxeringsprocessen är fr.o.m. 1991 års taxering utformad som en sakprocess. För att avgöra om ett nytt yrkande i ett mål utgör ändring av talan är det nödvändigt för domstolen att klarlägga vad som är saken (frågan) i målet. Någon definition av sakbegreppet finns emellertid inte i TL. I den proposition som föregick TL anknöt departementschefen till det sakbegrepp som fanns i den del av skatteprocessen som redan tidigare var utformad som en sakprocess, innebärande att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han anger till stöd för yrkandet (prop. 1989/90:74 s. 370 f.).

Denna dom ger bl.a. uttryck för principen att ju mer specificerade grunderna för en talan är desto snävare blir processföremålet. Om en skattskyldig under inkomst av tjänst specificerat ett kostnadsavdrag (exempelvis kostnader för mobiltelefon) utgör en invändning avseende en annan kostnadspost (exempelvis kostnader för skyddskläder), med anledning av att Skatteverket överväger att vägra avdraget för kostnader för mobiltelefon, en äkta kvittningsinvändning.

RÅ 2000 ref. 54

Ett kanske än mer principiellt intressant avgörande av RR rörande sakens avgränsning enligt TL, som också är ett taleändringsmål, är RÅ 2000 ref. 54. Den skattskyldige hade förvärvat ett bolag samt en revers mot samma bolag, varefter han förde över sin advokatrörelse till bolaget. Med de vinster som sedan genererades i advokatrörelsen återbetalades reversfordran. SKM gjorde gällande att utbetalningen var att jämställa med utdelning som skulle beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. När målet var anhängigt hos RR åberopade RSV, som en alternativ grund för sitt bestridande av den skattskyldiges yrkande, lagen mot skatteflykt. Efter att RR bl.a. hänvisat till samma uttalande i prop. 1989/90:74 som RR hänvisat till i RÅ 2000 ref. 50, sammanfattades några mål avseende GTL (RÅ 1986 ref. 116, RÅ 1988 ref. 155 samt RÅ 1990 ref. 49 I och II) varefter RR uttalade följande.

Som framgår av det föregående har Regeringsrätten i den tidigare sakprocessen enligt GTL framför allt lagt vikt vid om det föreligger överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och

de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen. Prövningen enligt TL bör ha samma inriktning.

RR har således i denna dom ytterligare klargjort innebörden av sakbegreppet och det framgår uttryckligen att domstolens slutsats har sin grund i en analys av vad som gällde redan enligt den praxis som växt fram vid tillämpningen av GTL. RR fann sedan att *det händelseförlopp och de inkomstposter* som avsågs med yrkandet om tillämpning av lagen mot skatteflykt överensstämde med dem som varit föremål för underinstansernas bedömning och att de särskilda rekvisiten i lagen mot skatteflykt som tillkom inte kunde anses innebära att saken ändrades. Att den alternativt åberopade grunden för det allmännas bestridande av den skattskyldiges talan ändå avvisades av RR hade sin grund i 37 § FPL. I den paragrafen stadgas nämligen att i mål, vari prövningstillstånd krävs, får omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i RR, beaktas endast om det föreligger särskilda skäl.

I detta mål gjordes från det allmänna gällande att en viss bestämd utbetalning skulle beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. Den alternativa grunden som RSV åberopade, nämligen lagen mot skatteflykt, skulle vid ett bifall från domstolen föranleda en beskattning av samma utbetalning enligt 3 § 12 mom. SIL. Målet har likheter med bl.a. RÅ 1986 ref. 116 eftersom det är fråga om hur beskattning ska ske av en specifik utbetalning. Det kan dock tilläggas att två regeringsråd var skiljaktiga. Om deras synsätt hade vunnit genomslag hade konsekvensen blivit att det varit möjligt att föra flera processer om samma rättsföljd, nämligen beskattning med anledning av den aktuella utbetalningen.

RÅ 2001 ref. 20

RÅ 2001 ref. 20 är det första avgörandet av RR rörande sakens avgränsning enligt TL som avser en kvittningsinvändning från den skattskyldige. Den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift i sin deklaration genom att inte redovisa en vinst vid aktieavyttring. Eftersom det även fanns oredovisade aktieavyttringar, som hade medfört förlust, yrkade den skattskyldige att underlaget för skattetillägg till följd därav skulle minskas. RR uttalade bl.a. följande.

I förarbetena har framhållits att en fråga normalt identifieras med hjälp av det yrkande som framställts och de omständigheter som åberopats till stöd för yrkandet (a. prop. s. 369–370). För att åberopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang (jfr Almgren-Leidhammar, Skatteförandet, s. 6:19:4–5

med hänvisningar). Vad beträffar värdepappersförsäljningar finns det normalt fog för att se varje försäljning – eller snarare beräkningen av försäljningens resultat och den skattemässiga behandlingen av detta – som en särskild fråga.

Av RR:s skrivning framgår tydligt att RR lagt vikt vid händelseförloppet och den slutsats som kan dras av domen är att olika avyttringar i princip är olika händelseförlopp. Att RR använder uttrycket ”normalt fog för” antyder dock att bedömningen i vissa fall kan bli den motsatta. Detta skulle förmodligen kunna bli aktuellt om två avyttringar av någon anledning är mycket nära sammanknippade med varandra.

I detta mål var det fråga om helt oredovisade avyttringar. Hade den skattskyldiges kvittningsinvändning avsett t.ex. en försäljningskostnad som uppkommit som en följd av avyttringen, hade denna varit att betrakta som en oäkta kvittningsinvändning; jfr vad RR uttalar om *beräkningen av försäljningens resultat*.

Befrielse

Kvittningsförbudet i nu beskrivna situationer kan leda till obilliga resultat. Det kan därför bli aktuellt att i sådana situationer medge hel eller delvis befrielse från skattetillägget (jfr avsnitt 9.4.2 vid kantrubriken ” – aktier”).

RÅ 2002 ref. 46

Även i RÅ 2002 ref. 46 var det fråga om en kvittningsinvändning. Den skattskyldige hade felaktigt helt underlåtit att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. SKM:s inställning var att skattetillägg skulle beräknas enbart på den utgående skatten medan den skattskyldige gjorde gällande att underlaget för skattetillägget skulle minskas med den oredovisade ingående skatten. RR uttalade följande.

I förarbetena till TL har uttalats att en fråga normalt identifieras med hjälp av det yrkande som framställts och de omständigheter som åberopats till stöd för yrkandet (a. prop. s. 369–370). För att åberopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang (jfr Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:19:3–4 TL med hänvisningar). Vad gäller skönstaxering sägs i förarbetena att processföremålet utgörs av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattas (a. prop. s. 377). I sådant fall utgörs underlaget för skattetillägg normalt av den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle påförts honom (jfr 5 kap. 2 § TL). – I detta mål avser de oriktiga uppgifterna inte någon enskild mervärdesskattepost. I deklarationen har uppgifter saknats om all utgående och ingående mervärdesskatt under redovisningsperioden, men som tidigare nämnts har de av E.D. i efterhand lämnade uppgifterna godtagits av skattemyndigheten.

I ett sådant fall får redovisningen av mervärdesskatt ses som en och samma fråga. Underlaget för skattetillägget skall därför som underinstanserna funnit utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

RR betonar i sina domskäl att det inte varit fråga om någon enskild post utan om helt oredovisad mervärdesskatt och domstolen har gjort en jämförelse med vad som i prop. 1989/90:74 sagts angående saken vid helt oredovisad näringsverksamhet vid taxeringen. Saken blev således mycket vid i detta fall.

RÅ 2003 ref. 15

I RÅ 2003 ref. 15 hade en företagsledare i ett fåmansbolag beskattats enligt de s.k. stoppreglerna på grund av att hans bolag förvärvat en tavla för företagsledarens privata bruk. Ett senare år överlät bolaget tavlan till företagsledaren och bolaget redovisade då en förlust. Eftersom tavelaffären varit föremål för beskattning enligt stoppreglerna, vägrades avdraget i bolaget (2 § 13 mom. SIL). Både företagsledaren och bolaget överklagade SKM:s beslut. Under handläggningen av bolagets överklagande i KR avgjorde samma KR skattefrågan avseende företagsledaren. Domstolen fann att det inte visats (det var i denna process fråga om eftertaxering) att tavlan anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk. KR fann således att stoppreglerna inte kunde tillämpas. Detta innebar i sin tur att den grund som SKM åberopat för att vägra bolaget avdraget inte längre var hållbar. SKM åberopade då att bolaget inte kunnat visa att det uppstått någon förlust vid försäljning av tavlan (denna process gällde inte eftertaxering). KR fann att SKM ändrat sin talan. RSV överklagade taxeringen och gjorde gällande att det inte var fråga om ändring av talan. RR uttalade bl.a. följande.

Målet i Regeringsrätten gäller om skattemyndigheten, som kammarrätten funnit, genom att i processen hos kammarrätten byta grund till stöd för sin uppfattning att bolaget skall förvägras det yrkade avdraget för realisationsförlust i samband med tavelförsäljningen hänfört sig till en sak som inte tidigare varit föremål för dess egen och länsrättens bedömning.

Enligt Regeringsrättens mening är så inte fallet. Den tvistiga frågan eller saken avser de skattemässiga konsekvenserna – i avdragshänseende – för bolaget av dess mellanhavanden med företagsledaren vad gäller det aktuella konstverket. Bolaget anser att det vid inkomsttaxeringen är berättigat till avdrag för realisationsförlust som uppkommer i samband med transaktionen, medan skattemyndigheten hävdar motsatsen. Den omständigheten att skattemyndigheten ursprungligen åberopat att konstverket inte införskaffats för bolagets verksamhet utan för företagsledarens

privata bruk, för att därefter – sedan kammarrätten i mål om eftertaxering av företagsledaren härvidlag uttalat sig i annan riktning – i kammarrätten i stället hävda att någon verklig förlust inte uppkommit vid avyttringen av verket, förändrar inte saken som den nyss angetts. Att grunden var ny hindrade därför inte att den kunde bli föremål för kammarrättens prövning.

Även om RR i detta mål inte direkt hänvisar till att händelseförloppet utgör en viktig del vid prövningen av vad som utgör saken markerar RR att saken i målet rör ett händelseförlopp, nämligen mellanhavandet mellan företagsledaren och bolaget vad gäller det aktuella konstverket. Det nya som tillkom var endast en alternativ rättslig bedömning. Konsekvensen blir att det, efter en laga kraftvunnen dom, inte är möjligt att få avdragsrätten för förlusten prövad i en ny process.

RÅ 2004 ref. 144

Nästa avgörande i RR som rör frågeställningen om det förelåg en äkta eller oäkta kvittningsinvändning är RÅ 2004 ref. 144. Den skattskyldige hade till sin arbetsgivare avyttrat en bostadsrätt för 650 000 kr och redovisat försäljningen under inkomstslaget kapital. Efter utredning visade det sig att marknadsvärdet vid försäljningstidpunkten uppgick till ett lägre belopp och att mellanskillnaden om 260 000 kr skulle beskattas som lön i inkomstslaget tjänst. Genom att viss del av försäljningssumman hänfördes till inkomstslaget tjänst, bortföll motsvarande belopp som redovisats i inkomstslaget kapital. Fråga uppkom om skattetillägget skulle beräknas på hela den tillkommande skatten i inkomstslaget tjänst eller om det vid skattetilläggsberäkningen skulle tas hänsyn till den skatt som bortföll i inkomstslaget kapital. RR uttalade bl.a. följande.

Vad som i skatteprocessen bör utgöra samma fråga har varit föremål för Regeringsrättens behandling i bl.a. rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15. Av de nämnda rättsfallen framgår att för att åberopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang. Enligt Regeringsrättens mening är höjningen av H.N:s inkomst av tjänst och de konsekvensändringar detta medfört för honom genom att deklarerad realisationsvinst justerats så att i stället en avdragsgill realisationsförlust uppkommit hänförliga till en och samma fråga, nämligen frågan om hur den försäljningslikvid som erhållits vid avyttring av bostadsrätten skulle beskattas.

Vid detta förhållande skall förändringarna i skatteuttaget beträffande H.N. vad gäller skatten på kapital och medgiven skattereduktion räknas honom tillgodo vid beräkningen av skattetillägget. Underlaget för skattetillägget skall därför bestämmas med beaktande av den sammantagna förändringen av det skatteuttag som för H.N:s del blir följden av rättelsen av den oriktiga uppgiften.

RR har i detta mål gjort en prövning av sakens avgränsning för att kunna konstatera om 5 kap. 2 a § TL, dvs. föregångaren till 5 kap. 7 § TL, var tillämplig eller ej. Därmed måste domstolen också ha ansett att det i och för sig förelegat en sådan invändning som avses i nämnda paragraf, trots att det i ett fall som detta inte kan anses krävas någon uttrycklig invändning för att underlaget för skattetillägg ska påverkas. RR hänvisar åter till betydelsen av att åberopade omständigheter kan hänföras till samma händelseförlopp eller saksammanhang och avgränsar saken till att avse frågan om hur försäljningslikviden som erhållits vid avyttring av bostadsrätten skulle beskattas. Detta resonemang påminner mycket om det som sägs om de rättsliga faktorerna i prop. 1989/90:74, s. 375, liksom om det som sägs i bl.a. RÅ 1986 ref. 116, vari en ändrad rättslig klassificering inte ansågs innebära att det uppkom en ny sak.

RÅ 2005 ref. 7

Även i RÅ 2005 ref. 7 var det fråga om en kvittningsinvändning. Den skattskyldige, ett aktiebolag, hade underlåtit att i deklarationen återföra en vid beskattningen inte avdragsgill nedskrivning om 16 milj. kr avseende aktier i ett dotterbolag. Samtidigt hade bolaget i sin redovisning redovisat en intäkt om 16 milj. kr avseende utdelning från samma dotterbolag. Bolaget hade emellertid inte i deklarationen redovisat utdelningen som en skattefri intäkt, trots att förutsättningar för skattefrihet var för handen. Trots att taxeringen efter dessa båda justeringar lämnades beloppsmässigt oförändrad, påfördes skattetillägg, eftersom bolaget, genom att inte återföra nedskrivningen av aktierna, ansågs ha lämnat en oriktig uppgift. Fråga uppkom om underlaget för skattetillägg skulle bestämmas med beaktande av kvittningsinvändningen, innebärande att ett belopp motsvarande utdelningen från dotterföretaget skulle minska underlaget för skattetillägg. RR uttalade i denna del följande.

Avgörande för Regeringsrättens ställningstagande är om intäkten i form av utdelning har sådant samband med nedskrivningen av värdet på anläggningstillgångarna att prövningen kommer att avse en och samma fråga enligt 5 kap. 2 a § TL.

Begreppet fråga (och det i förarbetena synonymt använda ordet "sak", se t.ex. prop. 1989/90:74 s. 371 och 374) har inte definierats i TL. I förarbetena har framhållits att en fråga normalt identifieras med hjälp av det yrkande som framställts och de omständigheter som åberopats till stöd för yrkandet (a. prop. s. 369 f., jfr RÅ 2001 ref. 20). Vad som i skatteprocessen bör utgöra samma fråga har varit föremål för Regeringsrättens behandling i bl.a. rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15

samt Regeringsrättens dom den 29 december 2004 i mål nr 4243–4244-02 (anm: RÅ 2004 ref. 144). Av dessa fall framgår att det i princip krävs att återopade omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang.

En nedskrivning av värdet på aktier i ett dotterföretag kan, såsom Skatteverket påpekat, ha flera orsaker. Exempelvis kan den löpande driften i dotterföretaget ha gått med förlust eller kan dotterföretaget ha tömts på medel genom aktieutdelning eller ha lämnat skattemässigt avdragsgilla koncernbidrag. Avgörande vid bestämmandet av nedskrivningens storlek är aktiernas värde vid räkenskapsårets utgång. Härav följer att det är värdeutvecklingen fram till denna tidpunkt och inte någon enstaka transaktion i sig, t.ex. i form av en aktieutdelning, som utgör det för yrkandet om nedskrivning av värdet på aktierna relevanta händelseförloppet. Nedskrivningen av värdet på aktierna resp. intäkten i form av utdelning är därför att se som två olika frågor i nu aktuellt hänseende. Någon rätt till kvittning föreligger därmed inte.

RR har i domen inte ansett att det förelegat ett tillräckligt samband mellan nedskrivningen och utdelningen för att transaktionerna skulle kunna ingå i samma händelseförlopp. Ett bärande skäl har varit att det inte föreligger någon direkt koppling mellan en nedskrivning av aktier och en mottagen utdelning. Domen får anses ge vid handen att RR uppställer höga krav på samband mellan en övervägd höjning och en skattskyldigs invändning för att det ska vara fråga om en oäkta kvittningsinvändning. Detta resonemang torde kunna föras rent allmänt när en skattskyldig inkommer med en invändning om kostnadsavdrag med anledning av att Skatteverket avser att påföra en skattetilläggsgrundande intäkt.

Med hänsyn till omständigheterna i målet fann RR att ett skattetillägg av den aktuella storleksordningen inte stod i rimlig proportion till den försummelse som bolaget gjort sig skyldig till. Enligt RR var det därför uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Rättsfallet berörs också i avsnitt 9.4.2 ur ett befrielseperspektiv.

RÅ 2005 ref. 77

I ett mål om taleändring, RÅ 2005 ref. 77, prövade RR om en av SKM hos KR återopad ny grund kunde tas upp till prövning. Målet gällde ett aktiebolag som redovisat stora underskott hänförliga till ett av aktiebolaget ägt kommanditbolag. SKM:s grund för sitt beslut och för bestridandet av aktiebolagets yrkande under handläggningen hos LR hänförde sig till att aktiebolaget i sin egenskap av kommanditdelägare endast kunde medges avdrag motsvarande belopp aktiebolaget satt in eller åtagit sig att sätta in i kommanditbolaget. Hos KR återopade SKM att de inventarier, som genom värdeminsk-

ningsavdrag genererat underskottet i kommanditbolaget, inte ägdes av kommanditbolaget. KR fann att detta återopande utgjorde ändring av talan. RR uttalade bl.a. följande.

Vad som i skatteprocessen avses med begreppet samma fråga har varit föremål för behandling i bl.a. rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15. Vid bedömandet av om införandet av en ny omständighet utgör en tillåten taleändring har i praxis framför allt lagts vikt vid om den ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang och avser samma inkomster eller utgifter.

Den först i kammarrätten återopade grunden hänför sig inte till ABASV:s dispositioner utan till transaktioner som Grimsey företagit och som påverkat storleken av det underskott som Grimsey redovisat. Ett kommanditbolag är inte skattskyldigt, utan resultatet av ett kommanditbolags verksamhet beskattas hos delägarna. Det underskott för vilket ABASV yrkat avdrag har visserligen i allt väsentligt sin grund i de värdeminskingsavdrag Grimsey gjort. Detta innebär emellertid inte att frågan i en process som avser ABASV:s rätt till avdrag för del i underskott även omfattar förutsättningarna för Grimseys värdeminskingsavdrag. Vad nu sagts medför, såsom kammarrätten funnit, att den grund som skattemyndigheten återopat till stöd för sitt yrkande att ABASV skall vägras avdrag för sin andel av Grimseys underskott inneburit en otillåten taleändring.

I detta mål har RR gjort en åtskillnad mellan rättshandlingar som gjorts å ena sidan av aktiebolaget och å andra sidan av kommanditbolaget. Detta fall kan jämföras med en situation där aktiebolaget av Skatteverket vägrats avdrag för ett underskott från ett kommanditbolag i så mån att två specifika kostnadsposter i kommanditbolaget inte ansetts avdragsgilla. Om aktiebolaget efter att en lagakraftvunnen dom föreligger, vari endast den ena kostnadsposten prövats, i en begäran om omprövning yrkar avdrag och vill ha den andra kostnadsposten prövad, ligger det nära till hands att bedöma det nya yrkandet som en ny sak. I det nu avgjorda målet har dock RR funnit att det föreligger två sakfrågor trots att aktuellt underskott avser en och samma avdragspost, nämligen ett underskott som genererats av värdeminskingsavdrag för vissa specifika inventarier. RR har uppenbarligen i detta fall ansett att det är möjligt att få en och samma delägars avdragsrätt prövad vid flera processer, trots att underskottet i båda målen skulle avse en och samma avdragspost i kommanditbolaget.

6.5.3.5 Sammanfattning

Äkta och oäkta kvittningsinvändning

En äkta kvittningsinvändning är en invändning som avser en *annan fråga* än den som ligger till grund för en skattetilläggsgrundande höjning medan en oäkta kvittningsinvändning avser *samma fråga* som den som ligger till grund för en höjning. Av praxis och förarbeten framgår ett antal principer som ger vägledning vid bedömningen av om en invändning ska anses vara äkta eller oäkta.

Koppling till taxeringsår och skatteslag

Det kan inledningsvis konstateras att rättskraften dels är årsbunden, dels är knuten till det aktuella skatteslaget. Om Skatteverket avser att höja en skattskyldigs taxering, och därvid påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift, kan den skattskyldige t.ex. invända att han har rätt till avdrag för en kostnad ett annat år eller att han, med anledning av det tilltänkta taxeringsbeslutet, har rätt till ett avdrag vid mervärdesbeskattningen. Sådana invändningar är i princip av den naturen att underlaget för skattetillägg inte ska påverkas. I vissa speciella situationer kan emellertid frågan om sakens avgränsning kompliceras av och vara så nära knuten till beräkningen av den faktiska skatten att det, enligt Skatteverkets mening, får anses finnas ett begränsat utrymme för att göra en bedömning som skulle kunna ses som ett avsteg från den angivna principen.

Invändning påverkar skatten först kommande år

I vissa andra situationer är avgränsningen mellan äkta och oäkta kvittningsinvändningar så klar att någon prövning inte behöver göras i det enskilda fallet. Det har i det föregående (avsnitt 6.5.1.1) sagts att lagstiftaren valt att dela in de äkta kvittningsinvändningarna i två grupper, nämligen invändningar som går ut på att skatten ska påverkas först under kommande taxeringsår eller redovisningsperiod och invändningar som i övrigt gäller en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget samt att det redan av lagtextens lydelse framgår att den förstnämnda typen av invändningar alltid utgör äkta kvittningsinvändningar.

Denna typ av invändningar kan åberopas med anledning av skattetilläggsgrundande höjningar i inkomstslaget näringsverksamhet. Som exempel kan nämnas yrkanden om avdrag för avsättning till periodiseringsfond (30 kap. IL) och expansionsfond (34 kap. IL). Avdrag för avsättning till periodiseringsfond ska ju återföras till beskattning ett senare år. När avdrag för avsättning till expansionsfond medges betalar visserligen den skattskyldige en expansionsfondsskatt,

men denna skatt återbetalas när avdraget återförs till beskattning ett senare år.

Även i inkomstslaget kapital förekommer invändningar som går ut på att skatten påverkas först under kommande taxeringsår. Den vanligast förekommande är yrkande om uppskovsavdrag enligt 47 kap. IL.

Övriga situationer

I de fall som nämnts ovan är gränsdragningen mellan en äkta och oäkta kvittningsinvändning okomplicerad. I övriga fall, som har det gemensamt att invändningen tar sikte på det skatteslag och det taxeringsår som den övervägda skatte-tillägggrundande höjningen avser, uppkommer ofta svårigheter vid bedömningen av sakens avgränsning och det är i dessa fall vägledning måste hämtas från RR:s praxis och uttalanden i förarbeten. Av RR:s avgöranden framgår tydligt att RR lagt särskild vikt vid om det föreligger överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen.

En säker slutsats som kan dras av både praxis och förarbeten är att de omständigheter eller sakförhållanden som är relevanta för att individualisera en fråga normalt bör hållas isär från de rättsliga faktorerna. Med det avses att en ändrad rättslig klassificering eller en ny rättslig argumentation inte innebär att det uppkommer en ny sak. Detta synsätt kommer bl.a. till uttryck i taleändringsmålet RÅ 1986 ref. 116, som avsåg rättslig klassificering av ett antal fastighetsförsäljningar. Denna princip framgår också av RÅ 2004 ref. 144, som var ett mål avseende en invändning enligt 5 kap. 2 a § TL, dvs. föregångaren till 5 kap. 7 § TL. I det målet, som gällde om en viss del av en försäljningslikvid skulle beskattas i inkomstlagen tjänst eller kapital, fann RR att frågan avsåg hur försäljningslikviden som erhållits vid avyttring av bostadsrätten skulle beskattas.

En princip som torde kunna utläsas av praxis är att RR synes utgå ifrån att en inkomst- eller utgiftspost som huvudregel inte ska kunna bli föremål för upprepade processer (se bl.a. RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 2003 ref. 15). Att denna huvudregel inte är undantagslös framgår dock av RÅ 2005 ref. 77.

När Skatteverket överväger en skattetillägggrundande höjning, t.ex. genom att vägra ett avdrag eller genom att påföra en inkomst, uppkommer ofta bedömningsproblem när den skattskyldige invänder att det föreligger avdragsrätt för en utgiftspost eller att en inkomstpost felaktigt redovisats i deklarationen. RR får i sådana situationer anses ha intagit ett

synsätt enligt vilket det satts upp höga krav för att t.ex. en avdragspost ska anses så nära knuten till en intäktspost att de kan anses hänförliga till samma fråga. Detta kommer inte minst till uttryck i RÅ 2001 ref. 20 och RÅ 2005 ref. 7.

Bedömningen av om sambandet är tillräckligt starkt är i många fall svår att göra. Det bör i denna del noteras att det rent allmänt gäller att ju mer specificerade grunderna för en talan är desto snävare blir processföremålet. Detta kan illustreras med följande exempel. En skattskyldig har i deklarationen redovisat avyttring av en fastighet och därvid yrkat och medgivits avdrag för nybyggnadskostnader för en altan. Efter utredning framkommer att avdragsyrkandet är oriktigt. När Skatteverket överväger att vägra aktuellt avdrag och ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift, yrkar den skattskyldige kvittningsvis avdrag för förbättringsutgifter avseende ett kök. I detta läge torde det vara fråga om en äkta kvittningsinvändning. Om avdragsyrkandet i deklarationen i stället varit mindre specificerat och t.ex. avsett ”förbättringskostnader avseende byggnad”, torde dock saken ha omfattat samtliga förbättringsutgifter (jfr RÅ 2000 ref. 50).

Som exempel på äkta kvittningsinvändningar kan även nämnas yrkande om räntefördelning eller yrkande om s.k. balanspostkvittning enligt 14 kap. 6 § IL med anledning av en övervägd skattetilläggsgrundande höjning i inkomstslaget näringsverksamhet. Vidare kan som ett sådant exempel nämnas yrkande om värdeminskningens avdrag med anledning av att Skatteverket avser att beskatta en oredovisad intäkt, och därvid påföra skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Om ett specifikt ärende däremot handlar om hur inventarier ska kostnadsföras, varvid Skatteverket exempelvis avser att vägra direktavdrag för inventarier men samtidigt medge avdrag för värdeminskning, utgör avdraget för värdeminskning en oäkta kvittningsinvändning.

Yrkande om avdrag för avsättning till egenavgifter enligt 16 kap. 29–31 §§ IL, med anledning av en höjning i inkomstslaget näringsverksamhet, utgör en oäkta kvittningsinvändning. Om således beskattning sker av en oredovisad intäkt om 100 påförs skattetillägg på ett underlag om 75 (100 - 25). Om beskattning sker av oredovisade inkomster torde också oredovisade kostnader som har direkt samband med inkomsterna, t.ex. kostnader för s.k. svarta löner, utgöra en oäkta kvittningsinvändning. Slutligen kan som exempel på en oäkta kvittningsinvändning nämnas det fallet att en skatt-

skyldig underlåtit att redovisa underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader samtidigt som han inte yrkat avdrag för pensionskostnaderna vid taxeringen. Det är i ett sådant fall visserligen fråga om olika skatteslag men enligt Skatteverkets mening bör det faktiska skattetillägget beräknas på den skattemässiga skillnaden.

Det ovan sagda avser i huvudsak enskilda inkomst- och utgiftsposter. Bedömningen blir en annan då fråga är om sköns-taxering (jfr ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 227 ff. och 487 ff.).

6.5.3.6 Särskilt om räntefördelning och expansionsfond

Som sagts ovan utgör yrkande om räntefördelning eller avdrag för avsättning till expansionsfond äkta kvittningsinvändningar. Exempelvis utgör en oredovisad intäkt en fråga medan ett yrkande om räntefördelning utgör en annan fråga. Som kommer att framgå av avsnitt 6.6 beräknas skattetillägg på den skatt som undanhållits i näringsverksamheten när en skattskyldig, med anledning av en övervägd skattetilläggsgrundande höjning i inkomstslaget näringsverksamhet, yrkat räntefördelning eller avdrag för avsättning till expansionsfond, trots att den skattskyldige samtidigt beskattas i inkomstslaget kapital eller påförs expansionsfondsskatt.

Den ovan angivna situationen bör hållas isär från situationer då t.ex. frågan endast avser yrkande om avsättning till expansionsfond. Om en skattskyldig vid taxeringen har yrkat avdrag för avsättning till expansionsfond med för högt belopp, t.ex. på grund av att det s.k. kapitalunderlaget beräknats till ett felaktigt belopp, har felet inneburit dels att näringsverksamheten redovisats med för lågt belopp, dels att expansionsfondsskatt betalats med för högt belopp. I ett fall som detta bör skattetillägget beräknas på den sammantagna skatteeffekten, dvs. hänsyn ska tas till den för höga expansionsfondsskatten. Motsvarande synsätt bör gälla om en skattskyldig vid taxeringen underlåter att återföra ett avdrag för avsättning till expansionsfond, exempelvis på grund av en felaktig beräkning av det s.k. kapitalunderlaget. Eftersom detta fel inneburit dels en för lågt redovisad inkomst av näringsverksamhet, dels att den skattskyldige inte medgetts någon återbetalning av expansionsfondsskatt som han annars haft rätt till, bör även i detta fall skattetillägget beräknas på den sammantagna skatteeffekten.

6.6 Beräkning av underlag för skattetillägg

6.6.1 Allmänt

Skattetillägg ska beräknas på den skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits och på mervärdesskatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige (5 kap. 4 § TL) liksom på underskott som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet (5 kap. 6 § TL). Vid skönstaxering beräknas skattetillägget på den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom (5 kap. 5 § TL). Har den skattskyldige inte framställt någon invändning mot Skatteverkets tillänkta skattetilläggsgrundande höjning aktualiseras över huvud taget inte någon tillämpning av 5 kap. 7 § TL. I ett sådant fall bestäms underlaget för skattetillägg uteslutande med ledning av 5 kap. 4–6 §§ TL. Detsamma gäller om den skattskyldige framställt en invändning som inte till någon del godtas av Skatteverket. I enlighet med vad som sagts ovan aktualiseras emellertid inte heller alltid en tillämpning av 5 kap. 7 § TL även om den skattskyldige framställer en invändning, som helt eller delvis godtas av Skatteverket. Så är fallet om den skattskyldiges invändning är en s.k. oäkta kvittningsinvändning. En sådan invändning ska ju direkt påverka själva underlaget för skattetillägg i sänkande riktning.

Av det nu sagda kan motsatsvis den slutsatsen dras att det enbart är aktuellt att tillämpa 5 kap. 7 § TL i sådana fall då den skattskyldiges invändning är en s.k. äkta kvittningsinvändning och invändningen helt eller delvis godtas av Skatteverket.

Av det som sägs i avsnitt 6.2 framgår att Skatteverket anser att 5 kap. 7 § TL bör ges den innebörden att det är det skattetilläggsgrundande beloppet (underlaget) som sådant som inte ska påverkas av invändningar. Däremot är det verkets uppfattning att en invändning ändå kan komma att påverka det faktiska uttaget av skattetillägg genom att taxeringshöjningen begränsas på grund av invändningen, vilket i sin tur medför att underlaget för skattetillägget hamnar i ett lägre inkomstskikt jämfört med om någon invändning inte gjorts. När så blir fallet beräknas skattetillägget på den faktiska skatten i det aktuella lägre inkomstskiktet. Det är mot denna bakgrund frågan om s.k. rätträkning aktualiseras.

6.6.2 Rätträkningsmodellen

Rätträkning; vad avses?

Även om 5 kap. 7 § TL ska tillämpas i ett enskilt fall sker beräkningen av skattetillägget enligt 5 kap. 4 eller 5 § TL (på skattebortfallet) och enligt 5 kap. 6 § TL (på minskat underskott). För att beräkna detta skattebortfall eller denna underskottsminskning måste, enligt Skatteverkets mening, deklARATIONEN först rätträknas. Med rätträkning menas att tekniska rättelser av t.ex. summerings- och överföringsfel görs och att avdrag (äkta kvittningsinvändningar), som rent faktiskt hade kunnat göras i den ursprungliga deklARATIONEN, tillgodoräknas. Även självrättelser inryms i begreppet rätträkning. Metoden som sådan berördes redan i SOU 1977:6, s. 181 f., prop. 1977/78:136, s. 198 f. och i SkU 1977/78:50, s. 52 f.

Syftet med rätträkning

En av de bakomliggande tankarna med rätträkningsmodellen är att ett skattetilläggs storlek inte ska påverkas av när Skatteverket upptäcker den oriktiga uppgiften eller av i vilken ordning Skatteverket fattar beslut. Denna princip sätts på pränt i prop. 1991/92:43 (s. 72) genom följande uttalande.

Den långa omprövningsperioden aktualiserar vidare frågan om en kvittningsinvändning måste prövas samtidigt med den skattetilläggsgrundande höjningen för att påverka skattetillägget. Det finns knappast några rationella skäl för att låta tidpunkten för nedsättningsyrkandet vara avgörande för om skattetillägget skall påverkas av en sänkt taxering. I princip borde även en nedsättning av taxeringarna som skett tidigare påverka ett senare påfört skattetillägg.

Görs inte en rätträkning kan inte alltid denna princip upprätthållas, vilket i sin tur kan leda till inkonsekventa resultat. Detta kan illustreras med följande något schabloniserade exempel.

Exempel 1

Y är åsatt taxering för inkomst av tjänst med 300 000 kr. I exemplet antas att den s.k. brytpunkten för statlig inkomstskatt ligger just vid 300 000 kr, att den kommunala skatten uppgår till 30 % och att den nu aktuella statliga skatten uppgår till 20 %. Skatteverket konstaterar att Y lämnat en oriktig uppgift om 100 000 kr och överväger att påföra denna inkomst och att påföra skattetillägg med 40 % på ett underlag om 100 000 kr. Y vitsordar att han utelämnat beloppet i deklARATIONEN men gör den invändningen att han glömt att i deklARATIONEN göra avdrag för en kostnad om 100 000 kr, vilken kostnad han nu yrkar avdrag för. Denna kostnad rör inte den sakfråga som föranleder höjningen. Skatteverket konstaterar att kostnadsavdraget är berättigat och att Y kunnat

göra det avdraget redan i deklarationen. Görs inte en rätträkning i nu aktuell situation blir resultatet, med beaktande av kvittningsförbudet i 5 kap. 7 § TL, att skattetillägget beräknas på en fiktiv skatt i skiktet 300 000–400 000 kr. Med skattetillägg på fiktiv skatt avses alltså att skattetillägget kommer att beräknas på skatt i ett inkomstskikt som är högre än den till 300 000 kr beslutade taxeringen. Med givna förutsättningar kommer då skattetillägget som sådant att uppgå till 20 000 kr ($40\% \times 50\% \times 100\,000$ kr). Om rätträkning görs, innebärande att Y först tillgodoräknas de avdrag han kunnat göra redan i deklarationen, blir resultatet ett skattetillägg på 12 000 kr ($40\% \times 30\% \times 100\,000$ kr), eftersom den skattetilläggsgrundande höjningen då kommer att ligga i skiktet 200 000–300 000 kr och således under brytpunkten för statlig skatt. Detta resultat blir identiskt med det resultat som skulle ha uppkommit om Y, innan Skatteverket aktualiserade höjningen, begärt omprövning med återopande av den berörda kostnadsposten och fått sin taxering sänkt till 200 000 kr. Med andra ord neutraliserar rätträkningen resultatet så att skattetillägget uppgår till samma belopp oberoende av när invändningen görs.

Ibland kan en rätträkning leda till ett underskott av näringsverksamhet eller tjänst och det blir då aktuellt att beräkna skattetillägget enligt 5 kap. 6 § TL, där det sägs att med undanhållen skatt jämföras en fjärdedel av minskat underskott av tjänst eller näringsverksamhet. I vissa fall kan det efter en rätträkning bli aktuellt att ta ut skattetillägg både på ett underskott och ett överskott. Följande exempel åskådliggör detta.

Exempel 2

A redovisar inkomst av näringsverksamhet med 7 500 kr (10 000 - egenavgifter 2 500). Vid utredning framkommer att A inte redovisat en intäkt om 45 000 kr. Skatteverket överväger att taxera A för den oredovisade intäkten och att ta ut skattetillägg. Därefter inkommer A med ett yrkande om avdrag för kostnader med 15 000 kr som hade kunnat framställas redan i den lämnade deklarationen, innebärande att deklarationen måste rätträknas innan skattetillägget beräknas. En rätträkning av deklarationen medför ett underskott om 5 000 kr (10 000 - 15 000). Efter vidtagna ändringar uppgår inkomst av näringsverksamhet till 30 000 kr (10 000 + 45 000 - 15 000 - egenavgifter 10 000). Skattetillägg tas ut dels i form av ett s.k. underskottsskattetillägg beräknat på ett underlag om 5 000 kr, dels i form av ett s.k. överskottsskattetillägg beräknat

på ett underlag om 30 000 kr (40 000 - egenavgifter 10 000) i inkomstskiktet 0–30 000 kr. Om inte rätträkning görs i detta fall skulle skattetillägget beräknas i inkomstskiktet 7 500 (10 000 - egenavgifter 2 500) – 41 250 kr (10 000 + 45 000 - egenavgifter 13 750).

**Balanspost-
kvittningar;
rätträkning?**

En s.k. balanspostkvittning enligt 14 kap. 6 § IL är en äkta kvittningsinvändning (jfr prop. 1991/92:43 s. 75). Det kan diskuteras om rätträkning ska ske då det är fråga om en sådan invändning. Enligt Skatteverkets mening bör dock rätträkning ske även i sådana fall.

Ingen rätträkning

Av det ovan sagda framgår att utgångspunkten är att rätträkning ska ske om den skattskyldige framställer en äkta kvittningsinvändning mot en övervägd taxeringshöjning, vartill kopplats ett övervägande om skattetillägg. Är emellertid förhållandena sådana att invändningen, t.ex. ett yrkande om avdrag, är direkt avhängig av Skatteverkets tilltänkta höjningsbeslut, på sätt att en förutsättning för avdragsrätten är att Skatteverket fattar det tilltänkta höjningsbeslutet, föreligger inte förutsättningar för rätträkning. Avdraget hade ju då inte kunnat göras i deklarationen. Ett typexempel på det sagda är att den skattskyldige, mot ett övervägande från Skatteverket om att höja inkomst av näringsverksamhet, yrkar avdrag för avsättning till periodiseringsfond. Har den skattskyldige i en sådan situation redan i deklarationen gjort maximal avsättning till periodiseringsfond, föreligger inte förutsättningar för rätträkning. Skatteverkets höjningsbeslut är ju en nödvändig förutsättning för att den skattskyldiges yrkande ska kunna bifallas, eftersom yrkandet inte kunnat framställas i deklarationen. Skattetillägget kommer då delvis att beräknas på faktisk skatt, delvis på fiktiv skatt. Med fiktiv skatt avses, som sagts i det föregående, att skattetillägget beräknas i ett inkomstskikt som är högre än den beslutade taxeringen.

Delvis rätträkning

Situationen kan också vara den att den skattskyldiges invändning om avdrag bara delvis är direkt avhängig av Skatteverkets tilltänkta höjningsbeslut, innebärande att rätträkning endast kan ske såvitt avser ett delbelopp av invändningen. I sådana fall ska rätträkning ske såvitt avser det belopp som den skattskyldige kunnat göra avdrag för redan i deklarationen, men inte i övrigt. Skattetillägget beräknas också i denna situation delvis på faktisk skatt, delvis på fiktiv skatt.

Konsekvenserna av att rätträkning kan ske, inte kan ske eller endast delvis kan ske, såvitt avser beräkningen av skatte-

tillägget, berörs och belyses med exempel under nästföljande rubriker. Sådana exempel finns också i avsnitt 7.

6.6.3 Rätträkning kan göras fullt ut

Är den skattskyldiges invändning mot Skatteverkets tilltänkta höjning av taxeringen och därtill kopplat skattetillägg en äkta kvittningsinvändning, t.ex. ett yrkande om ytterligare avdrag, som fullt ut hade kunnat göras i deklarationen, ska Skatteverket, i enlighet med vad som sagts ovan, vidta en rätträkning. Skattetillägget kommer i ett sådant fall att fullt ut beräknas på faktisk skatt. Detta framgår av följande exempel.

Exempel 1

C redovisar inkomst av tjänst med 270 000 kr och inkomst av kapital med 30 000 kr. Vid utredning framkommer att C haft ytterligare kapitalinkomster med 70 000 kr för vilka kontrolluppgift saknas. Skatteverket överväger att påföra den oredovisade inkomsten varefter C yrkar avdrag för kostnader i kapital med 50 000 kr hänförliga till en annan sakfråga. Detta yrkande hade kunnat framställas redan i deklarationen. Sedan deklarationen rätträknats uppkommer ett tänkt underskott om 20 000 kr ($30\,000 - 50\,000$). Det tänkta underskottet skulle ha medfört en skattereduktion med 6 000 kr ($30\% \times 20\,000$). Inkomsten av kapital bestäms till 50 000 kr ($30\,000 + 70\,000 - 50\,000$). Skattetillägget beräknas dels på skattereduktionen, dels på den kapitalskatt som belöper på 50 000 kr. Det bör noteras att skattetillägget endast kan påföras på underskottet av kapital i den mån skattereduktionen kunnat utnyttjas. Hade den skattskyldige i exemplet inte påförts sådan skatt som avses i 65 kap. 12 § 1 st. IL (kommunal och statlig inkomstskatt samt fastighetsskatt), hade skattetillägg endast kunnat påföras på överskottet om 50 000 kr.

Exempel 2

B har åsatts taxering för inkomst av tjänst med 310 000 kr. Skatteverket uppmärksammar att B utelämnat en inkomst om 20 000 kr i deklarationen och överväger att höja taxeringen med 20 000 kr och att påföra skattetillägg på ett underlag om 20 000 kr. B godtar detta men yrkar samtidigt avdrag för en kostnad om 30 000 kr, som inte har samband med den utelämnade intäkten och för vilken B hade kunnat göra avdrag redan i deklarationen. Skatteverket godtar detta yrkande. Detta får till följd att taxeringen bestäms till 300 000 kr ($310\,000 - 30\,000 + 20\,000$). Efter rätträkning uppgår inkomsten till 280 000 kr ($310\,000 - 30\,000$). Eftersom rätträkning fullt ut kunnat ske och den oriktiga uppgiften uppgår till 20 000 kr,

kommer skattetillägget att beräknas på faktisk skatt i skiktet 280 000–300 000 kr.

6.6.4 Rätträkning kan inte göras alls

I vissa situationer medför den skattskyldiges äkta kvittningsinvändning att skattetillägget fullt ut ska beräknas på en fiktiv skatt. Så blir fallet om någon rätträkning över huvud taget inte är möjlig att göra och någon faktisk skatt inte uppkommer. Ett typexempel på det nu sagda återfinns i prop. 2002/03:106 (s. 237). Där sägs följande.

Exempel 1

B redovisar i sin deklaration en kapitalvinst om 150 000 kr hänförlig till en avyttrad privatbostadsfastighet. Samtidigt yrkar han uppskovsavdrag med skattepliktig del därav (2/3 av vinsten är skattepliktig enligt 45 kap. 33 § inkomstskattelagen (1999:1229), dvs. med 100 000 kr. Efter utredning kan skattemyndigheten konstatera att B redovisat kapitalvinsten med 90 000 kr för lågt belopp och att fråga är om en oriktig uppgift. B godtar skattemyndighetens bedömning men yrkar uppskovsavdrag med hela den skattepliktiga vinsten om 160 000 kr (2/3 av 240 000 kr). Skattemyndigheten finner B berättigad till yrkat uppskovsavdrag varför någon kapitalvinst inte upptas till beskattning. Någon faktisk skatt att beräkna skattetillägget på uppkommer därför inte. B:s begäran om ytterligare uppskovsavdrag skall inte påverka skattetillägget. Yrkandet hade inte kunnat framställas i deklarationen eftersom uppskovsavdrag endast kan ges mot redovisad vinst.

Slutsatsen av exemplet blir således att B ska påföras skattetillägg på en fiktiv skatt i kapital på ett underlag om 60 000 kr (2/3 x 90 000).

Exempel 2

En annan situation då rätträkning inte är möjlig och skattetillägget fullt ut kommer att beräknas på en fiktiv skatt är följande. Näringsidkaren Z redovisar ett nollresultat av näringsverksamheten och taxeras i enlighet med deklarationen. Skatteverket, som senare uppmärksammat att Z utelämnat en intäkt om 100 000 kr i deklarationen, överväger att taxera Z för 75 000 kr (100 000 - egenavgifter 25 000), och att påföra Z skattetillägg beräknat på ett underlag om 75 000 kr (avdrag för avsättning till egenavgifter är en oäkta kvittning). Z godtar detta men yrkar avdrag för avsättning till expansionsfond med 100 000 kr (äkta kvittningsinvändning). Yrkandet godtas av Skatteverket, som således inte ändrar åsatt taxering (100 000 - 100 000). Med hänsyn till att Z i deklarationen redovisat ett nollresultat hade det inte varit möjligt att i deklarationen göra avdrag för avsättning till expansionsfond. Till följd härav är det inte möjligt att vidta någon rätträkning, vilket i sin tur leder till att skattetillägg ska tas ut på en fiktiv skatt i inkomstskiktet

0–75 000 kr. Inkomst av näringsverksamhet hade ju bestämts till detta belopp om inte invändningen avseende expansionsfond framställdes av den skattskyldige.

6.6.5 Rätträkning kan delvis göras

Beräkning av skattetillägg på såväl faktisk som fiktiv skatt aktualiseras bl.a. i sådana fall då den skattskyldiges invändning endast till viss del kan rätträknas. Detta kan illustreras med följande exempel.

Exempel 1

B, som redovisar inkomst av näringsverksamhet med 30 000 kr (40 000 - egenavgifter 10 000), har inte redovisat försäljning av en vara. Den utelämnade intäkten uppgår till 40 000 kr. Skatteverket överväger att taxera B för den utelämnade intäkten och att ta ut skattetillägg, varvid B yrkar att han ska medges avdrag för dels avsättning till periodiseringsfond med 19 000 kr (äkta kvittningsinvändning), dels kostnader med 10 000 kr för inköp av den aktuella varan (oäkta kvittningsinvändning), vilka avdrag godtas av Skatteverket. Något yrkande om avdrag för avsättning till periodiseringsfond har inte gjorts i deklarationen men skulle ha kunnat göras med 12 000 kr. Efter rätträkning av deklarationen uppgår inkomst av näringsverksamhet till 21 000 kr (40 000 - 12 000 - egenavgifter 7 000). Efter vidtagna ändringar uppgår inkomst av näringsverksamhet till 38 250 kr (40 000 + 40 000 - 19 000 - 10 000 - egenavgifter 12 750). Eftersom inte hela avsättningen till periodiseringsfond kan rätträknas beräknas skattetillägget på en fiktiv taxering om 43 500 kr (40 000 - 12 000 + 40 000 - 10 000 - egenavgifter 14 500). Skattetillägg påförs på ett underlag om 22 500 kr (40 000 - 10 000 - egenavgifter 7 500) i inkomstskiktet 21 000–43 500 kr, vilket innebär att skattetillägg tas ut på faktisk skatt i inkomstskiktet 21 000–38 250 kr och på fiktiv skatt i inkomstskiktet 38 250–43 500 kr.

Exempel 2

Q har åsatts taxering för inkomst av näringsverksamhet med 75 000 kr (100 000 - egenavgifter 25 000). Vid en revision konstateras att Q i deklarationen utelämnat en intäkt i verksamheten om 100 000 kr. Skatteverket överväger att taxera Q för denna intäkt och att påföra skattetillägg. Q godtar övervägandet men yrkar avdrag dels för räntefördelning med 15 000 kr, dels för avsättning till periodiseringsfond med 10 000 kr. Båda dessa yrkanden är s.k. äkta kvittningsinvändningar. Q hade redan i deklarationen kunnat tillgodoräkna sig avdrag för räntefördelning med 5 000 kr och för avsättning till periodiseringsfond med 10 000 kr. Skatteverket godtar Q:s

invändningar. Efter rätträkning av deklARATIONEN uppgår inkomsten av näringsverksamhet till 63 750 kr (100 000 - 5 000 - 10 000 - egenavgifter 21 250). Efter vidtagna ändringar uppgår inkomst av näringsverksamhet till 131 250 kr (100 000 + 100 000 - 15 000 - 10 000 - egenavgifter 43 750). Skattetillägget beräknas på ett underlag om 75 000 kr (100 000 - egenavgifter 25 000) i inkomstkiktet 63 750–138 750 kr, vilket leder till att skattetillägg tas ut på faktisk skatt i inkomstkiktet 63 750–131 250 kr och på fiktiv skatt i inkomstkiktet 131 250–138 750 kr.

6.6.6 Dubbla oriktiga uppgifter

Har Skatteverket påfört en skattskyldig skattetillägg som helt eller delvis beräknats på fiktiv skatt och upptäcks senare att den skattskyldige lämnat ytterligare en oriktig uppgift i sin deklARATION som föranleder skattetillägg, måste vid beräkning av det nya skattetillägget den tidigare gjorda ”skugg-taxeringen” beaktas. Detta belyses i följande exempel.

Exempel

N redovisar i sin deklARATION, efter att ha gjort maximal avsättning till periodiseringsfond, inkomst av näringsverksamhet med 150 000 kr (200 000 - egenavgifter 50 000). Skatteverket överväger att avvika från deklARATIONEN med anledning av att N inte redovisat en intäkt i deklARATIONEN, uppgående till 100 000 kr och att påföra N skattetillägg. N godtar detta men yrkar maximalt avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 30 000 kr, vilket yrkande godtas av Skatteverket. Någon rätträkning kan inte ske i detta fall. Efter vidtagna ändringar uppgår inkomst av näringsverksamhet till 202 500 kr (200 000 + 100 000 - 30 000 - egenavgifter 67 500). Skattetillägget beräknas på ett underlag om 75 000 kr (100 000 - egenavgifter 25 000) i inkomstkiktet 150 000–225 000 kr, vilket innebär att skattetillägg tas ut på faktisk skatt i inkomstkiktet 150 000–202 500 kr och på fiktiv skatt i inkomstkiktet 202 500–225 000 kr.

Efter en tid uppmärksammar Skatteverket att N utelämnat ytterligare en intäkt i deklARATIONEN som också uppgår till 100 000 kr. N bemöter Skatteverkets övervägande om taxeringshöjning och skattetillägg med ett yrkande om ytterligare avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 30 000 kr, vilket yrkande godtas av Skatteverket. Inkomst av näringsverksamhet bestäms till 255 000 kr (200 000 + 100 000 + 100 000 - 30 000 - 30 000 - egenavgifter 85 000). Skattetillägget beräknas på ett underlag om 75 000 kr (100 000 - egenavgifter 25 000). Vid uttaget av detta senare skattetillägg måste beaktas att ett tidigare skatte-

tillägg beräknats i inkomstskiktet 150 000–225 000 kr, vilket innebär att det nya skattetillägget ska beräknas i inkomstskiktet 225 000–300 000 kr. Resultatet blir då exakt detsamma som det skulle ha blivit om de två oriktiga uppgifterna, med i övrigt oförändrade omständigheter, prövats av Skatteverket vid ett och samma tillfälle.

7 Beräkning av skattetillägg efter skilda procentsatser

5 kap. 23 § TL

Lagtext

5 kap. 23 § TL

Skall någon vid taxering till statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst påföras skattetillägg på undandragen skatt efter skilda procentsatser räknas först skatten ut på summan av de undanhållna beloppen. Skatten fördelas sedan vid tillämpningen av de skilda procentsatserna efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Bestämmelserna i första stycket tillämpas också när skattetillägg skall tas ut efter skilda procentsatser på undandragen skatt i annat fall än som avses i första stycket. Vid beräkning av skattetillägg på minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst skall underlaget vid tillämpning av de skilda procentsatserna fördelas efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen.

Skall skattetillägg tas ut efter skilda procentsatser och beräknas på såväl undandragen skatt som minskning av underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst, görs beräkningen med tillämpning av första och andra styckena på de båda underlagen var för sig. Lag (2003:211).

7.1 Allmänt

Inledning

I 5 kap. 23 § TL finns bestämmelser som på grund av sitt innehåll närmast kan liknas vid debiteringsregler trots att de är införda i TL i stället för i SBL. I paragrafen regleras nämligen hur skattetillägget i kronor räknat ska beräknas i vissa fall. Paragrafen är tillämplig när skattetillägg ska tas ut efter skilda procentsatser. I första stycket regleras hur beräkningen ska ske när skattetillägg ska tas ut i näringsverksamhet eller i tjänst. Enligt andra stycket ska bestämmelserna i första stycket tillämpas på undandragen skatt även i andra fall än beträffande förvärvsinkomst. Av samma stycke följer hur beräkningen ska ske vid underskott av näringsverksamhet eller tjänst. I tredje stycket regleras hur skattetillägg ska beräknas när tillägget tas ut på såväl överskott som underskott av näringsverksamhet eller tjänst.

ADB-systemet

I de flesta fall när skattetillägget ska beräknas med stöd av 5 kap. 23 § TL sker uträkningen automatiskt i ADB-systemet. I vissa fall krävs dock att de underlagssummor som ska registreras in i ADB-systemet proportioneras för att skattetillägget i kronor räknat ska bli korrekt. Vid proportioneringen tillämpas bestämmelserna i 23 §, men det är således underlagssummorna i stället för skatten som proportioneras. Som följer av redovisningen nedan kan en sådan proportionering av underlagssummorna ske ”manuellt” eller med stöd av skattetilläggsprogrammet SKV 2657 (Excel).

7.2 Skattetilläggsberäkning

7.2.1 Skattetilläggsgrundande höjning

Skattetillägg tas ut efter vissa procentsatser och beräknas dels på den skatt som inte skulle ha påförts, dels på en fjärdedel av det underskott som felaktigt skulle ha tillgodoräknats i inkomstslaget tjänst eller näringsverksamhet om den skattskyldiges uppgifter lämnade till ledning för taxeringen hade godtagits. Den skattetilläggsgrundande höjningen (underlaget) är i princip skillnaden mellan inkomsten eller underskottet enligt den skattskyldiges uppgifter och Skatteverkets beslut. Har den skattskyldige inte lämnat några uppgifter till ledning för taxeringen utgörs i princip det skattetilläggsgrundande beloppet av åsatt taxering. Har den skattskyldige lämnat uppgifter måste i förekommande fall ”rätträkning” ske innan den oriktiga uppgiften rättas. Vad som menas med ”rätträkning” och hur underlaget för skattetillägget beräknas beskrivs i avsnitt 6.

7.2.2 Undanhållen skatt

Den undanhållna skatten beräknas som skillnaden mellan den skatt som Skatteverket beslutar, eller i vissa fall en högre fiktiv skatt (jfr avsnitt 6), och den skatt som skulle ha tagits ut i enlighet med de ”rätträknade” uppgifterna från den skattskyldige. Med undanhållen skatt jämföras en fjärdedel av minskat underskott av tjänst eller näringsverksamhet (5 kap. 6 § TL). Vid skönstaxering avses med undanhållen skatt den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs utöver den skatt som annars skulle ha påförts (5 kap. 5 § TL).

7.2.3 Fördelning av skattetillägg efter olika procentsatser

Sex olika procentsatser

Skattetillägg kan vid inkomsttaxering, om hänsyn tas till befrielsegrunderna enligt vilka skattetillägg kan sättas ned till hälften eller en fjärdedel, tas ut med sex olika procentsatser. När skattetillägg ska tas ut med olika procentsatser i en och samma näringsverksamhet (alternativt tjänst) måste den sammanlagda skattetilläggsgrundande höjningen fördelas i förhållande till de olika höjningsbeloppen. De skattetilläggsgrundande höjningarna kan nämligen inte placeras i något särskilt skikt i taxeringen och höjningsbeloppen kan inte placeras i någon inbördes turordning.

7.2.3.1 Överskottsskattetillägg

Exempel – tjänst, oäkta kvittningsinvändning

Antag att A i inkomstslaget tjänst har utelämnat två inkomster om 50 000 respektive 23 000 kr. Skattetillägg ska tas ut med 40 % på den första och med 10 % på den andra oriktiga uppgiften. A medges avdrag med 10 000 kr avseende kostnader hänförliga till den förstnämnda inkomsten (oäkta kvittningsinvändning). Den sammanlagda skattetilläggsgrundande höjningen blir därför 63 000 kr (50 000 - 10 000 + 23 000).

Enligt 5 kap. 23 § 1 st. TL ska i en sådan situation först skatten räknas ut på summan av de undanhållna beloppen, dvs. på 63 000 kr. Därefter ska skatten fördelas efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen. Antag att skatten på det sammanlagt undandragna beloppet 63 000 kr uppgår till 20 000 kr. *Skattetillägget* ska då beräknas på följande sätt.

40 % på 40 000/63 000 x 20 000 kr (= 40 % x 12 698)

10 % på 23 000/63 000 x 20 000 kr (= 10 % x 7 302)

I detta exempel sker beräkningen av skattetilläggen i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 23 § TL automatiskt i ADB-systemet om de två underlagen, 40 000 respektive 23 000, registreras in i systemet.

Exempel – näringsverksamhet

En enskild näringsidkare B har deklarerat inkomst av näringsverksamhet med 15 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 5 000 kr. Skatteverket vägrar avdrag för privata kostnader med 50 000 kr och rättar ett periodiseringsfel med 30 000 kr. På dessa höjningar ska skattetillägg tas ut med 40 respektive 10 %.

Efter det att de oriktiga uppgifterna rättats uppgår inkomsten till 100 000 kr före och 75 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 25 000 kr. Avdrag för egenavgifter jämsställs med s.k. oäkta kvittningsinvändning. Den skattetilläggsgrundande höjningen blir därför 60 000 kr (50 000 + 30 000 - egenavgifter 20 000).

Skattetillägg på det oriktiga avdraget tas ut med 40 % och beräknas med utgångspunkt i en skattetilläggsgrundande höjning om 37 500 kr (50 000 - egenavgifter 12 500). Skattetillägg på periodiseringsfelet tas ut med 10 % och beräknas med utgångspunkt i en skattetilläggsgrundande höjning om 22 500 kr (30 000 - egenavgifter 7 500). Registreras respektive underlag in i ADB-systemet beräknas skattetillägget i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 23 § 1 st. TL. *Underlagen* kan också beräknas med stöd av SKV 2657 eller manuellt enligt följande.

40 % på 50 000/80 000 x 60 000 (= 37 500)

10 % på 30 000/80 000 x 60 000 (= 22 500)

7.2.3.2 Underskottsskattetillägg

Exempel – näringsverksamhet

Om B i exemplet närmast ovan i stället för överskott har deklarerat ett underskott av näringsverksamhet med 100 000 kr, blir det rättade resultatet ett underskott med 20 000 kr (- 100 000 + 50 000 + 30 000). Den skattetilläggsgrundande höjningen, som medför att underskottet minskas med 80 000 kr, fördelas på de privata kostnaderna och periodiseringsfelet.

Skattetillägg tas ut med 40 % såvitt avser privata kostnader om 50 000 kr och med 10 % såvitt avser periodiseringsfelet om 30 000 kr. Av 5 kap. 23 § 2 st. TL följer att underlagen ska fördelas efter den kvotdel som vart och ett av de undanhållna beloppen utgör av de sammanlagda undanhållna beloppen. Eftersom det är fråga om underskottsskattetillägg utgör det skattetilläggsgrundande underlaget en fjärdedel av minskningen av underskottet. *Skattetillägget* beräknas enligt följande.

40 % på $\frac{1}{4}$ x 50 000/80 000 x 80 000 (= 40 % x 12 500)

10 % på $\frac{1}{4}$ x 30 000/80 000 x 80 000 (= 10 % x 7 500)

I detta fall sker beräkningen av skattetillägget i enlighet 5 kap. 23 § 2 st. TL automatiskt i ADB-systemet om de två underlagssummorna, 50 000 respektive 30 000 kr, registreras i systemet.

**Exempel
– näringsverk-
samhet**

7.2.3.3 Över- och underskottsskattetillägg

Ett aktiebolag C har i deklarationen redovisat underskott av näringsverksamhet med 100 000 kr. Skatteverket avviker genom skönstaxering från deklarationen och höjer inkomsten med 400 000 kr. I skönstaxeringen ingår rättelse av en oriktig uppgift med 150 000 kr som avser ett periodiseringsfel.

Av den totala underlagssumman om 400 000 kr belöper 100 000 kr på underskottssidan och 300 000 kr på överskottssidan. Beräkningen av skattetilläggen i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 23 § TL kan i en sådan situation göras i ADB-systemet. För detta krävs dock att de skattetilläggsgrundande beloppen (underlagen) proportioneras mellan det fyrtioprocentiga och det tioprocentiga skattetillägget enligt följande.

Underlag för underskottsskattetillägg

10 % på 150 000/400 000 x 100 000 (= 37 500)

40 % på 250 000/400 000 x 100 000 (= 62 500)

Underlag för överskottsskattetillägg

10 % på 150 000/400 000 x 300 000 (= 112 500)

40 % på 250 000/400 000 x 300 000 (= 187 500)

Underlagen kan också beräknas med stöd av SKV 2657 (se bilaga 1).

**Exempel
– äkta och oäkta
kvittnings-
invändningar,
delvis rätträkning**

En enskild näringsidkare D har deklarerat underskott av näringsverksamhet (bilverkstad) med 15 000 kr. Skatteverket har utrett att D i sin deklaration har utelämnat inkomster av en hel verksamhetsgren (bilhandel) om 105 000 kr och inte redovisat fordringar med 60 000 kr avseende bilreparationer. Vidare konstaterar Skatteverket att det i deklarationen finns en felräkning om 8 000 kr som Skatteverket rättar till D:s fördel. Med anledning av Skatteverkets övervägande yrkar och medges D avdrag med 20 000 kr för styrkt men inte tidigare redovisad lön till en anställd säljare i bilhandeln (oäkta kvittningsinvändning). D yrkar och medges också avdrag med 36 000 kr för avsättning till periodiseringsfond. Något avdrag för periodiseringsfond har inte kunnat göras i deklarationen, eftersom D redovisat underskott av näringsverksamheten.

Det skattetilläggsgrundande beloppet avseende bilhandeln uppgår efter avdraget för lönekostnaden 20 000 kr men före avdrag för avsättning till egenavgifter till 85 000 kr. Skatte-

tillägg beräknas i denna del efter 40 %. Vidare beräknas skattetillägg efter 10 % såvitt avser fordringar om 60 000 kr. Yrkandet om avdrag för avsättning till periodiseringsfond utgör en s.k. äkta kvittningsinvändning varför enligt 5 kap. 7 § TL underlaget för skattetillägget ska beräknas utan hänsyn till det avdraget. Eftersom någon rätträkning inte kan ske såvitt avser avsättningen till periodiseringsfond kommer skattetillägget att delvis beräknas på skatten på en fiktiv taxering.

Inkomsten av näringsverksamhet blir enligt ovanstående 122 000 kr före avdrag för avsättning till periodiseringsfond och avdrag för avsättning till egenavgifter och 91 500 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 30 500 kr enligt följande beräkning.

Deklarerad inkomst	- 15 000
Rätträkning	- 8 000
Utgående fordringar, bilverkstaden	60 000
Verksamhet med bilhandel	105 000
Lönekostnader i bilhandeln	<u>-20 000</u>
Fiktivt resultat före egenavgifter	122 000
Avdrag för egenavgifter	<u>- 30 500</u>
Fiktivt resultat efter egenavgifter	91 500

Eftersom avdraget för avsättning till periodiseringsfond inte kan rätträknas beräknas skattetillägget därför som om nettoinkomsten var 91 500 kr, vilken är högre än den verkliga som uppgår 64 500 kr (122 000 - 36 000 - egenavgifter 21 500).

Det efter rätträkning deklarerade underskottet uppgår till 23 000 kr (- 15 000 - 8 000). Den skattetilläggsgrundande höjningen blir skillnaden mellan underskottet om 23 000 kr och det fiktiva överskottet om 91 500 kr, dvs. 114 500 kr. Av den skattetilläggsgrundande höjningen avser 23 000 kr minskat underskott och 91 500 kr överskott av näringsverksamhet. Vart och ett av dessa båda belopp ska fördelas mellan det fyrtioprocentiga och det tioprocentiga skattetillägget.

Den skattetilläggsgrundande höjningen före avdrag för avsättning till egenavgifter uppgår till 145 000 kr (85 000 + 60 000). De skattetilläggsgrundande beloppen (underlagen) fördelas mellan det fyrtioprocentiga och det tioprocentiga skattetillägget enligt följande.

Underlag för underskottsskattetillägg

10 % på 60 000/145 000 x 23 000 (= 9 517)

40 % på 85 000/145 000 x 23 000 (= 13 483)

Underlag för överskottsskattetillägg:

10 % på 60 000/145 000 x 91 500 (= 37 862)

40 % på 85 000/145 000 x 91 500 (= 53 638)

Skattetillägg beräknas efter 10 % respektive 40 % på minskat underskott med 9 517 respektive 13 483 kr. Vidare beräknas skattetillägg efter 10 respektive 40 % på den skatt (delvis fiktiva) som belöper på 37 862 respektive 53 638 kr.

Beräkning av underlagssummorna kan även göras med stöd av SKV 2657 (se bilaga 2). Hur beräkningen av skattetilläggen rent praktiskt ska göras finns beskrivet i Skatteverkets arbetsbeskrivning av beslutsredovisningsrutinen (BRR) i Skatt-LT.

7.2.3.4 Två beslut om skattetillägg avseende samma taxeringsår, varav det senare beräknas på fiktiv skatt

Nedan ges exempel på när Skatteverket i samband med deklarationsgranskningen under taxeringsperioden rättar två oriktiga uppgifter och efter utredning året efter taxeringsåret rättar ytterligare en oriktig uppgift.

Exempel – beslut 1

Antag att E i sin deklaration redovisar inkomst av näringsverksamhet med 150 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 50 000 kr. Vid deklarationsgranskningen framkommer att E lämnat oriktiga uppgifter genom att utelämna en inkomst om 30 000 kr och göra avdrag ett år för tidigt för en kostnad med 10 000 kr. Skattetilläggen ska beräknas efter 40 respektive 10 %. Efter rättelse av de oriktiga uppgifterna uppgår resultatet i näringsverksamheten till 180 000 kr efter avdrag för avsättning till egenavgifter med 60 000 kr (200 000 + 30 000 + 10 000 - 60 000). Beräkningen av skattetilläggen i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 23 § TL mellan de två procentsatserna sker i ADB-systemet. Först måste dock de skattetilläggsgrundande beloppen (*underlagen*), som sammanlagt uppgår till 30 000 kr (180 000 - 150 000), fördelas enligt nedan eller genom användandet av SKV 2657.

40 % på 30 000/40 000 x 30 000 (= 22 500)

10 % på 10 000/40 000 x 30 000 (= 7 500)

**– beslut 2
delvis rätträkning**

Vid senare utredning framkommer att E utelämnat ytterligare en inkomst. Denna inkomst uppgår till 150 000 kr och föranleder ett skattetillägg beräknat efter 40 %. E yrkar och medges avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 90 000 kr, varav 60 000 kr hade kunnat yrkas redan i deklarationen. Vid beräkningen av underlaget för skattetillägg ska hänsyn inte tas till avdraget för avsättning till periodiseringsfond, eftersom yrkandet är en äkta kvittningsinvändning. Innan den oriktiga uppgiften rättas ska deklarationen rätträknas. Således ska resultatet först minskas med den del av avsättningen till periodiseringsfond som hade kunnat göras redan i deklarationen, dvs. med 60 000 kr. Eftersom resterade belopp, 30 000 kr, inte kan rätträknas kommer skattetillägget att delvis beräknas på en fiktiv skatt. Den fiktiva taxeringen beräknas enligt följande.

Deklarerad inkomst	200 000
Periodiseringsfond	- 60 000
Oredovisad inkomst	30 000
Ej avdragsgill kostnad	10 000
Ej redovisad inkomst	<u>150 000</u>
Fiktivt resultat före egenavgifter	330 000
Avdrag för egenavgifter	<u>- 82 500</u>
Fiktivt resultat efter egenavgifter	247 500

Det rätträknade resultatet efter avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 60 000 kr uppgår till 105 000 kr (200 000 - 60 000 - egenavgifter 35 000). Den sammanlagda skattetilläggsgrundande höjningen uppgår i det nu aktuella beslutet till 142 500 kr (247 500 - 105 000), dvs. skillnaden mellan den fiktiva taxeringen och det rätträknade resultatet. De sammanlagda undanhållna beloppen uppgår till 190 000 kr (30 000 + 10 000 + 150 000). *Underlaget* på den nu rättade oriktiga uppgiften beräknas på följande sätt.

$$40 \% \text{ på } 150\,000/190\,000 \times 142\,500 (= 112\,500)$$

Skattetillägg beräknas således efter 40 % på underlagssumman 112 500 kr (150 000 - tänkta egenavgifter 37 500) utifrån en fiktiv taxering om 247 500 kr. Den faktiska taxeringen uppgår till 225 000 kr (330 000 - 30 000 - egenavgifter 75 000).

Samtidigt som skattetillägg tas ut på den nu rättade oriktiga uppgiften ska skattetilläggen på de tidigare rättade oriktiga

uppgifterna räknas om, eftersom även dessa ska beräknas utifrån den fiktiva taxeringen. *Underlagen* för de tidigare beslutade skattetilläggen ändras inte. Däremot ändras *det faktiska* skattetillägget, genom att skattetillägget kommer att beräknas på skatten i ett annat inkomstskikt. Hur beräkningen av skattetilläggen rent praktiskt ska göras finns beskrivet i Skatteverkets arbetsbeskrivning av beslutsredovisningsrutinen (BRR) i Skatt-LT.

**Exempel
– beslut 1
underskotts-
skattetillägg**

En skattskyldig F redovisar i sin deklaration underskott av näringsverksamhet med 100 000 kr. Vid granskningen framkommer att F har lämnat oriktig uppgift genom att utelämna två inkomster om 50 000 respektive 40 000 kr. Skattetilläggen beräknas efter 10 respektive 40 %. Efter rättelse av de oriktiga uppgifterna uppgår underskottet till 10 000 kr (- 100 000 + 50 000 + 40 000). Beräkningen av skattetilläggen i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 23 § TL sker i ADB-systemet om de två underlagssummorna, 50 000 respektive 40 000 kr, registreras i systemet. Systemet beräknar *skattetilläggen* enligt följande.

$$10 \% \text{ på } \frac{1}{4} \times 50\,000 / 90\,000 \times 90\,000 (= 10 \% \times 1\,250)$$

$$40 \% \text{ på } \frac{1}{4} \times 40\,000 / 90\,000 \times 90\,000 (= 40 \% \times 4\,000)$$

**– beslut 2
under- och
överskotts-
skattetillägg
rätträkning inte
möjlig**

Vid revision uppmärksammas att F har utelämnat ytterligare en inkomst (100 000 kr) som föranleder ett skattetillägg beräknat efter 40 %. Efter det att Skatteverket övervägt att påföra den oredovisade inkomsten och ta ut skattetillägg yrkar och medges F avdrag för avsättning till periodiseringsfond med 30 000 kr. Eftersom avdraget för avsättning till periodiseringsfond inte hade kunnat göras i deklarationen och det således inte kan rätträknas, beräknas skattetillägget på skatten på en fiktiv taxering uppgående till 67 500 kr (- 100 000 + 50 000 + 40 000 + 100 000 - tänkta egenavgifter 22 500). Den faktiska taxeringen uppgår till 45 000 kr (60 000 - egenavgifter 15 000).

Eftersom Skatteverket redan har tagit ut två skattetillägg tidigare avseende samma taxering måste dessa räknas om samtidigt som det nu aktuella skattetillägget beräknas och fördelas mellan över- och underskottssidan. I ett komplicerat fall som det nu beskrivna beräknas underlagen lämpligtvis med hjälp av SKV 2657 (se bilaga 3). Underlagen kan också beräknas ”manuellt” enligt följande.

Underlag för underskottsskattetillägg

10 % på 50 000/190 000 x 100 000 (= 26 316)

40 % på 40 000/190 000 x 100 000 (= 21 053)

40 % på 100 000/190 000 x 100 000 (= 52 632)

Underlag för överskottsskattetillägg

10 % på 50 000/190 000 x 67 500 (= 17 763)

40 % på 40 000/190 000 x 67 500 (= 14 211)

40 % på 100 000/190 000 x 67 500 (= 35 526)

Det nu aktuella skattetillägget ska således beräknas efter 40 % på en fjärdedel på minskat underskott med 52 632 kr och efter 40 % på den skatt (delvis fiktiva) som belöper på 35 526 kr. Som framgår av uppställningen ovan ändras underlagen för de tidigare beslutade skattetilläggen på så sätt att underlaget för det tioprocentiga skattetillägget minskar från 50 000 kr till 44 079 kr (26 316 + 17 763) och underlaget för det fyrtio-procentiga skattetillägget från 40 000 kr till 35 264 kr (21 053 + 14 211). Anledningen till att dessa underlag minskar är att den skattskyldige vid den nu beslutade taxeringen medges avdrag för avsättning till egenavgifter (dvs. avdrag som jämföras med oäkta kvittningsinvändningar). Något sådant avdrag kunde av naturliga skäl inte medges vid den först beslutade taxeringen, eftersom något överskott inte uppkom. Eftersom underlagen och inte enbart storleken av de tidigare beslutade skattetilläggen ändras, måste Skatteverket i det nu aktuella skattetilläggsbeslutet redovisa underlagen för samtliga tre skattetillägg samt ange att underlagen avseende de tidigare beslutade skattetilläggen ändrats till lägre belopp på grund av att hänsyn tagits till nu medgivet avdrag för avsättning till egenavgifter.

8 Förseningsavgift

5 kap. 9–13 §§ TL

8.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas reglerna i TL om uttag av förseningsavgift (5 kap. 9–13 §§). Förseningsavgift tas ut i de fall självdeklaration inte har kommit in inom föreskriven tid. Med utebliven självdeklaration jämföras de fall när en deklaration visserligen kommit in men innehållet i deklarationen är så bristfälligt att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering.

För att förseningsavgift ska kunna tas ut när en deklarationshandling inte är behörigen undertecknad krävs att bristen inte avhjälpes inom den tid som föreskrivits i ett föreläggande.

Reglerna om förseningsavgift gäller även den som ska lämna särskild uppgift enligt 5 kap. 1 eller 2 § LSK.

8.2 En förseningsavgift

Lagtext

5 kap. 9 § TL

Om den som är skyldig att lämna en självdeklaration inte har kommit in med en sådan inom föreskriven tid, skall en särskild avgift (*förseningsavgift*) tas ut.

En självdeklaration skall inte anses ha kommit in om innehållet är så bristfälligt att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxering. Lag (2003:211).

5 kap. 10 § TL

Förseningsavgift tas ut med 5 000 kronor av aktiebolag och ekonomiska föreningar och med 1 000 kronor av andra deklara-tions-skyldiga. Lag (2003:211).

Förseningsavgift tas ut om den som är deklara-tions-skyldig, antingen enligt 2 kap. LSK eller efter föreläggande enligt 17 kap. 2 § LSK, inte kommit in med en självdeklaration inom föreskriven tid till Skatteverket eller ett mottagningsställe som godkänts av verket. Motsvarande gäller när det kommit in en självdeklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarli-

gen inte kan läggas till grund för taxering. Förseningsavgift tas ut med 5 000 kr av aktiebolag och ekonomiska föreningar och med 1 000 kr av andra deklarationsskyldiga.

”Självdokumentation”

För att en självdeklaration ska anses föreligga krävs enligt praxis att deklARATIONEN är avgiven på fastställt formulär, att den är undertecknad av den skattskyldige eller behörig företrädare samt att den innehåller åtminstone någon uppgift till ledning för taxeringen.

Bevisbördan för att en deklARATION kommit in

Enligt allmänna rättsgrundsatser gäller, om inte annat föreskrivits, att det är den som ska fullgöra någonting som har bevisbördan för att fullgörandet verkligen har skett. I enlighet härmed är det den deklarationsskyldige som har bevisbördan för att en självdeklaration har kommit in till Skatteverket eller till ett av verket godkänt mottagningsställe. Den deklarationsskyldige måste således genom att förete bevisning göra det sannolikt att självdeklARATIONEN kommit in till Skatteverket eller godkänt mottagningsställe för att inte riskera att bli påförd förseningsavgift.

Föreskriven tid

Med uttrycket ”föreskriven tid” i 5 kap. 9 § 1 st. TL avses dels den tidpunkt som föreskrivs i 4 kap. 5 § LSK, dels den tidpunkt som anges i anståndsbeslut enligt 16 kap. LSK. Med föreskriven tid avses även den tidpunkt som anges i föreläggande enligt 17 kap. 2 § LSK, dvs. då Skatteverket förelagt någon som inte är deklarationsskyldig enligt 2 kap. LSK att inkomma med självdeklaration.

Sjukdomsanstånd

I de flesta fall finns det en bestämd tidpunkt som utgör utgångspunkt vid bedömningen av om förseningsavgift ska tas ut. Detta gäller emellertid i många fall inte när förseningen att komma in med självdeklaration beror på sjukdom. Sjukdom som menligt påverkat den deklarationsskyldiges förmåga att lämna deklARATIONEN utgör i och för sig laga förfall, varför något anstånd med att lämna deklARATIONEN egentligen inte krävs i en sådan situation. I praktiken förekommer det emellertid att deklarationsskyldiga ansöker om anstånd med återopande av sjukdom. Skatteverket medger ibland i sådana fall anstånd utan att det i anståndsbeslutet anges när deklARATIONSANSTÅNDET upphör. I dessa fall kan således någon föreskriven tid inom vilken självdeklARATIONEN ska inkomma inte anses föreligga. För att förseningsavgift ska kunna påföras i dessa situationer krävs därför att Skatteverket förelägger den deklarationsskyldige enligt 17 kap. 1 § LSK att komma in med deklARATIONEN senast vid en viss tidpunkt. Först om den deklarationsskyldige

inte kommer in med deklaration senast den dag som angetts i föreläggandet kan förseningsavgift påföras. Den tid som angetts i föreläggandet utgör också utgångspunkten vid bedömningen av om ytterligare förseningsavgift ska påföras med stöd av 5 kap. 11 § TL.

I sjukdomsfallen torde det emellertid inte sällan vara så att den deklarationsskyldige är oförmögen att ansöka om anstånd, vilket medför att Skatteverket inte känner till att det föreligger laga förfall. I sådana fall föreläggs den deklarationsskyldige enligt normala rutiner att deklarera och i förlängningen sänds, om deklaration inte inkommer, ett övervägande om sköns-taxering och påförande av förseningsavgift ut. Uppmärksammas i samband härmed att den deklarationsskyldige haft laga förfall att inte lämna deklarationen i tid ska förseningsavgift inte tas ut.

Ingen avgift trots att anståndsbeslut saknas

Deklarationsskyldig, som inte ansökt om anstånd, bör i vissa fall, om skäl att medge anstånd enligt 16 kap. 1 § LSK hade förelegat då deklarationen skulle ha avlämnats, inte påföras förseningsavgift (se vidare avsnitt 9.5).

Bristfällig självdeklaration

Med bristfällig självdeklaration avses en så gravt ofullständig deklaration att den uppenbart inte kan läggas till grund för taxering. I prop. 1991/92:43, s. 85 och 112 f., nämns som exempel deklarationer som saknar utdrag ur räkenskaperna och s.k. skaldeklarationer. Med skaldeklarationer avses självdeklarationer som innehåller någon enstaka beloppsmässig uppgift och en upplysning om att deklarationen ska kompletteras senare (s. 85). Uttalandet på s. 85 i nämnda proposition modifieras emellertid på s. 112 i så mån att departementschefen där konstaterar att ovan nämnda brister *kan* medföra att bristerna i deklarationen ska anses vara så allvarliga att förseningsavgift ska tas ut. I propositionen anges också att den omständigheten att revisionsberättelse saknas eller att den skattskyldige inte lämnat tillräckliga uppgifter för att det ska vara möjligt att bedöma det berättigade i ett yrkat avdrag inte utgör sådana brister att förseningsavgift ska tas ut.

Numera har SRU-uppgifter ersatt utdrag ur räkenskaperna. Självdeklarationer som saknar SRU-uppgifter bör därför ofta, dock beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, kunna anses vara så bristfälliga att de i enlighet med 5 kap. 9 § 2 st. TL inte anses ha inkommit. Utgångspunkten för påförande av förseningsavgift är således i sådana fall att så väsentliga uppgifter saknas i deklarationen att en meningsfull granskning inte

kan påbörjas. I RÅ 2003 not. 165 konstaterade RR att det förelåg en skyldighet för den som bedriver näringsverksamhet att inkomma med en fullständig redovisning av den enskilda näringsverksamheten och att den uteblivna redovisningen (blankett N1/N2 saknades) innebar att deklarationen var så bristfällig att det fanns grund för att påföra den skattskyldige förseningsavgift.

Delägare i handelsbolag

Vid redovisning av intäkter i inkomstslaget näringsverksamhet ska den skattskyldige enligt 3 kap. 5 § LSK lämna de uppgifter som behövs för taxeringen. För näringsverksamhet som bedrivs i handelsbolag gäller dock enligt 3 kap. 18 § LSK att handelsbolaget, till ledning för delägarnas taxeringar, ska lämna de uppgifter som föreskrivs i 3 kap. 5 § LSK. Uppgiftsskyldigheten i denna del åvilar således inte delägaren utan handelsbolaget. I det ovan nämnda rättsfallet, RÅ 2003 not. 165, prövade RR även frågan om avsaknaden av blankett N3A innebar att deklarationen härigenom var så bristfällig att det fanns grund för att påföra den skattskyldige förseningsavgift. RR, som konstaterade att det ålåg handelsbolaget och inte delägarna att lämna uppgifter om handelsbolagets verksamhet och att den skattskyldige i deklarationen redovisat sin andel av handelsbolagets underskott, ansåg inte att avsaknaden av blankett N3A medförde att innehållet var så bristfälligt att förseningsavgift skulle påföras den skattskyldige. Rättsfallet innebär således att en delägare i ett handelsbolag som till sin självdeklaration inte bifogar blankett N3A inte kan anses ha lämnat en sådan bristfällig deklaration som innebär att förseningsavgift ska tas ut (se även RÅ 2003 ref. 62).

Utländska juridiska personer

Enligt 5 kap. 10 § TL tas förseningsavgift ut med 5 000 kr av aktiebolag och ekonomiska föreningar och med 1 000 kr av andra deklarationsskyldiga. Om den högre avgiften endast är avsedd att tas ut av svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar eller om den även ska tas ut av motsvarande utländska juridiska personer framgår inte klart av lagen. Vad som i detta sammanhang avses med aktiebolag och ekonomisk förening finns inte heller närmare definierat i förarbetena till lagstiftningen. I de delar som aktiebolag nämns i förarbetena (prop. 2002/03:106) synes man dock utgå från det svenska aktiebolagsbegreppet. Detsamma gäller förarbetena till tidigare lagstiftning angående förseningsavgift.

Av 1 kap. 3 § TL följer att termer och uttryck som avses i TL har samma betydelse och tillämpningsområde som i IL och SFL. De termer och uttryck som används i IL omfattar också,

enligt 2 kap. 2 § 1 st. IL, motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses. I prop. 1999/2000:2 del 1, s. 519, uttalar regeringen att det inte är möjligt att ange hur nära den utländska företeelsen ska överensstämma med den svenska för att anses motsvara denna, utan detta måste bli beroende av vilken slags företeelse och vilken regel det är fråga om. Regeringen tog också upp frågan om det är svensk eller utländsk rätt som ska tillämpas när man bedömer om en utländsk företeelse motsvarar en svensk företeelse och uttalade härvid att det som ska bedömas är om något enligt den utländska rätten är sådant att den aktuella företeelsen skulle kunna falla in under den svenska termen såsom den används i IL, varför man måste se detta ur såväl ett svenskt som ett utländskt perspektiv. Det framgår inte av nämnda proposition, men i doktrinen har framförts den uppfattningen att det i de flesta fall troligtvis är de civilrättsliga och inte de skatterättsliga reglerna i utlandet som är avgörande (se s. 21 ff. i Andersson, Saldén Enérus och Tiveus, Inkomstskattelagen. En kommentar. Del 1, 2006 års utg. Norstedts Juridik AB samt RÅ 1992 ref. 53 i vilket ett SICAV-bolag i Luxemburg inte ansågs motsvara ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av 27 § 4 mom. SIL).

Det torde inte vara praktiskt genomförbart att i varje enskilt fall göra en grundlig bedömning av om en utländsk juridisk person motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. Mot bakgrund härav och då det är fråga om betungande lagstiftning bör den högre avgiften endast tas ut i de fall det inte råder någon som helst tvekan om att den utländska juridiska personen motsvarar ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening. I övriga fall bör endast den lägre avgiften komma i fråga.

Förmyndare, god man, förvaltare

Har självdeklaration inte inkommit inom föreskriven tid ska förseningsavgift inte tas ut av en skattskyldig vars deklara-tionsskyldighet ska fullgöras av förmyndare, förvaltare eller god man (se Skatteverkets styrsignal 2005-06-17 "Försenings-avgift när självdeklaration ska lämnas av förmyndare, god man eller förvaltare", dnr 130 357492-05/111 samt avsnitt 9.5).

8.3 Ytterligare förseningsavgift

Lagtext

5 kap. 11 § TL

Om den deklARATIONSSKYLDIGE inte har kommit in med en självdeklARATION inom tre månader från den tidpunkt då självdeklARATION senast skulle ha lämnats, skall ytterligare en förseningsavgift tas ut.

Har därefter ytterligare två månader förflutit utan att självdeklARATIONEN har kommit in, skall en tredje förseningsavgift tas ut. Lag (2003:211).

”Tidpunkt då självdeklARATION senast skulle ha lämnats”

Enligt 5 kap. 9 § TL ska förseningsavgift tas ut om självdeklARATION inte har kommit in inom ”föreskriven tid”. Enligt 5 kap. 11 § TL ska ytterligare förseningsavgift tas ut om deklARATION inte kommit in inom tre månader respektive fem månader från ”den tidpunkt då självdeklARATION senast skulle ha lämnats”. Med ”föreskriven tid” får, i avsaknad av klargörande i prop. 2002/03:106, i enlighet med vad som gällt enligt tidigare ordning anses avses dels den tid som framgår av 4 kap. 5 § LSK, dels den tid som anges i anståndsbeslut som meddelas enligt 16 kap. 1–3 §§ LSK.

Uttrycket ”den tidpunkt då självdeklARATION senast skulle ha lämnats” i 5 kap. 11 § TL vållar tillämpningsproblem då deklARATIONSSKYLDIG har medgetts anstånd med att lämna deklARATION liksom då deklARATIONSSKYLDIGHET uppkommer först efter föreläggande. Nämnda problem berörs närmare nedan.

Anstånd

Enligt den ordning som gällde till och med taxeringsåret 2003 kunde förhöjd förseningsavgift påföras om den deklARATIONSSKYLDIGE inte kommit in med deklARATION senast den 1 augusti taxeringsåret. Detta gällde oavsett om anstånd medgetts eller inte. Av prop. 2002/03:106 framgår det inte om syftet varit att ändra principerna för när ytterligare förseningsavgift ska tas ut i anståndsfallen. Således framgår det inte om två förseningsavgifter ska tas ut om deklARATION inkommer efter den 2 augusti men inom tremånadersfristen räknat från den dag anståndet löpte ut. Eftersom den aktuella paragrafen reglerar en sanktionsavgift bör den tolkas på ett för den deklARATIONSSKYLDIGE gynnsamt sätt. Det medför att ytterligare förseningsavgift ska tas ut först om den deklARATIONSSKYLDIGE inte kommer in med deklARATION senast tre respektive fem månader efter den dag som deklARATIONEN enligt anståndsbeslutet senast skulle ha kommit in. Eftersom det kan ifrågasättas om lagstiftaren velat ha den ordning som nu beskrivits och då en sådan ordning medför hanteringsproblem för Skatteverket, har verket hos Finansdepartementet hemställt om en lagändring i nu berört avseende (dnr 130 733059-04/113).

- Sjukdomsanstånd** Vad som gäller när det i anståndsbeslutet inte angetts när anståndet upphör framgår av avsnitt 8.2 vid motsvarande kantrubrik.
- Deklarations-skyldig först efter föreläggande** Enligt de regler som gällde till och med taxeringsåret 2003 kunde förhöjd förseningsavgift tas ut enbart av deklarations-skyldig som skulle lämna självdeklaration utan föreläggande. I den nu gällande lagstiftningen har dock den begränsningen tagits bort. Som lagtexten numera är utformad kan således fler än en förseningsavgift tas ut även i fall då deklarationsskyldig-heten uppkommer först efter föreläggande.
- Varken i prop. 2002/03:106 eller i den underliggande departementsstencilen (Ds 2000:70) nämns att fler än en förseningsavgift ska kunna tas ut om deklaration som ska lämnas först efter föreläggande kommer in senare än tre respektive fem månader efter den tid som angetts i föreläggandet. Däremot framgår det av SOU 1998:12, på vilken förslagen i nämnda Ds bygger, att flera förseningsavgifter inte ska påföras i föreläggandefallen. Mot bakgrund härav kan det ifrågasättas om det varit lagstiftarens avsikt att fler än en förseningsavgift ska kunna tas ut i dessa fall. Lagtexten är dock klar eftersom det inte görs något undantag för den situationen då deklarationsskyldigheten inträder först efter föreläggande.
- Skatteverket har i ovan nämnda hemställan föreslagit att 5 kap. 11 § 1 st. TL ändras på så sätt att tillämpningsområdet begränsas till att enbart omfatta deklarationsskyldiga som utan föreläggande ska lämna deklaration. Tills dess att lagstiftaren har tagit ställning till om någon lagändring ska ske är det Skatteverkets uppfattning att endast en förseningsavgift ska tas ut när deklaration som ska lämnas först efter föreläggande enligt 17 kap. 2 § LSK inte kommer in eller kommer in senare än tre månader från den tidpunkt som angetts i föreläggandet. Med hänsyn till att lagstiftningen i nu berört hänseende, enligt verkets bedömning, sannolikt kommer att ändras och att det är fråga om en sanktionsavgift får det anses oskäligt att ta ut mer än en förseningsavgift. Befrielse från ytterligare förseningsavgift ska således medges.
- Beslut om flera avgifter** Enligt ordalydelsen i 5 kap. 11 § TL är uttaget av ytterligare förseningsavgifter beroende av att viss tid har förflutit från den tidpunkt då deklarationen rätteligen skulle ha getts in. Några andra förutsättningar för uttag av ytterligare förseningsavgifter uppställs inte i lagrummet. Detta innebär att det är möjligt att överväga respektive besluta om flera förseningsavgifter

samtidigt, naturligtvis under förutsättning att respektive tidpunkt för att ta ut förseningsavgifterna har passerats när övervägandet sänds ut till den deklarationsskyldige (jfr RR:s dom 2007-02-28, mål nr 4450-06). Förseningsavgifter kan också tas ut i skilda beslut. Så kan bli fallet om Skatteverket, t.ex. i samband med skönstaxering på grund av utebliven deklaration, påfört förseningsavgift enligt 5 kap. 10 § TL och det därefter finns förutsättningar för att påföra ytterligare förseningsavgift enligt 5 kap. 11 § TL.

8.4 Inte undertecknad deklaration

Lagtext

5 kap. 12 § TL

Om den deklarationsskyldige inom föreskriven tid har lämnat en deklarationshandling som inte är behörigen undertecknad, tas förseningsavgift ut endast om bristen inte har avhjälpits inom den tid som föreskrivits i ett föreläggande. Lag (2003:211).

Egenhändigt undertecknad

En självdeklaration ska enligt 4 kap. 3 § LSK vara egenhändigt undertecknad av den som är skyldig att lämna deklarationen eller av den som enligt 19 kap. 1 § LSK är behörig företrädare för den deklarationsskyldige.

Av 4 kap. 4 § 2 st. LSK framgår att vad gäller elektroniska deklarerationer fullgörs kravet på underskrift med elektroniska hjälpmedel. Detta sker antingen genom att en personlig säkerhetskod för underskrift anges eller genom användande av e-legitimation (se Skatteverkets föreskrifter om e-tjänsten Inkomstdeklaration, SKVFS 2006:1).

Behörig företrädare

I vissa fall ska deklarationsskyldigheten fullgöras av annan än den skattskyldige. Regler om legal företrädares skyldighet att fullgöra deklarationsskyldigheten återfinns i 19 kap. 1 § 1–5 p. LSK. Den paragrafen kommenteras närmare i avsnitt 1.3.3.

Föreläggande att underteckna

I de fall en ingiven självdeklaration inte undertecknats eller undertecknats av någon som inte är behörig företrädare för den skattskyldige kan förseningsavgift tas ut endast om den deklarationsskyldige inte avhjälpes bristen inom den tid som Skatteverket angivit i ett föreläggande till den deklarationsskyldige.

Ytterligare förseningsavgift

Det är oklart om bestämmelserna i 5 kap. 11 § TL ska tillämpas även i de situationer då en deklarationshandling inte är behörigen undertecknad och bristen inte avhjälpes inom den tid som anges i föreläggandet. Enligt tidigare gällande rätt (5 kap. 5 § 3 st. TL) kunde enbart enkel förseningsavgift tas ut om bristen inte avhjälpes inom den tid som angavs i före-

läggandet. Detta framgick genom att det i paragrafen stod att avgiften i sådana fall skulle beräknas efter första stycket. Varken i SOU 1998:12 eller i Ds 2000:70 föreslogs någon ändring i 5 kap. 5 § 3 st. TL. I den nu gällande lagtexten finns det emellertid ingen bestämmelse med innebörd att endast en förseningsavgift ska tas ut. Det framgår dock inte av prop. 2002/03:106 att man avsett någon ändring i förhållande till tidigare regler. Det är med hänsyn till ovanstående oklart hur lagtexten ska tolkas. Möjligen skulle 5 kap. 11 och 12 §§ TL kunna tolkas på följande sätt. I 12 § regleras de speciella fall då en deklarationshandling kommer in och den enda bristen är att den inte undertecknats. I 11 § regleras de fall då bristen är större än den som avses i 12 §, nämligen att det över huvud taget inte kommer in någon deklARATION i tid eller att en deklARATION visserligen kommit in men innehållet i denna är så bristfälligt att handlingen uppenbarligen inte kan läggas till grund för taxeringen. Med denna tolkning ska 11 § inte tillämpas i de fall då bristen enbart består i att undertecknande inte skett eller att den som undertecknat inte är behörig. Skatteverket har i ovan nämnda hemställan till Finansdepartementet föreslagit att 5 kap. 12 § TL kompletteras på så sätt att det framgår att i sådana fall som avses i paragrafen ska förseningsavgift tas ut enbart enligt 5 kap. 10 § TL. I avvaktan på att lagstiftaren tagit ställning i frågan anser Skatteverket att endast en förseningsavgift ska tas ut när en deklarationshandling inte är behörigen undertecknad.

8.5 Särskilda uppgifter

Lagtext

5 kap. 13 § TL

Vad som sägs om en deklarationsskyldig och självdeklARATION i 9–12 §§ gäller också för den som är skyldig att lämna särskild uppgift enligt 5 kap. 1 eller 2 § lagen (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter. Vad som sägs om en självdeklARATION gäller då sådana särskilda uppgifter.

Förseningsavgift tas i dessa fall ut med samma belopp som för andra deklarationsskyldiga än aktieföretag och ekonomiska föreningar. Lag (2003:211).

Stiftelser, ideella föreningar m.fl.

Av 5 kap. 13 § TL framgår att bestämmelserna om förseningsavgift i 5 kap. 9–12 §§ TL även gäller dem som ska lämna särskild uppgift enligt 5 kap. 1 eller 2 § LSK. Sådan särskild uppgift ska lämnas av bl.a. stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund som är undantagna från skattskyldighet för inkomst och förmögenhet samt av bl.a. sådana handelsbolag som inte är skyldiga att lämna självdeklARATION. Till

skillnad från vad som gällde till och med taxeringsåret 2003 kan förseningsavgift numera tas ut om särskild uppgift inte behörigen undertecknats inom den tid som angetts i ett föreläggande från Skatteverket.

Förseningsavgift tas ut med samma belopp som gäller för andra deklarationsskyldiga än aktiebolag och ekonomiska föreningar, dvs. med 1 000 kr.

I likhet med vad som framgår ovan i avsnitt 8.4 kan det ifrågasättas om mer än en förseningsavgift kan tas ut om särskild uppgift inte är behörigen undertecknad och bristen inte avhjälppts inom den tid som angetts i ett föreläggande. Av samma skäl som anges i det avsnittet anser Skatteverket att endast en förseningsavgift ska tas ut i dessa fall.

Utländska juridiska personer

Frågan om vad som gäller i förseningsavgiftshänseende såvitt avser utländska juridiska personer behandlas vid motsvarande kantrubrik i avsnitt 8.2.

8.6 Skattskyldig avlidit

Av 5 kap. 20 § TL framgår att särskild avgift inte ska tas ut om den skattskyldige har avlidit. Eftersom förseningsavgift är en sådan särskild avgift som avses i bestämmelsen ska förseningsavgift således inte påföras en avliden person. Bestämmelsen kommenteras närmare i avsnitt 2.8.

8.7 Befrielse från förseningsavgift

Befrielse från förseningsavgift får i likhet med vad som gäller för skattetillägg medges om förutsättningar för befrielse föreligger enligt 5 kap. 14 § TL. Bestämmelserna om befrielse från särskild avgift behandlas i avsnitt 9.

9 Befrielse från särskild avgift

5 kap. 14, 15 och 21 §§ TL

Lagtext

5 kap. 14 § TL

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

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

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,
2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). Lag (2003:655).

5 kap. 15 § TL

Bestämmelserna i 14 § skall beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts, om vad som framkommit i ärendet eller i målet om särskild avgift ger anledning till det. Lag (2003:211).

9.1 Allmänt

Inledning

Den 1 juli 2003 infördes nya regler om befrielse från särskild avgift, dvs. skattetillägg och förseningsavgift, att tillämpas från och med 2004 års taxering. Enligt dessa ska den skattskyldige 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. Vid

delvis befrielse ska avgiften sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

De nya bestämmelserna ger utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar än tidigare gällande bestämmelser bl.a. genom att ett par nya befrielsegrunder införts. För att öka möjligheterna att beakta dels omständigheterna i det enskilda fallet, dels oskäligheter kopplade till skattetilläggsbeloppets storlek har möjligheten att inte bara medge hel utan även delvis befrielse införts. Vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet respektive oskälighetskriteriet ska särskilt beaktas vissa omständigheter som uttryckligen anges i lagtexten. Dessa omständigheter ska ses som exempel på situationer där felaktigheten eller underlåtenheten ska anses ursäktlig eller det annars ska anses oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Befrielse från avgiften bör i regel ske i dessa situationer. Därutöver finns det situationer som inte uttryckligen 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.

Skillnader i förhållande till tidigare gällande rätt

Bestämmelser om befrielse från särskild avgift fanns tidigare i 5 kap. 6 § TL. Enligt den paragrafen skulle den skattskyldige befrias helt från särskild avgift

1. om felaktigheten eller underlåtenheten kunde antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållanden att den framstod som ursäktlig,
2. om felaktigheten eller underlåtenheten framstod som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet eller
3. om det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Vidare innehöll den paragrafen en bestämmelse av innebörd att befrielse från skattetillägg kunde ske om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten var obetydligt.

Skillnaderna mellan tidigare och nu gällande rätt kan sammanfattningsvis sägas vara följande.

- Det är numera möjligt att också delvis befria från särskild avgift (nedsättning till hälften eller till en fjärdedel av fullt belopp).

- I oskälighetsfall krävs inte längre att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften utan det räcker att det är oskäligt att ta ut avgiften.
- Angivna befrielsegrunder är numera endast exempel på befrielsegrunder.
- Ordet ”sjukdom” har tagits bort och i stället knyts möjligheterna till befrielse till den deklarationsskyldiges ”hälsa”.
- Bristande erfarenhet nämns inte längre uttryckligen som en grund för befrielse men den kan i praktiken tolkas in i punkterna 1 och 2 i andra stycket (ålder och felbedömning).
- Det tydliggörs numera att även ursäktliga missuppfattningar av faktiska förhållanden kan utgöra grund för befrielse.
- Det tydliggörs numera också att vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kan utgöra grund för befrielse.
- Oskälighetsfallen exemplifieras numera och delas in i tre punkter; bristande proportion, lång handläggningstid och dom i skattebrottsmål före beslut om skattetillägg.
- Obetydligt belopp utgör inte längre en befrielsegrund utan ett hinder mot att ta ut skattetillägg.

Ex officio

Huvudregeln är att den skattskyldige själv får framföra de omständigheter som i hans fall kan föreligga för befrielse från särskild avgift. Enligt 5 kap. 15 § TL gäller emellertid att befrielsegrunderna ska beaktas även om ett yrkande om befrielse inte har framställts (ex officio), om det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller i målet om särskild avgift. Skyldigheten att beakta befrielsereglerna ex officio är således begränsad till situationer då frågan om befrielse har aktualiserats av vad som förekommit i ärendet hos Skatteverket eller i mål hos domstol om särskild avgift.

Frågan om befrielse på annan grund än ålder aktualiseras oftast genom upplysningar från den skattskyldige. Uppgift som har betydelse för bedömningen av befrielsegrunderna kan dock framgå redan av deklARATIONEN. Således kan det av deklARATIONEN vara möjligt att bilda sig en uppfattning om t.ex. huruvida felaktigheten är ursäktlig med hänsyn till felbedömning av en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Vidare kan det framgå omständigheter som tyder på att den

skattskyldiges hälsa eller liknande förhållanden kan ha påverkat möjligheterna att avge en korrekt deklaration.

Omprövning

Har den skattskyldige påförts skattetillägg är det, om han vill ha omprövning av det beslutet, inte tillräckligt att han klagat på det materiella beslutet, utan han måste också klaga på skattetilläggsbeslutet. Har t.ex. en skattskyldig endast överklagat en taxeringsfråga till LR kan bestämmelsen i 15 § inte tillämpas, eftersom den föreskrivna skyldigheten att ex officio beakta befrielsegrunderna förutsätter att ett mål eller ett ärende avseende skattetillägg är anhängiggjort. I tveksamma fall ska dock en liberal tolkning ske av huruvida en skattskyldigs begäran om omprövning eller överklagande innehåller yrkande om omprövning av ett beslut om särskild avgift. Av prop. 1971:10 s. 275 framgår att ett yrkande om prövning av särskild avgift får anses föreligga från den skattskyldiges sida även om det kommit till uttryck endast i hans argumentation i skattefrågan.

Nyanserad och generös bedömning

Uttalanden i prop. 2002/03:106 skulle kunna uppfattas på sätt att befrielsereglerna generellt och i alla avseenden ska tillämpas mer nyanserat och generöst än vad som var fallet tidigare. Det finns emellertid inte skäl att göra mer nyanserade och generösa bedömningar i sådana frågor som även reglerades i tidigare gällande rätt i andra fall än de som direkt kan utläsas av lagtext och förarbeten. Med den utgångspunkten kan konstateras att nuvarande lagstiftning definitivt ger utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar genom att möjligheterna till delvis befrielse införts. Dessutom markeras direkt i lagtexten en liberalisering i förhållande till tidigare gällande rätt i så mån att det inte längre krävs att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg utan att det numera räcker att det är oskäligt. En ytterligare utvidgning i liberaliserande riktning är det faktum att ursäktlighets- och oskälighetsfall numera bara är exempel på befrielsegrunder vilket innebär att det finns fler situationer som kan falla in under dessa än som var fallet tidigare. Härutöver klargörs i förarbetena till lagstiftningen att tillämpande myndigheter ska ha en liberalare syn på vad som ska anses utgöra en svår skatterättslig fråga jämfört med vad som var fallet tidigare. Ett motsvarande klargörande finns vad gäller vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Sådana kontrolluppgifter kunde även enligt tidigare gällande rätt i ursäktliga fall föranleda befrielse. Den nu gällande regeln om vilseledande och missvisande kontrolluppgifter bör dock tillämpas generösare jämfört med tidigare.

I övrigt finns det i princip inte anledning att frågå de bedömningsnivåer som gällt tidigare.

Uppsåt

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

**Tillämpning
av befrielse-
grunderna**

Vid den praktiska tillämpningen av befrielsegrunderna är det nödvändigt att använda vissa presumtioner. Dessutom måste av praktiska skäl vissa schablonregler ställas upp för befrielse. Detta förhållande får emellertid inte leda till att befrielse genomgående vägras i fall som inte täcks av schablonreglerna. Gäller det fall som tangerar de generella befrielsefallen bör grunderna för befrielse tolkas generöst. Det kan i sådana situationer bli aktuellt med delvis befrielse. Skatteverket ska på grundval av tillgängligt material noggrant pröva om förhållandena i det enskilda fallet motiverar befrielse. Vid bedömningen av om befrielse kan ges bör Skatteverket göra en samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha en sådan styrka att hel eller delvis befrielse bör ges. För att undvika obilliga konsekvenser bör befrielsereglerna tillämpas generöst.

9.2 Hel eller delvis befrielse

För att möjliggöra en ytterligare mer nyanserad tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna och för att större hänsyn, jämfört med tidigare, ska kunna tas till beloppets storlek i relation till felaktigheten eller underlåtenheten, har en möjlighet till delvis befrielse införts.

**Utgångspunkten
är fullt
skattetillägg**

Förarbetena till 5 kap. 14 § TL är tämligen omfattande. Naturligt nog så berörs där i stort sett bara omständigheter som knyter an till befrielsesituationer. Som förarbetena är utformade skulle man eventuellt kunna bibringas den uppfattningen att utgångspunkten för Skatteverkets bedömning är att hel eller delvis befrielse ska ges och att således i princip huvudregeln skulle vara befrielse. Förhållandet bör emellertid

vara det omvända nämligen att utgångspunkten bör vara att, om grundförutsättningar föreligger för att ta ut skattetillägg, fullt skattetillägg ska tas ut och från den utgångspunkten prövas om grund för befrielse föreligger.

Med hänsyn till att en uppmjukning är avsedd vad gäller tillämpningen av befrielsegrunderna, bör man kunna utgå ifrån att i de situationer där Skatteverket tidigare befriat från skattetillägg, bör normalt fortsättningsvis hel befrielse ges. Det går däremot inte att generellt säga att en sådan bedömning alltid ska göras. Situationen kan ju ha varit sådan att man tidigare befriade i en sådan situation då det funnits förmildrande omständigheter, som i och för sig inte var fullt tillräckliga för befrielse, men det låg ändå närmare till hands att befria än att ta ut skattetillägg. I sådana fall kan det alltså i stället bli en skärpning i förhållande till tidigare gällande rätt. Enligt nu gällande rätt bör i en sådan situation endast delvis befrielse ges.

**Exempel i prop.
2002/03:106**

I prop. 2002/03:106, s. 147 ff., ges några exempel på när det kan vara aktuellt att medge delvis befrielse från skattetillägg. De situationer som nämns är följande.

- Frågan om skattetillägg ska tas ut eller inte kan tänkas vara ett gränsfall. Den oriktiga uppgiften kan kanske inte rättas med ledning av föreliggande kontrollmaterial men omständigheterna är ändå sådana att det framstår som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg.
- Det kan finnas fall där en felaktighet har samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är i viss mån ursäktlig men den inte är i sådan grad ursäktlig att skattetillägget helt kan undgås.
- Vidare kan det finnas fall där en oriktig uppgift lämnats som i och för sig inte kan betecknas som ursäktlig men som på grund av beskattningsbestämmelsernas utformning skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i någon som helst proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.
- Det kan också finnas grund för delvis befrielse från skattetillägg i sådana situationer där den skattskyldiges bedömning av en fråga har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter.

- I fall där den oriktiga uppgiften inte påverkar skatten under det taxeringsår till vilken uppgiften är hänförlig utan först ett kommande år och det när skattetillägget ska bestämmas står klart att 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 delvis befrielse kunna ges.
- Ibland kan det förhålla sig så att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle leda till en viss skattevinst för den skattskyldige, dock inte tillnärmelsevis så stor som svarar mot ett skattetillägg beräknat efter vanliga principer. Delvis befrielse kan då vara aktuell.
- I de fall då en oriktig uppgift leder till underskott som den skattskyldige aldrig kan utnyttja på grund av konkurs kan det te sig obilligt att ta ut fullt skattetillägg.
- Befrielse kan komma i fråga om förbudet mot kvittningsinvändningar i 5 kap. 7 § leder till resultat som kan synes obilliga, t.ex. om den skattskyldige har sålt aktier och underlåtit att redovisa såväl kapitalvinst som kapitalförlust.
- 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 Skatteverket. 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.

Nedsättning till hälften eller en fjärdedel

Av prop. 2002/03:106, s. 148, framgår att delvis befrielse i normalfallet ska ske till hälften av vad som annars skulle ha utgått. Skulle skattetillägget på grund av sin storlek även efter nedsättning till hälften framstå som oskäligt i förhållande till omständigheterna ska nedsättning till en fjärdedel kunna ske. Föreligger det skäl för delvis befrielse är således utgångspunkten att den särskilda avgiften ska sättas ned till hälften. För att det ska bli aktuellt att sätta ned avgiften till en fjärdedel ska situationen vara sådan att det med hänsyn till omständigheterna framstår som otillräckligt att endast halvera avgiften men det likväl inte kan anses föreligga förutsättningar för hel befrielse. För frågan om delvis befrielse ska ske till hälften eller en fjärdedel är det således främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. När det gäller förseningsavgift bör delvis befrielse kunna aktualiseras endast i undantagssitua-

tioner. I de fall det är aktuellt att ta ut flera förseningsavgifter finns det inget hinder mot att medge befrielse från en eller två av dessa.

I ovan nämnda proposition ges endast några exempel på när det kan bli aktuellt att sätta ned skattetillägget till hälften eller en fjärdedel. 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 avsnitt 9.4.2). Två andra exempel avser befrielsegrunderna ”lång handläggningstid” och ”dom i skattebrottsmål”. Vad som uttalas beträffande dessa befrielsegrunder framgår av avsnitt 9.4.3 och 9.4.4.

9.3 Ursäktlighetsfall

9.3.1 Allmänt

Av 5 kap. 14 § 2 st. TL framgår vilka omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig. Vid bedömningen ska således särskilt beaktas

1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande,
2. om den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller
3. om en kontrolluppgift varit vilseledande eller missvisande.

De omständigheter som uttryckligen särskilt ska beaktas ska ses som exempel på omständigheter som ska beaktas vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet. Dessa är av den karaktären att befrielse bör ges i normalfallet. Därutöver kan det finnas andra omständigheter än de i lagtexten uppräknade som också kan motivera befrielse.

9.3.2 Ålder, hälsa eller liknande förhållanden

9.3.2.1 Ålder

Inledning

Befrielse från skattetillägg ska medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig därför att den kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder. Med ålder avses såväl hög som låg ålder. Det fordras inte full bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten eller underlåtenheten. Det räcker att åldern kan antas ha orsakat felet.

Skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år bör, om särskilda omständigheter inte föreligger, befrias från skattetillägg. Som särskild omständighet avses främst att den skattskyldige är ekonomiskt aktiv. Vid låg ålder är presumptionen att den skattskyldiges erfarenhet är liten eller i vart fall begränsad. Låg ålder motiverar dock inte alltid befrielse eftersom även den som är relativt ung kan ha skaffat sig omfattande erfarenheter.

Ekonomiskt aktiv

Med hänsyn till den skyldighet att lämna kontrolluppgifter som föreligger enligt LSK kommer skattetillägg normalt inte i fråga beträffande inkomst av pension eller motsvarande. De fall där skattetillägg aktualiseras torde därför avse andra inkomster.

Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv, bör i princip ha fullt ansvar för felaktigheter vid uppgiftslämnandet. I ett sådant fall bör Skatteverket försöka utreda om felaktigheten eller underlåtenheten är av sådan art att skattetillägg likväl inte bör tas ut. Om frågan inte kan utredas av verket får det ankomma på den skattskyldige att visa att felaktigheten eller underlåtenheten har sådant samband med hans ålder att den på grund härav eller av annan anledning kan anses ursäktlig.

En skattskyldig som genom eget arbete har betydande inkomster vid sidan om pensionen bör anses som ekonomiskt aktiv. Härrör inkomsterna från näringsverksamhet bör den skattskyldige anses som ekonomiskt aktiv även i de fall verksamheten inte ger något överskott. Enbart ränteinkomster av kapital medför inte att den skattskyldige bör anses som ekonomiskt aktiv. Detsamma bör gälla förvaltning av värdepapper om förvaltningen är passiv. Är emellertid förvaltningen av värdepapper mer aktiv kan den skattskyldige, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, bedömas som ekonomiskt aktiv.

Mera betydande inkomster RÅ 1982 1:30

RR har i RÅ 1982 1:30 prövat frågan om eftergift av skattetillägg på grund av hög ålder då skattskyldig haft vissa inkomster vid sidan av pensionen. Den skattskyldige hade i sin för 1978 års taxering lämnade deklaration redovisat inkomst av förvärvsarbete med 54 752 kr och inkomst i form av pension med sammanlagt 59 513 kr. TN frångick deklarationen genom att som inkomst uppta pension med ytterligare 9 044 kr. Skattetillägg påfördes med 20 % av den skatt som belöpte på 9 044 kr. RR:s majoritet anförde beträffande befrielsegrunden ålder följande.

S, som under inkomståret 1977 fyllde 65 år, har uppgivit att han pensionerades den 31 mars samma år och att av hans samman-

lagda förvärvsinkomst endast 8 505 kr hänförde sig till tiden efter pensioneringen. Anledning att ifrågasätta riktigheten av de lämnade uppgifterna föreligger inte. Med hänsyn till det anförda bör skattetillägget efterges (jfr RSV Dt 1978:12).

Ett regeringsråd var av skiljaktig mening och ansåg att det i målet inte förebragts någon omständighet av beskaffenhet att föranleda till antagandet att den felaktiga uppgiften hade sådant samband med skattskyldiges ålder att den på denna grund kunde anses ursäktlig.

RR synes ha knutit prövningen av befrielsegrunden helt till storleken av den inkomst, vid sidan av pensionen, som den skattskyldige uppburit efter pensioneringstillfället och torde därvid med hänsyn till den låga sidoinkomsten ha funnit, utan att detta uttryckligen angetts, att den skattskyldige inte kunde anses ekonomiskt aktiv efter det att han pensionerats.

RÅ 1978 1:50

I RÅ 1978 1:50 hade den skattskyldige, som vid tiden för deklarationens avgivande var 70 år, förutom pension redovisat bruttointäkter av hyror och arrenden från sina fastigheter med 119 135 kr och kapitalinkomster med 21 243 kr. Han utövade personligen förvaltningen av sin egendom. Den oriktiga uppgiften bestod i att han redovisat ränteutgifter i deklarationen med 4 003 kr för lågt belopp. RR ansåg att vad som förekommit i målet inte gav stöd för antagandet att den skattskyldiges ålder haft någon avgörande inverkan på att deklarationen kommit att innehålla en oriktig uppgift. Skattetillägget eftergavs därför inte.

Utgången i målet talar för att RR ansåg att en skattskyldig som är att anse som ekonomiskt aktiv har, oavsett storleken på det belopp som undanhållits, att göra antagligt att den oriktiga uppgiften ändå har samband med hans ålder för att ursäktlighetskravet ska anses vara uppfyllt.

I ovannämnda RÅ 1982 1:30 var det oredovisade inkomstbeloppet relativt lågt. Denna omständighet synes emellertid ha saknat betydelse för RR:s bedömning av ursäktligheten och utgången i målet torde ha blivit densamma om undanhållen pension varit högre. Det avgörande torde ha varit huruvida den skattskyldige haft sådana sidoinkomster efter pensioneringen att han kunde anses som ekonomiskt aktiv.

RÅ 2001 not. 11

Inte heller i RÅ 2001 not. 11 befriades den skattskyldige från skattetillägg trots hög ålder. Den skattskyldige som var 70 år hade inte redovisat realisationsvinst med 18 280 kr vid avyttring av aktieoptioner. Han hade inte tidigare redovisat

avyttring av aktieoptioner men hade under flera år bedrivit en omfattande handel med aktier. Vid 1993 års taxering redovisade han en omsättning av aktier med 80 992 kr i fem olika poster och vid 1994 års taxering en omsättning med 130 333 kr i nio olika poster. LR fann att mannen trots sin höga ålder fick anses ha varit ekonomiskt aktiv och därmed fullt ansvarig för felaktigheten vid uppgiftslämnandet. Inte heller befrielsegrunden bristande erfarenhet ansågs tillämplig. Varken KR eller RR gjorde någon ändring av LR:s dom.

Framställningen hittills ger sken av att begreppet ekonomiskt aktiv är helt knutet till storleken av inkomsterna vid sidan av pensionen. Så torde emellertid inte vara fallet. Om den skattskyldige driver en rörelse med betydande omsättning men rörelsen visar underskott torde han få anses ekonomiskt aktiv. Å andra sidan torde en pensionär vars sidoinkomster enbart består av ränteintäkter normalt inte anses ekonomiskt aktiv även om dessa uppgår till betydande belopp.

RÅ 1976 ref. 111

I RÅ 1976 ref. 111 hade en 64-årig änka, som utöver änkepensionen om 5 283 kr haft inkomst av förvärvsarbete med 14 657 kr, underlåtit att i deklarationen 1972 redovisa änkepensionen. RR ansåg inte hennes ålder utgöra skäl för eftergift av skattetillägget. Däremot befriades den skattskyldige från skattetilllägg i RÅ 1976 ref. 135. Den skattskyldige, som vid deklara-tionsstillfället var 72 år, hade felaktigt yrkat avdrag för periodiskt understöd med 3 000 kr som hon enligt testamentariskt förordnande hade att utbetala men inte hade betalat ut under beskattningsåret. Grunden för att skattetillägget eftergavs var att hennes åberopade okunnighet om gällande bestämmelser på skatteområdet (rättsvillfarelse), med hänsyn till hennes ålder, fick anses ursäktlig. Ett regeringsråd var av skiljaktig mening och ansåg att det inte fanns förutsättningar för eftergift.

RÅ 1976 ref. 135

Yrkesverksam

I fall där den skattskyldige är 65 år eller äldre men fortfarande är yrkesverksam i betydande omfattning bör befrielsegrunden ålder normalt inte komma ifråga. Stöd för denna uppfattning kan hämtas i KR:s i Göteborg dom 2001-08-15, mål nr 1880-2001. Den skattskyldige, som under beskattningsåret fyllde 69 år, redovisade inte vinst vid inlösen av utlandsfond med 29 322 kr i deklarationen. KR ansåg att skäl för befrielse på grund av hög ålder inte förelåg eftersom den skattskyldige fortfarande var yrkesverksam. Utöver inkomster från pension uppgick inkomsten från yrkesutövningen till 273 378 kr.

**Försäljning
bostadsrätt,
enstaka aktiepost**

Enbart en försäljning av bostadsrätt eller enstaka aktieposter bör normalt inte anses tillräckligt för att betrakta en pensionär som ekonomiskt aktiv. Denna uppfattning har kommit till uttryck i KR:s i Stockholm dom 2002-05-22, mål nr 637-2000. Skattetillägg hade påförts med anledning av att den skattskyldige inte redovisat försäljning av en bostadsrätt. KR ansåg att skattetillägget skulle efterges eftersom inga omständigheter framkommit i målet som visade att den skattskyldige skulle ha varit ekonomiskt aktiv i den mening som avsågs i RSV:s rekommendationer.

”Förtidspension”

Tidigare gällde att skattskyldiga, som under inkomståret fyller 65 år eller som uppburit förtidspension, om särskilda omständigheter inte förelåg utan skriftväxling och särskild prövning skulle befrias från skattetillägg (RSV Dt 1992:7). Från och med inkomståret 2003 har systemet med förtidspension ersatts av sjuk- eller aktivitetsersättning. De som tidigare hade förtidspension lyftes in i det nya systemet. Sjuk- eller aktivitetsersättningen, som kan vara från en fjärdedels ersättning till hel ersättning, kan också utbetalas under en begränsad tid.

I självdeklarationen förtrycks uppgift om sjukersättning som en löneinkomst till skillnad från förtidspension som förtrycktes som allmän pension och tjänstepension. Det framgår således inte av deklarationen, men väl av kontrolluppgiften, att den skattskyldige erhållit sjuk- eller aktivitetsersättning.

Varken i förarbetena till nu gällande bestämmelser eller till de tidigare gällande bestämmelserna kan utläsas att det faktum att en skattskyldig uppburit förtidspension bör medföra att befrielsegrunden ålder blir tillämplig. Det s.k. förtidspensions-systemet är relativt omfattande. Även personer med mycket låg ålder omfattas i inte obetydlig grad. Systemet är uppbyggt på så sätt att en person kan vara ”förtidspensionerad” under en begränsad tid för att därefter återgå till ett yrkesverksamt liv. Dessa omständigheter samt den omständigheten att det i de allra flesta fall inte torde finnas något samband mellan den skattskyldiges (höga) ålder och det fel som den skattskyldige kan ha gjort, gör att det inte finns några bärande skäl för att ”förtidspensionärer” generellt ska omfattas av befrielsegrunden ålder. Det mesta talar i stället för att befrielsegrunderna bör tillämpas på samma sätt för dessa skattskyldiga som för andra skattskyldiga som inte uppbär sjuk- eller aktivitetsersättning. Det finns således skäl att numera inte jämställa skattskyldiga som uppburit sjuk- eller aktivitetsersättning med skattskyldiga som under inkomståret fyllt 65 år.

Låg ålder

Även låg ålder kan utgöra grund för befrielse från skattetillägg. Den tidigare gällande befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” har visserligen slopats men de situationer som den avsåg att omfatta kan numera sägas ingå i ”felbedömning av en skatte-regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena”. Om befrielse inte kan medges i enlighet härmed kan det i vissa fall komma i fråga att medge befrielse med stöd av (låg) ”ålder” eller ”liknande förhållande”.

Ekonomiskt aktiv

Även när det gäller låg ålder bör beaktas om den skattskyldige är ekonomiskt aktiv. Vid låg ålder finns emellertid en presumption för att vederbörandes erfarenhet är liten eller i vart fall begränsad. Grund för befrielse kan därför föreligga om den skattskyldige anses ha bristande erfarenhet. Det bör dock observeras 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 bör, när verksamheten deklarerats första gången, utgångspunkten vara hel befrielse. Beroende på felets natur kan dock delvis befrielse vara aktuell. Om felet är av grundläggande natur bör fullt skattetillägg tas ut. Befrielse på grund av bristande erfarenhet kan naturligtvis också aktualiseras vid senare års taxeringar. Det ligger dock i sakens natur att utrymmet för befrielse på grund av bristande erfarenhet minskar efterhand.

Förstagångs-deklarant

Enbart den omständigheten att den skattskyldige deklarerar för första gången eller för första gången själv upprättar deklaration utgör inte grund för befrielse. För befrielse krävs också att det finns ett sådant samband mellan åldern och felaktigheten eller underlåtenheten att denna framstår som ursäktlig. Som i fallet med hög ålder fordras dock inte full bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten utan det räcker att den låga åldern kan antas ha varit orsak till felet.

Beträffande skattskyldig som är omyndig, se avsnitt 9.4.2.

9.3.2.2 Hälsa

Den tidigare gällande befrielsegrunden ”sjukdom” har ersatts av befrielsegrunden ”hälsa”. Uttrycket ”hälsa” har en vidare betydelse än uttrycket ”sjukdom”. Det innefattar såväl sjukdom (somatisk som psykisk) som psykosociala faktorer som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklara-tionsskyldigheten. Enbart bristande hälsa utgör inte grund för befrielse utan det ska föreligga ett direkt samband mellan ohälsan och felaktigheten eller underlåtenheten. Detta innebär

bl.a. att det tidsmässiga sammanhanget bör uppmärksammas. En sjukdom som inträffar efter deklarationstidpunkten kan således normalt inte anses som befrielsegrundande. Det kan dock vara på det sättet att den skattskyldiges förmåga att deklarerat korrekt kan ha påverkats även innan det att en diagnos om sjukdomen ställts. Läkarintyg eller intyg från försäkringskassa bör infordras endast om det anses erforderligt för bedömningen.

Vid frågor av enklare beskaffenhet är det mindre sannolikt att ohälsan haft någon betydelse för att en oriktig uppgift lämnats. Vid vissa sjukdomstillstånd såsom psykisk ohälsa kan dock situation vara den att befrielse kan komma ifråga trots att felaktigheten rör en enklare fråga.

RÅ 1988 ref. 36

I RÅ 1988 ref. 36 hade två makar påförts skattetillägg till följd av att de underlåtit att redovisa räntor och behållning på konton i en dansk bank. Som grund för eftergift av skattetilläggen anförde makarna att mannen vid deklarationstillfället och under taxeringsperioden led av såväl en hjärtsjukdom som en ögonsjukdom. Makarna ansågs emellertid inte ha gjort antagligt att det förelåg ett samband mellan dessa sjukdomar och de oriktiga uppgifterna. Skattetilläggen eftergavs därför inte. Som exempel på rättsfall där skattetillägg eftergivits på grund av sjukdom kan nämnas RÅ 1978 Aa 80 och RÅ 1981 Aa 60.

Deklarationsmedhjälpare

Befrielsegrunden ”hälsa” avser i första hand den skattskyldiges ohälsa men den kan tillämpas även i andra fall. Således kan även bristande hälsa hos deklarationsmedhjälpare medföra befrielse. Vid bedömningen av ursäktligheten får i ett sådant fall särskild vikt fästas vid om den skattskyldige varit beroende av medhjälparen för att kunna fullgöra sin deklarationskyldighet på ett riktigt sätt. Befrielsegrunden kan också tillämpas för juridiska personer vid sjukdom eller annan bristande hälsa hos firmatecknare under förutsättning att deklarationskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

Psykosociala faktorer

Som framgår ovan har uttrycket ”hälsa” en vidare innebörd än det tidigare begreppet sjukdom. Även psykosociala faktorer som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklarationskyldigheten ska beaktas. Vad som avses med psykosociala faktorer framgår inte av förarbetena till lagstiftningen. Det är tänkbart att sådana omständigheter som skilsmässa, anhörigs död och liknande avses. Huruvida någon

egentlig ändring av rättsläget skett genom att psykosociala faktorer ska beaktas är tveksamt. I princip har sådana omständigheter som skilsmässa, anhörigs död m.m. kunnat beaktas redan enligt tidigare gällande rätt.

Delvis befrielse

Om skälen för befrielse inte är starka nog för att motivera hel befrielse finns anledning att pröva om de räcker för nedsättning till hälften. Beträffande hälsofall är det dock svårt att finna någon motivering för nedsättning till en fjärdedel.

9.3.2.3 Liknande förhållanden

Befrielse från skattetillägg kan också medges om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig på grund av att den kan antas ha berott på något förhållande som kan anses jämförbart med ålder och hälsa. Till befrielsegrunden ”liknande förhållande” kan därmed hänföras andra omständigheter som har med den skattskyldiges person att göra. Av prop. 1977/1978:136, s. 206, framgår att man med skrivningen ”liknande förhållanden” velat fånga in sådana yttre omständigheter som skilsmässa, anhörigs död, anhörigs sjukdom och liknande, dvs. sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga. Sådana faktorer beskrivs i prop. 2002/03:106 som omständigheter som ingår i begreppet ”hälsa”. Det är oklart om lagstiftaren tänkt sig att någon ytterligare omständighet ska anses ingå i ”liknande förhållanden” än de som är angivna under ”hälsa”. Befrielse bör emellertid medges om en sådan yttre omständighet kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter. Även i dessa fall får i huvudsak beaktas om den yttre omständigheten förelåg vid deklarationstidpunkten och om den kan utgöra en sådan omständighet att felaktigheten kan anses som ursäktlig. Någon egentlig skillnad mot tidigare gällande ordning utgör dock inte detta.

9.3.3 Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena

Av 5 kap. 14 § 2 st. 2 p. TL framgår att befrielse från särskild avgift ska medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig och denna kan antas ha berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Det måste således föreligga ett samband mellan felbedömningen och felaktigheten eller underlåtenheten för att den ska anses som ursäktlig. Det fordras dock inte full bevisning om sambandet utan det räcker att felbedömningen kan antas ha varit orsak till felet för att befrielse ska

kunna komma ifråga. Vidare krävs naturligtvis att felbedömningen är ursäktlig.

9.3.3.1 Felbedömt en skatteregel

Den skattskyldiges förmåga

Befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” innehåller både objektiva och subjektiva inslag samtidigt som den än mer än tidigare regler på området tar sikte på den skattskyldiges personliga förmåga. Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskildes felbedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid Skatteverkets tillämpning av aktuell befrielsegrund ska verket inte utgå från vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet. Även om det inte uttryckligen anges i bestämmelsen så bör en felaktighet eller underlåtenhet, som beror på att den skattskyldige haft att ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga, leda till befrielse. Av prop. 2002/03:106 s. 144 framgår att i en sådan situation, framförallt om skatte-tillägget uppgår till ett betydande belopp, befrielse även kan komma i fråga för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller försummelsen.

RÅ 1988 ref. 8

I RÅ 1988 ref. 8 hade den skattskyldige vid beräkning av inkomst från schablonbeskattad fastighet tillgodofört sig avdrag för ränta som belöpte på beskattningsåret men betalats först den 22 januari taxeringsåret. RR konstaterade att inkomstberäkningen av fastigheten skulle ske enligt kontantprincipen, varvid frågan om rätt beskattningsår för utgifter som belöper på ett år men betalas i början på det följande året kunde vara svårbedömd. Det fick därför, enligt RR, anses ursäktligt att den skattskyldige tillgodofört sig avdrag för räntorna utan att särskilt anmärka de närmare omständigheterna vid betalningen.

Företagsbeskattning

Inom företagsbeskattningsområdet bör vid bedömningen av om en felbedömning av skattereglerna ska anses vara ursäktlig uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas (prop. 2002/03:106 s. 241 f.). 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 Skatteverket uppmärksammats på felet kan det, som regel, inte anses ursäktligt att upprepa felet.

RÅ 1989 ref. 32

I RÅ 1989 ref. 32 var det fråga om värdeminskingsavdrag för skog när dödsbodelägare förvärvat fast egendom från dödsboet, dels genom arvskifte, dels genom fastighetsreglering i samband med arvskiftet. Vid beräkningen av värdeminskingsavdrag på grund av avyttring av skog (skogsavdrag) är av betydelse huruvida skogen anskaffats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (oneröst fång) eller genom fång av annat slag. Egendomen ansågs i sin helhet förvärvad genom arv. RR fann att den skattskyldiges underlåtenhet att självmant upplysa om arvskiftet utgjorde sådant förtigande som jämförelse med oriktig uppgift. Grund för påförande av skattetillägg förelåg därmed. Befrielse medgavs emellertid på grund av att frågan ansågs vara skatterättsligt komplicerad.

RÅ 1989 ref. 82

I RÅ 1989 ref. 82 hade en förening hyrt förpackningsmaskiner och vid hyrestillfället erlagt hyra för innevarande år och de närmast följande fyra åren. Förskottshyran hade felaktigt belastat rörelseresultatet i stället för att periodiseras över fem år. RR eftergav skattetillägget med motiveringen att innebörden av ”god redovisningssed” såvitt gäller periodisering av förskottsbetalningar varit i viss mån omtvistad och från skattemyndigheternas sida hade olika uppfattningar hävdats. Sådana särskilda omständigheter ansågs föreligga att föreningens åtgärd att, enligt en inom föreningen stadgad praxis, omkostnadsföra förskottshyran samma år som den erlagts utan att särskilt upplysa härom var ursäktlig.

RÅ 1997 ref. 1

I RÅ 1997 ref. 1 ansåg RR att fråga om beskattning av gåva från en förutvarande majoritetsägare inom en koncern till en anställd visserligen vara svårbedömd, men att detta borde ha stått klart för den skattskyldige och att det därför inte ansågs som ursäktligt att han inte omnämnde gåvan i sin självdeklaration.

Uppgiftsskyldighet, krav på noggrannhet

Skattesystemet bygger till stor del på att den skattskyldige fullgör sin uppgiftsskyldighet korrekt. Av 3 kap. 1 § 7 p. LSK följer att den skattskyldige utöver de uppgifter som anges i 1–6 p. ska lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst. Brister i lämnandet av sådana sidoupplýsningar jämförelse med oriktig uppgift och kan medföra skattetillägg.

Kravet på noggrannhet när det gäller såväl ”vanliga” uppgifter som sidoupplýsningar måste ställas i relation till den skattskyldiges förmåga och möjligheter att tillgodogöra sig skatte-

reglerna och att tillämpa dem. En skattskyldig ska inte befrias från skattetillägg enbart på grund av ett allmänt påstående att han funnit det krävande och komplicerat att deklarerat. Oftast är det inte möjligt att bilda sig någon närmare uppfattning om vilka kvalifikationer en viss skattskyldig har för att förstå skattelagstiftningen. Utgångspunkten får då vara vad man allmänt sett rimligen kan begära av en skattskyldig i motsvarande situation. Det måste sålunda som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig exempelvis de av Skatteverket publicerade deklarationsupplysningarna. Försumlighet som beror på rent slarv kan i sig inte medföra befrielse från särskild avgift (prop. 1976/1977:92 s. 20).

RÅ 1978 1:77

I RÅ 1978 1:77 synes hänsyn ha tagits till den skattskyldiges insikt om betydelsen av korrekta uppgifter. Genom att den skattskyldige underlåtit att i självdeklaration genom kryssmarkering lämna uppgift om att hon vid beskattningsårets ingång och under större delen av nämnda år sammanlevt med person, med vilken hon hade barn som fötts före beskattningsåret, ansågs oriktig uppgift lämnad. Felaktigheten ansågs dock ursäktlig med hänsyn till att det på sannolika skäl kunde antas att kvinnan varit osäker på innebörden av de kryssmarkeringar som skulle göras i deklarationen och därför haft svårigheter att korrekt fylla i den aktuella delen av deklarationsformulären. En ledamot ansåg att grund för eftergift av skattetillägget inte visats föreligga.

Bristande erfarenhet

Enligt tidigare gällande bestämmelser fanns möjligheten att med stöd av befrielsegrunden ”uppgiftens art” beakta att en skattskyldig haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Befrielsegrunden var då inte direkt kopplad till den skattskyldiges person utan till att felaktigheten skulle framstå som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller annan särskild omständighet (prop. 1977/78:136 s. 206 f.). Bestämmelsen gav emellertid även utrymme för att beakta sådana subjektiva omständigheter som att skattefrågan utifrån den skattskyldiges personliga insikter om skatterätten framstod som svårbedömd. I sådana fall torde man ofta ha tangerat tillämpningsområdet för den tidigare eftergiftsgrunden ”bristande erfarenhet”.

Med befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” har lagstiftaren avsett att, jämfört med tidigare gällande rätt, större hänsyn ska tas till omständigheter som är relaterade till uppgiftslämnarens person. Jämförelse kan därför göras med den tidigare gällande befrielsegrunden ”bristande erfarenhet”. Enligt den nu upphävda RSV Dt 1992:7 var eftergiftsgrunden

”bristande erfarenhet” tillämplig bl.a. då den skattskyldiges erfarenhet av skattebestämmelser rörande viss förvärvskälla var obetydlig. Den eftergiftsgrunden tog således hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Det kunde t.ex. vara fråga om en skattskyldig som deklarerade för första gången eller som, trots att han tidigare lämnat deklaration, för första gången hade upprättat deklaration själv vid den aktuella taxeringen. Eftergift kunde även bli aktuell om en skattskyldig erhållit ny förvärvskälla och den oriktiga uppgiften var av sådan beskaffenhet att det var ursäktligt att den skattskyldige saknat kännedom om hur uppgiften bort redovisas.

Invandrare

Som en allmän utgångspunkt bör gälla att den som invandrat till Sverige med hänsyn till språksvårigheter, kulturmässiga skillnader och liknande kan ha ”en längre startsträcka” än den som är uppvuxen i Sverige. Det kan således ta några år för en invandrare att få en uppfattning om det svenska skattesystemet. Här måste bedömningen bero på hur länge den skattskyldige vistats i Sverige och förhållandena i övrigt i det enskilda fallet. Generellt sett bör dock utrymmet för befrielse vara större för invandrare än för personer som är uppvuxna i Sverige. Bedömningen kan leda till allt från fullt skattetillägg till inget skattetillägg alls.

I brist på praxis rörande befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel” kan viss ledning i stället sökas i de rättsfall som behandlar de tidigare gällande eftergiftsgrunderna ”bristande erfarenhet” och ”svår skatterättslig fråga”.

RÅ 1975 ref. 115

I RÅ 1975 ref. 115 hade den skattskyldige, som drivit rörelse endast två år, redovisat inkomst av sin affärsrörelse med för lågt belopp genom att som ingående lager ta upp lagrets inventerade värde i stället för värdet efter nedskrivning i det närmast föregående bokslutet. RR fann att den skattskyldige visserligen hade begränsad erfarenhet av bokföring, men att brist på insikt i bokföring hos den som driver rörelse med vilken bokföringsskyldighet är förenad inte kunde godtas som ursäkt när fråga var om en så enkel bokföringsåtgärd som den i målet aktuella.

RÅ 1979 1:45

I RÅ 1979 1:45 hade ett aktiebolag lämnat oriktiga uppgifter bl.a. genom att inte uppge värdet av virkesuttag för uppförande av en byggnad och inte till beskattning återföra arbetslöner hänförliga till uppförandet av byggnaden. KR undanröjde påförda skattetillägg. Deklarationen hade upprättats av en person som varit bolagets revisor under många år och enligt

KR hade felaktigheterna på grund av sin särskilda beskaffenhet inte varit lätt iakttagbara och med hänsyn till ställföreträdarens bristande erfarenhet och vana var det ursäktligt att felet inte rättades. RR ansåg felaktigheterna i bolagets deklARATIONER beröra frågor som inte kunde betraktas som vare sig bokföringsmässigt eller skattemässigt komplicerade. Vid sådant förhållande kunde, enligt RR, bristande erfarenhet hos bolagets verkställande direktör eller förbiseende av bolagets revisor inte göra felaktigheterna ursäktliga.

RÅ 1983 1:51 II

Inte heller i RÅ 1983 1:51 II ansågs den omständigheten att den skattskyldige hade bristande erfarenhet utgöra grund för eftergift av skattetillägg. Den skattskyldige hade vid den aktuella taxeringen för första gången redovisat inkomst av annan fastighet och därvid felaktigt tillgodofört sig avdrag för räntekostnader om 2 775 kr, som visserligen var upplupna under beskattningsåret, men hade betalats först i februari månad året efter. RR:s majoritet yttrade följande.

Såsom taxeringsintendenten framhållit i målet torde det vara allmänt känt, att inkomst av villafastighet skall deklarerars enligt den s.k. kontantprincipen. Detta förhållande hindrar dock inte att den som för första gången har att praktiskt fullgöra sådan deklARATIONSSKYLDIGHET kan känna sig osäker om vad denna princip innebär i skilda situationer. Bestämmande av rätt beskattningsår för betalningar som sker efter ett årsskifte men som avser tid före årsskiftet kan även för mer erfarna deklARANTER erbjuda svårigheter.

Emellertid är i detta mål icke fråga om betalning som skett strax före ett årsskifte. Den aktuella räntebetalningen ägde rum först den 10 februari 1978. Därtill kommer att det i riksskatteverkets informationsbroschyr "Dags att deklARERA" som sänts ut till de skattskyldiga inför deklARATIONEN 1978 under rubriken "IX Inkomst av fastighet" står följande rörande avdrag för räntebetalningar: "Tänk på att du bara kan göra avdrag för den ränta du verkligen betalat under inkomståret".

Upplysningen i broschyren är inte korrekt i vad avser vissa räntebetalningar som sker strax efter ett årsskifte men avser tid före ett årsskifte. I fall som avses i detta mål är den däremot riktig. Det finns därför ej tillräcklig anledning att efterge det skattetillägg som skall utgå enligt 116 a § taxeringslagen.

RÅ 1980 1:55

I RÅ 1980 1:55 hade den skattskyldige lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att i självdeklARATIONEN redovisa restituerande belopp av skattepliktig natur. RR ansåg inte att det förelåg skäl för eftergift av skattetillägget och motiverade sitt ställningstagande med att den skattskyldige var en erfaren rörelseidkare med verksamhet i flera länder och att det sak-

nades anledning att anta att han var helt okunnig om att återbetalade skattebelopp kunde innehålla skattepliktiga poster. Den skattskyldige borde ha lämnat uppgift i deklarationen om att han mottagit beloppet och därvid antecknat att han var osäker om dess skatteplikt.

RÅ 1999 ref. 59

I RÅ 1999 ref. 59 avsåg frågan vid vilket taxeringsår den avdragsbegränsning avseende ackord som stadgas i 11 § lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet ska prövas. I målet hade den skattskyldige i deklarationen för underskottsåret lämnat uppgifter om ackordvinsten och också räknat fram ett underskott av näringsverksamhet och redovisat detta vid kod 777 i deklarationsblanketten där det angavs att ”negativt resultat dras av vid kod 809 i nästa års deklaration”. RR menade att omständigheterna varit sådana att det förelegat en betydande risk för missförstånd. Detta, tillsammans med att frågan om rätt ordning för prövning av avdragsrätten av underskott som uppkommit under ett år då den skattskyldige erhållit ackord inte kunde anses varit klar, medförde att den skattskyldiges misstag ansågs ursäktligt.

RÅ 2001 not. 11

I RÅ 2001 not. 11 (se även avsnitt 9.3.2.1) hade den skattskyldige inte redovisat en realisationsvinst vid avyttring av aktieoptioner. Den skattskyldige hade inte tidigare avyttrat aktieoptioner men hade under flera år bedrivit en omfattande handel med aktier. Bristande erfarenhet ansågs inte föreligga då den skattskyldige vid redovisningen i deklarationen torde ha god hjälp av sina kunskaper i redovisning av realisationsvinst vid aktieförsäljning eftersom avyttring av optionerna redovisas i samma inkomstslag (kapital) och på samma blankett (K4) som avyttring av aktier. Befrielse från skattetillägget medgavs inte.

RÅ 1994 ref. 15

I RÅ 1994 ref. 15 redovisade den skattskyldige försäljning av en ärvd fastighet. Vid beräkning av realisationsvinsten beaktades inte ett uppskovsbelopp från tidigare avyttring. RR delade underinstansernas bedömning att grund förelåg för att påföra skattetillägg. Den skattskyldige anförde bl.a. att den uppkomna felaktigheten berodde på okunskap och brist på insikt i faderns (arvlåtarens) affärer. RR ansåg att den som ska redovisa en fastighetsförsäljning av en ärvd eller på likartat sätt förvärvat fastighet måste efterforska även sådant som härrör från den förre ägarens tid. Rör det sig om en bostadsfastighet måste man särskilt beakta eventuellt uppskov, något som också kan kontrolleras i den s.k. uppskovsliggaren. Okunnighet

härom eller om uppskovsregler kan aldrig motivera eftergift. RR uttalade vidare följande.

Emellertid bör också omständigheterna beaktas i det enskilda fallet. Barbro A.-U. har sålunda obesträtt uppgivit följande. Hon saknade insyn i sin faders affärer och vid de tillfällen hon träffade honom efter skilsmässan från hennes mor 20 år före hans död kom aldrig ekonomiska frågor på tal. Vid genomgång av hans handlingar efter dödsfallet påträffades inte några uppgifter om att uppskov med beskattning beviljats honom. Inte ens faderns mångåriga ekonomiske rådgivare och medhjälpare vid deklara-tionsarbetet – som även hjälpte Barbro A.-U. med hennes första deklara-tion efter arvet – kände till att fadern åtnjutit uppskov med beskattningen av en realisationsvinst.

Med hänsyn till dessa förhållanden och med beaktande av den skattskyldiges bristande erfarenhet och övriga omständigheter ansåg RR felaktigheten som ursäktlig.

Oeniga domstols-avgöranden

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 ledamöterna i domstolen visar. I de fall det av en dom framgår att ledamöterna varit oeniga i den materiella frågan måste utgångspunkten, i normalfallet, vara att den skattskyldige får anses ursäktad om hans bedömning i denna del inte överensstämmer med majoritetens men väl med minoritetens. Den skatterättsliga frågan bör då betraktas som svår.

Antag att Skatteverket tagit ut skattetillägg på grund av att den skattskyldige med anledning av en felbedömning (inte bevisfråga) anses ha lämnat oriktig uppgift. Antag vidare att LR, sedan den skattskyldige överklagat Skatteverkets beslut, finner den skattskyldiges redovisning materiellt sett riktig, vilket medför att grund för skattetillägg inte anses föreligga. Om Skatteverket överklagar domen på grund av att verket anser domen materiellt sett felaktig kan det diskuteras om Skatteverket också ska driva frågan om skattetillägg till KR. LR har ju delat den skattskyldiges uppfattning. Om Skatteverket likväl överklagar såväl den materiella frågan som skattetillägget men KR lämnar överklagandet utan bifall är det naturligtvis än mer tveksamt att vid överklagande till RR driva frågan om skattetillägg. Samma resonemang kan föras om domstolen är oenig i den materiella frågan.

Föreligger det olika bedömningar på länsrätts- eller kammarrättsnivå beträffande en och samma materiella fråga och Skatteverket har att bedöma en identisk fråga kan det ifråga-

sättas om inte hel befrielse bör medges. Motsvarande resonemang kan föras om det föreligger domar där ledamöterna är oeniga i den materiella frågan. Efter det att RR avgjort frågan minskar naturligen utrymmet för befrielse.

RÅ 1991 ref. 16

I RÅ 1991 ref. 16 hade den skattskyldige avyttrat en travhäst som hon hade fått i gåva från sin far. Försäljningen redovisades inte i deklarationen. Den avyttrade travhästen hade fötts av ett sto som fadern tidigare köpt. Frågan var om hästen kunde anses förvärvat genom oneröst fång och att avyttringen därmed skulle vara föremål för realisationsvinstbeskattning. Skatteplikt förelåg om förvärvet av den avyttrade egendomen skett genom köp, byte eller därmed jämförligt fång (oneröst fång). Hade förvärvet skett genom gåva av make eller skyldeman och hade egendomen av givaren förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, skulle frågan om vad och i vad mån skattepliktig realisationsvinst skulle anses föreligga bedömas med hänsyn till sistnämnda fång. LR och KR fann att faderns förvärv av travhästen inte kunde anses som ett oneröst fång. RR fann emellertid att det var fråga om ett oneröst fång och att realisationsvinstbeskattning skulle ske. RR konstaterade att den skatterättsliga frågan som målet gällde fick anses svårbedömd och att underlåtenheten att redovisa försäljningen i deklarationen framstod som ursäktlig, varför eftergift av skattetillägget skulle ges.

Ändrad praxis

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

Nya eller ändrade regler

Om regler ändrats eller nya regler införts bör utgångspunkten vara att befrielse inte medges. Bedömningen i det enskilda fallet måste göras utifrån bland annat hur väl Skatteverket informerat om förändringen samt förändringens karaktär och komplexitet. Det måste som regel krävas av den skattskyldige att han tillgodogjort sig exempelvis de av Skatteverket publicerade deklaraionsupplysningarna. Om den skattskyldige känner till att reglerna ändrats, men likväl inte rättats sig efter de nya reglerna, bör befrielse naturligtvis inte komma ifråga.

Stöd i civilrätten

Om den skattskyldiges bedömning avviker från en skatteregel men har stöd i civilrätten eller redovisningspraxis bör utgångspunkten vara att befrielse inte ska medges. Fel som avser allmänt kända skatteregler bör medföra fullt skattetillägg. Det samma bör gälla andra fel om det framgår att den skattskyldige känt till skatteregeln. I andra fall kan, om den skattskyldiges

bedömning har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter, delvis befrielse komma ifråga (prop. 2002/03:106 s. 147 f.).

Periodiseringsfel I prop. 2002/2003:106 finns på s. 235 ett uttalande om att vid periodiseringsfel torde ofta uppkomna fel vara att hänföra till ursäktliga felbedömningar av skattereglerna. Detta uttalande bör emellertid inte tas till intäkt för att periodiseringsfel alltid utgör ursäktliga felbedömningar, utan frågan om befrielse måste i det enskilda fallet prövas på vanligt sätt.

9.3.3.2 Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden

Befrielse från särskild avgift kan medges inte bara när en skattskyldig har felbedömt en skatteregel utan också när han felbedömt betydelsen av de faktiska förhållandena. Vad som avses med att felbedöma betydelsen av faktiska förhållanden berörs inte i ovan nämnda proposition. I SOU 2001:25, s. 357, framhålls beträffande felbedömning av faktiska förhållanden att den omständigheten att den skattskyldige förlitat sig på en kontrolluppgift inte utan vidare medför att han ska anses ha haft skäligen ursäkt för att ha lämnat en oriktig uppgift. För att betrakta felet som ursäktligt fordras enligt kommittén att den skattskyldige inte haft rimlig anledning att betvivla den uppgift som legat till grund för felet eller att det är fråga om svårbedömbara eller komplicerade förhållanden.

Förtryckta uppgifter Med vissa undantag förtrycks inte på deklara-tionsblanketten uppgifter om inlösen eller försäljning av s.k. nollkupongare. Den skattskyldige har gjort en felaktig bedömning om han tror att den aktuella uppgiften ingår i en förtryckt uppgift. Detta skulle kunna ses som en felaktig bedömning av betydelsen av faktiska förhållanden (kontrolluppgiften). För befrielse i en sådan situation krävs dock att den skattskyldiges felbedömning kan anses ursäktlig.

Specifikation En felbedömning av faktiska förhållanden skulle också kunna avse den situationen att den skattskyldige missförstått en uppgift på den specifikation som sänds ut tillsammans med självdeklarationen till den skattskyldige. Även i sådana situationer krävs att den skattskyldiges felbedömning kan anses ursäktlig.

RÅ 1981 1:10 I RÅ 1981 1:10 befriades den skattskyldige från skattetillägg på grund av den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet. Rättsfallet är intressant bl.a. av det skälet att det var den skattskyldiges bedömning av faktiska förhållanden som låg till grund för RR:s ställningstagande. Den skattskyldige hade

felaktigt tillgodofört sig ränteavdrag för ett belopp som var att hänföra till köpeskillingen vid förvärv av en på entreprenad uppförd bostadsbyggnad och som därför skulle beaktas först vid en avyttring av fastigheten. Den skattskyldige hade från banken erhållit bl.a. en specifikation där det angavs att ifrågasvarande belopp utgjorde räntekostnader under byggnadstiden fram till inflyttningsdagen. RR yttrade i målet följande.

Av Ps uppgifter i målet framgår att han inräknat beloppet i avdragsposten för ränta på lån för fastigheten främst till följd av innehållet i specifikationen på bankens kvitto. En ytterligare omständighet att beakta utgör lydelsen av tillägget till entreprenadkontraktet. Genom detta tillägg förklarade byggnadsföretaget att det ej åtog sig att svara för räntekostnader fram till dagen för inflyttning. Sådana kostnader ingick ej i anbudssumman utan skulle erläggas till Fastighets AB Sulcus, som för beställarens räkning svarade för upplåningen under byggnadstiden.

De nu nämnda uppgifterna sammantagna måste ha bibringat P den uppfattningen att han för egen del svarade för viss belåning och ränta härå under byggnadstiden; eljest borde räntekostnaden rimligen såsom byggnadsföretagets kreditivkostnad ha kalkylerats in i entreprenadsumman. I målet har inte framkommit någon omständighet som bort föranleda P att ifrågasätta om denna hans uppfattning var riktig. Med hänsyn till det sagda får felaktigheten i Ps självdeklaration anses vara ursäktlig. Skattetillägget bör därför efterges.

9.3.4 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Befrielse kan medges om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter och därför framstår som ursäktlig (5 kap. 14 § 2 st. 3 p. TL). Bestämmelsen kan ses som ett komplement till bestämmelsen om att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift. Kan den sistnämnda bestämmelsen inte tillämpas kan i vissa situationer den nu aktuella befrielsegrunden komma i fråga. Så kan vara fallet om den oriktiga uppgiften har orsakats av att en kontrolluppgift har innehållit felaktiga uppgifter eller på annat sätt varit missvisande. Det kan också bli aktuellt med befrielse om mer än en kontrolluppgift lämnats för samma inkomst.

Den situation som regleras i punkten 3 kunde även enligt tidigare gällande rätt leda till befrielse från skattetillägg, men då på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten framstod som ursäktlig med hänsyn till annan särskild omständighet. I prop. 2002/2003:16 uttalas på s. 242 följande.

Genom att det direkt uttrycks att bestämmelsen skall tillämpas vid vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter, bör tillämpningen bli mer generös i detta avseende än hittills. Det händer t.ex. ibland att den skattskyldige erhåller fler än en kontrolluppgift avseende samma period, vilket kan innebära ett vilseledande och leda till oklarheter som inte bör läggas den skattskyldige till last. I dessa fall går det inte heller alltid att rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrolluppgifterna.

Som framgår ovan nämns i förarbetena som exempel på vilseledande kontrolluppgift att den skattskyldige erhållit fler än en kontrolluppgift. Härmed bör också kunna avses en kontrolluppgift som inte är felaktig men som är så utformad eller formulerad att det är förståeligt om en ordinär skattskyldig vilseleds av uppgiften.

**Vilseledande
kontrolluppgift
RÅ 1975 ref. 53**

I RÅ 1975 ref. 53 hade den skattskyldige i deklarationen 1972 uppgivit lön enligt kontrolluppgift med 24 134 kr. En erhållen semesterersättning om 2 635 kr från semesterkassa hade inte redovisats. Beträffande beloppet om 24 134 kr hade den skattskyldige erhållit kontrolluppgift enligt vilken beloppet avsåg "kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning". Någon kontrolluppgift på beloppet 2 635 kr hade den skattskyldige inte erhållit. Av handlingarna i målet framgick att den skattskyldige året innan erhållit 21 479 kr från samme arbetsgivare och av kontrolluppgiften framgick att det beloppet avsåg "kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning". Någon ersättning från semesterkassa utgick inte detta år. RR ansåg att vid angivna förhållanden fick erhållen kontrolluppgift 1972 anses vilseledande. Den skattskyldiges underlåtenhet att i deklarationen uppta semesterersättning var därför ursäktlig med hänsyn till att erhållen kontrolluppgift varit vilseledande och till ersättningens storlek i förhållande till löneinkomsten.

RÅ 1986 not. 44

Även i RÅ 1986 not. 44 ansågs den omständigheten att skattskyldig erhållit en vilseledande kontrolluppgift utgöra skäl för eftergift av skattetillägg. Den skattskyldige hade uppburit lön med 147 534 kr från en arbetsgivare och 31 085 kr från en annan samt studieersättning med 5 292 kr. Studieersättningen redovisades inte i deklarationen. Den studieersättning som utgått hade på kontrolluppgift för tidigare år inräknats i den totala bruttolönen. För det aktuella inkomståret redovisades däremot ersättningen separat på ett annat ställe på kontrolluppgiften. Den skattskyldige hade givit in kontrolluppgiften till RR som uttalade att "beloppet 5 292 kr angivits med ytterligt svag stil och endast med svårighet kan skönjas.

Kontrolluppgiften kan vid sådant förhållande anses vilseledande.”

Missvisande kontrolluppgift

Det är något tveksamt vad lagstiftaren avsett med begreppet missvisande kontrolluppgift. Av förarbetena får dock anses framgå att härmed jämställs felaktiga kontrolluppgifter. Om det i detta begrepp också ska inrymmas något annat framgår inte av förarbetena. Det torde dock sakna praktisk betydelse eftersom även vilseledande kontrolluppgifter kan föranleda befrielse.

Exempel

Om lön enligt kontrolluppgift uppgår till 356 000 kr medan lönen rätteligen skulle ha angetts till 365 000 kr så är kontrolluppgiften felaktig och därmed missvisande. För att befrielse ska ges på grund av att en kontrolluppgift är missvisande krävs dock att det framstår som ursäktligt att den skattskyldige följt kontrolluppgiften. I det nämnda exemplet är differensen så liten att det kan anses ursäktligt om den skattskyldige inte uppmärksammat felet. Skulle differensen vara större – om lön enligt kontrolluppgift anges till 356 000 kr när 396 000 kr borde ha angetts – så kan det inte anses ursäktligt om felet inte uppmärksammas och rättats av den skattskyldige.

RÅ 1984 Aa 116

I RÅ 1984 Aa 116 medgavs inte eftergift. Den skattskyldige redovisade i deklarationen bl.a. vårbidrag från Riksförsäkringsverket med 13 766 kr. Beloppet överensstämde med kontrolluppgift som den skattskyldige erhållit från verket. Den skattskyldige hade emellertid erhållit 18 766 kr. RR ansåg med hänsyn till storleken av det inte deklarerade beloppet och den betydande del detta utgjorde av det mottagna vårbidraget att den skattskyldige haft anledning att ifrågasätta om kontrolluppgiften var korrekt och att vidta åtgärder för att få uppgift om det rätta bidragsbeloppet. Felaktigheten ansågs därför inte ursäktlig.

9.3.5 Övrigt ursäktligt

Fel i deklarationsupplysningar m.m.

Det finns givetvis andra situationer än de som beskrivs i 5 kap. 14 § 2 st. TL som kan föranleda befrielse. En sådan situation kan föreligga om det finns felaktigheter eller oklarheter i Skatteverkets deklarationsupplysningar, deklarationsmaterial etc. (jfr RÅ 1999 ref. 59). Utgångspunkten bör vara hel befrielse vid fel i av Skatteverket utgivet material. 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.

- Fel i dataprogram** En annan motsvarande situation föreligger när oriktigheten kan tillskrivas ett fel i ett dataprogram som har legat till grund för uppgiftslämnandet och som den skattskyldige inte hade kunnat förutse. För att befrielse över huvud taget ska bli aktuell i sådana fall måste naturligtvis den skattskyldige vara ovetande om att det föreligger ett fel i dataprogrammet. Vidare måste det vara ursäktligt att den skattskyldige inte har upptäckt att dataprogrammet har förorsakat ett fel i deklarationen. Det måste därvidlag ställas krav på att den skattskyldige har kontrollerat rimligheten i lämnade uppgifter. Felet kan bara anses ursäktligt i sådana fall då det inte funnits någon anledning att reagera på resultatet. Utrymmet för befrielse minskar naturligtvis om felet upprepas.
- Skatterådgivare** Med hänsyn till risken för kringgående bör stor restriktivitet iakttas vad gäller tillämpningen av befrielsegrunderna när den skattskyldige hänvisar till att han följt anvisningar som lämnats av en professionell skatterådgivare (prop. 2002/03:106 s. 241). Så kallade köpta avdrag kan regelmässigt inte godtas som ursäktliga i skattetilläggshänseende. I sådana här situationer måste alltid det kravet ställas på den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter han lämnar är rimliga.
- RÅ 1976 ref. 61 II** I RÅ 1976 ref. 61 II yrkade den skattskyldige i sin självdeklaration 1972 avdrag för samma räntekostnad såväl i förvärvskällan kapital som i förvärvskällan jordbruksfastighet. Den oriktiga uppgiften hade lämnats under inkomst av kapital. RR anförde att deklarationsblankettens avsnitt om inkomst av kapital tydligt gav besked om att endast sådan ränteutgift ska redovisas och dras av för vilken avdrag inte gjorts på annat ställe i blanketten eller i bilaga till denna. Den oriktiga uppgiften ansågs därför inte ursäktlig.
- RÅ 1979 Aa 77** Däremot eftergavs skattetillägget i RÅ 1979 Aa 77. Den skattskyldige hade tillgodofört sig dubbelt avdrag för allmän arbetsgivaravgift (egenavgift), nämligen dels i förvärvskällan jordbruksfastighet, dels under allmänna avdrag. RR ansåg att den oriktiga uppgiften fick anses ursäktlig med hänsyn främst till att blanketten till jordbruksbilagan i nu aktuellt hänseende kunde missförstås av den som inte var närmare insatt i skattebestämmelserna och till att beloppet ifråga var förtryckt som allmänt avdrag på huvudblanketten till deklarationen.

9.4 Oskälighetsfall

9.4.1 Allmänt

I 5 kap. 14 § 3 st. TL anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om befrielse ska ges för att ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle vara oskäligt. Dessa är

1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. handläggningstiden är oskäligt lång, eller
3. den skattskyldige har dömts för skattebrott.

De omständigheter som uttryckligen särskilt ska beaktas ska ses som exempel på situationer där det är oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp. Det finns således situationer som inte anges i bestämmelsen men som ändå är sådana att befrielse bör ges.

9.4.2 Rimlig proportion

Inledning

Enligt punkten 1 i tredje stycket är det oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Detta innebär att det inte längre finns något krav på att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut avgift utan det räcker med att det är oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp.

De situationer som avses är de där det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige men där avgiften ändå framstår som oskälig. Det blir således fråga om att göra en rimlighetsbedömning av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Uttrycket ”felaktigheten eller underlåtenheten” syftar både till arten av den lämnade – eller utelämnade – uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande (prop. 2002/03:106 s. 242).

Uppenbart oskäligt, oskäligt

Enligt tidigare gällande ordning skulle den skattskyldige befrias från särskild avgift om det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften (5 kap. 6 § 1 st. 3 p. TL). När den bestämmelsen infördes motiverades förslaget i förarbetena (prop. 1991/92:43 s. 87 f.) med att det fanns tämligen vida möjligheter att medge befrielse från sanktionsavgift om den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort sig skyldig till framstod som ursäktlig men att det kunde

uppkomma situationer när den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses vara ursäktlig, men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstod som orimlig. Departementschefen påpekade att de situationer han hade i åtanke ingalunda var vanliga. Avsikten med befrielsegrunden uppenbart oskäligt var att den skulle ses som en ”ventil” för fall när eftergift inte kunde medges enligt övriga eftergiftsgrunder. Vidare anfördes i förarbetena att påföljden inte skulle stå i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller att det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kunde ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades.

Befrielsegrunden ”rimlig proportion” ersätter den ”ventil” som den tidigare gällande befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” utgjorde. Genom att det inte längre behöver vara uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften markeras att tillämpningen ska vara mer generös än tidigare.

Befrielse från skattetillägg på fastighetsskatt i vissa situationer

Skatteverket har i styrsignalen ”Befrielse från skattetillägg på fastighetsskatt vid skönstaxering på grund av utebliven självdeklaration” (2004-10-11, dnr 130-576938-04/111) ansett att hel befrielse från skattetillägg på fastighetsskatt avseende privatbostadsfastighet ska medges om följande förutsättningar är uppfyllda, nämligen om

- underlag för fastighetsskatt för privatbostadsfastighet är förtryckt och uppgift saknas om att fastighetsinnehavet och därmed underlaget för fastighetsskatt förändrats under det aktuella inkomståret och
- skönstaxering i övrigt sker i enlighet med kontrolluppgifter på sätt som framgår av 5 kap. 2 st. 2 p. TL.

Som skäl för verkets ställningstagande anges i styrsignalen följande. Vid skönstaxering i avsaknad av självdeklaration ska skattetillägg inte tas ut då skönstaxering sker i enlighet med kontrolluppgifter som varit tillgängliga för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret och som kunnat läggas till grund för taxering utan föregående utredning. Till den del en skönstaxering avser underlag för fastighetsskatt föreligger inga sådana begränsningar eftersom uppgift om fastighetsinnehav inte framgår av någon kontrolluppgift. Utgångspunkten är således att skattetillägg ska tas ut.

Uppgift om underlag för fastighetsskatt framgår av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket. Detta material ligger till grund för den förtryckning av underlag för fastighetsskatt som sker på huvudblanketten ”Inkomstdeklaration 1”. Endast underlag för fastighetsskatt för fastigheter som ägts hela inkomståret förtrycks. Innan förtryckning sker har således redan beaktats de överlåtelser som Skatteverket har uppgift om. I de fall Skatteverket inte har någon uppgift om att det skett någon ägarförändring under året kan det därför på mycket goda grunder antas att det underlag för fastighetsskatt som förtrycks också är det korrekta och det föreligger i ett sådant fall inget behov av att utreda frågan närmare.

Även om fastighetsskatt inte påförs enligt sådana kontrolluppgifter som anges i 5 kap. 5 § 2 st. 2 p. TL är det i stort sett fråga om jämförbara förhållanden. Med hänsyn härtill och till att det enda som ligger den skattskyldige till last är att han underlåtit att skicka in den förtryckta deklaraionsblanketten, för vilken underlåtenhet han för övrigt påförs förseningsavgift, framstår det som oskäligt att ta ut skattetillägg på fastighetsskatt avseende privatbostadsfastighet om ovan nämnda förutsättningar är uppfyllda.

”Ofullkomligheter i systemet”

Av förarbetena till nuvarande lagstiftning (t.ex. SOU 2001:25 s. 373 ff. och prop. 2002/03:106 s. 239 f.) framgår att det i tidigare gällande lagstiftning fanns ofullkomligheter i systemet som innebar att ett skattetillägg beräknat enligt vanliga principer kunde leda till resultat som kunde te sig obilliga. Vidare framgår att reglerna om skattetillägg inte kan göras så detaljerade att dessa ofullkomligheter helt kan elimineras. För att motverka sådana ofullkomligheter kan det därför bli aktuellt att tillämpa reglerna om befrielse för att på så sätt uppnå ett resultat som kan anses rimligt. Som exempel på ofullkomligheter nämns i förarbetena när kvittningsförbudet i 5 kap. 7 § TL leder till resultat som kan anses obilliga och när ett underskott aldrig kommer att kunna utnyttjas t.ex. för att den skattskyldige gått i konkurs.

– ingen skattevinst alls

Av SOU 2001:25 (s. 375) framgår att om det i dessa situationer framstår som alldeles klart att någon slutlig skattevinst inte uppkommer bör något skattetillägg över huvud taget inte tas ut. Uttalandena i prop. 2002/03:106 är i detta avseende inte lika tydliga, utan kan tolkas som att, trots att någon slutlig skattelättnad inte uppkommer, hel befrielse inte bör komma ifråga. T.ex. uttalas på s. 240 att ”det kan te sig obilligt att ta ut fullt skattetillägg” i sådana fall. Uttalandet kan jämföras med

utformningen av 5 kap. 14 § TL. Enligt nämnda lagrum ska den skattskyldige 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. Mot bakgrund härav bör det, enligt Skatteverket, finnas utrymme för att tolka uttalandena i prop. 2002/03:106 som att hel befrielse kan komma i fråga i nu aktuella situationer.

– viss skattevinst

När det gäller de fall då den skattskyldige skulle uppnå viss skattevinst med sitt handlande uttalas följande i nämnda proposition (s. 240).

Ibland kan det förhålla sig så att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle leda till en viss skattevinst för den skattskyldige, dock inte tillnärmelsevis så hög som svarar mot ett skattetillägg beräknat efter vanliga principer. Delvis befrielse enligt förevarande paragraf kan bli aktuellt.

Lagstiftaren anser således att en jämförelse bör göras mellan den slutliga skattelättnaden och storleken av skattetillägget beräknat på skatten på det undanhållna beloppet. Om således skattetillägget skulle komma att väsentligen överstiga den slutliga skattelättnaden bör delvis befrielse ske. Vidare uttalas följande.

För frågan om delvis befrielse skall ske till hälften eller en fjärdedel är det naturligtvis främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om det exempelvis är frågan om att skattevinsten (om den oriktiga uppgiften hade godtagits) inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så hög som det beräknade skattetillägget får (den uteblivna) skattevinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå.

Den mer konkreta innebörden av dessa uttalanden utvecklas inte i propositionen (se vidare nedan vid kantrubriken "Viss skattevinst").

**Ingen skattevinst
– konkurs**

I prop. 2002/03:106 uttalas på s. 240 att i de fall då en oriktig uppgift leder till underskott som den skattskyldige aldrig kan utnyttja på grund av konkurs det kan te sig obilligt att ta ut fullt skattetillägg. Mot bakgrund härav gör Skatteverket följande bedömning. Om det när felet upptäcks står klart att underskottet aldrig kommer att kunna utnyttjas på grund av konkurs, kan det bli aktuellt att helt befria från skattetillägg. Om däremot den skattskyldige går i konkurs efter det att skattetillägg redan påförts bör, om det kan konstateras att underskottet inte kommer att kunna utnyttjas, skattetillägget genom omprövning kunna sättas ned till lägst en fjärdedel. Ju längre tid som

förflutit från det att skattetillägget påfördes till dess att man kan konstatera att underskottet inte kan utnyttjas, desto mindre anledning finns det att befria från skattetillägget. Om lång tid har förflutit bör således befrielse inte medges.

- **likvidation** Vad som sagts ovan beträffande konkurs bör, enligt Skatteverket, kunna gälla även vid likvidation för det fall Skatteverket i det enskilda fallet kan konstatera att ett underskott inte kan komma att utnyttjas ett senare år.
- **ägarförändring** En annan situation då hel befrielse från skattetillägg kan bli aktuellt vid oriktig uppgift rörande underskott är om underskottet aldrig kan komma att utnyttjas på grund av ägarförändring. En förutsättning för detta är dock att det redan när felet upptäcks står klart att underskottet inte kommer att kunna utnyttjas. Kan en sådan slutsats dras först efter det att skattetillägg påförts, bör det aldrig sättas ned till lägre nivå än en fjärdedel. Liksom i konkursfallet bör tidsfaktorn påverka om befrielse bör medges eller inte. Ju längre tid som förflutit från Skatteverkets beslut till dess man kan konstatera att underskottet inte kan utnyttjas, desto mindre anledning finns det att befria från tillägget.
- **periodiseringsfel** En i sammanhanget närliggande situation då det kan bli aktuellt med hel befrielse, såvida inte någon särskild omständighet talar däremot, är den att en oriktig uppgift består i att en kostnad i näringsverksamhet dragits av ett år för tidigt och den skattskyldige, såväl det år som kostnaden dragits av som det år kostnaden avser, redovisar underskott av verksamheten. I en sådan situation har ju den skattskyldige inte vunnit något och inte heller har staten gjort någon förlust med anledning av felet.
- **aktier** I prop. 2002/03:106, s. 240, nämns, som ett exempel på när kvittningsförbudet kan leda till ett resultat som kan synas obilligt, den situationen att den skattskyldige sålt aktier och underlåtit att redovisa såväl försäljning som gett vinst som försäljning som medfört förlust. Enligt 5 kap. 8 § 2 p. TL ska skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften rättats eller har kunnat rättas med ledning av s.k. obligatoriska kontrolluppgifter enligt LSK, såvida inte utredning krävs för att Skatteverket ska kunna rätta uppgiften. För det fall det föreligger grund för påförande av skattetillägg vid vinst på aktieförsäljning bör, enligt Skatteverkets mening, hel befrielse inte i något fall medges enbart på den grunden att den skattskyldige totalt sett inte har gjort någon skattevinst genom att inte

deklarera någon av aktieförsäljningarna. Huvudregeln är ju att fullt skattetillägg ska tas ut i de situationer då ett kvittningsvis framfört yrkande från den skattskyldige avser en annan fråga än den som föranleder skattetillägget. Hel befrielse kan dock komma i fråga om den skattskyldige har förlorat på sitt handlande, t.ex. om förlusterna överstiger vinsterna på de oredovisade aktieförsäljningarna.

Viss skattevinst Om den skattskyldige på grund av ”ofullkomligheter i systemet” skulle komma att påföras ett skattetillägg som är högre än den slutliga skattelättnaden bör, enligt prop. 2002/03:106, s. 240, den uteblivna skattevinstens storlek få betydelse för frågan om nivån på skattetillägget. Någon närmare förklaring till hur skattetillägget ska beräknas i dessa situationer ges dock inte. Mot bakgrund härav och med hänsyn till att skattetillägget vid delvis befrielse enbart kan bestämmas till två olika nivåer, är det enligt Skatteverkets bedömning inte möjligt att med ledning av nämnda proposition uppställa några klara gränser för när skattetillägget bör sättas ned till hälften respektive en fjärdedel. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det dock vara rimligt att ta ut skattetillägg på följande sätt. Om ett skattetillägg beräknat på den undanhållna inkomsten skulle komma att överstiga den slutliga skattelättnad som den skattskyldige skulle ha uppnått om den oriktiga uppgiften inte skulle ha upptäckts, bör delvis befrielse kunna komma i fråga. Nedsättningen ska i sådana fall som huvudregel ske till hälften. Skulle skattetillägget komma att överstiga den slutliga skattelättnaden med ett väsentligt belopp bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel.

Pensionskostnader På s. 240 i angiven proposition nämns ytterligare ett exempel på när kvittningsförbudet kan leda till befrielse. Det gäller det fallet att en skattskyldig felaktigt underlåtit att redovisa underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader och samtidigt inte gjort avdrag för pensionskostnaden. I ett sådant fall torde den skattskyldige inte ha gjort någon skattevinst alls (från eventuellt krav på nytt bokslut bortses här). Enligt Skatteverket bör det i aktuell situation saknas förutsättningar att ta ut skattetillägg, eftersom ett skattetillägg på de fel som den skattskyldige gjort, nämligen att inte redovisa pensionskostnaderna vare sig som avdrag eller som underlag för särskild löneskatt, bör beräknas på det skattemässiga nettot och något sådant torde inte uppkomma (se avsnitt 6.5.3.3).

RÅ 2005 ref. 7 I RÅ 2005 ref. 7 undanröjde RR ett skattetillägg som, på grund av att de fel som den skattskyldige gjort totalt sett inte med-

förde någon skattevinst, ansågs uppenbart oskäligt. Förutsättningarna i målet var följande. Ett bolag hade mottagit 16 000 000 kr i utdelning från ett dotterbolag (skattefritt) och som en följd därav skrivit ned aktiernas värde med motsvarande belopp. Utdelningen och nedskrivningen fanns redovisade i räkenskapsformat, men bolaget hade inte gjort några skattemässiga justeringar. Rätteligen borde bolaget dels ha återfört nedskrivningen till beskattning, dels redovisat den bokförda intäkten (utdelningen) som en inte skattepliktig intäkt. SKM påförde skattetillägg på den felaktiga nedskrivningen. RR instämde i underinstansernas bedömning att det fanns grund för att påföra bolaget skattetillägg samt att någon rätt till kvittning inte förelåg, eftersom nedskrivningen och utdelningen ansågs som två olika frågor. Därefter konstaterade RR att även om transaktionerna processuellt inte ansågs angå samma sak, hade de ändå nära samband med varandra och bolagets förfarande skulle inte ha lett till någon skattevinst för bolaget, även om de lämnade uppgifterna godtagits av SKM. Med hänsyn till omständigheterna fann RR att ett skattetillägg av den aktuella storleksordningen inte stod i rimlig proportion till den försummelse bolaget gjort sig skyldig till. Enligt RR var det därför uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Det nu berörda rättsfallet gällde taxeringsåret 1997. Enligt då gällande lagstiftning fanns inte möjligheten till delvis befrielse. Det torde dock vara möjligt att utgången i ett liknande fall vid tillämpning av den nu gällande lagstiftningen skulle kunna bli delvis befrielse.

Synnerligen högt skattetillägg

Eftersom skattetillägget tas ut i proportion till den undandragna skatten kan skattetillägget i ett enskilt fall bli mycket högt. Enligt prop. 2002/03:106 (s. 239) kan det bli aktuellt med delvis befrielse i fall där det inte finns några ursäktliga omständigheter för felaktigheten eller underlåtenheten men det ändå kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg på grund av att ett skattetillägg, beräknat enligt de vanliga principerna, skulle bli synnerligen högt och inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

Ingen maximiregel

I nämnda proposition (s. 169 f.) förs ett resonemang om huruvida det skulle vara möjligt att införa ett tak för uttag av skattetillägg. Enligt regeringen skulle det vara svårt att tänka sig något annat tak än ett absolut belopp i kronor. Jämförelse görs bl.a. med maximala beloppet för företagsbot enligt brottsbalken som är tre miljoner kr, men som föreslagits höjas till tio miljoner kr. För en fysisk person anges att maximibeloppet

skulle behöva vara lägre, t.ex. en miljon kr. Någon regel med innebörd att skattetillägg ska maximeras till ett visst belopp har dock inte införts. Av nämnda proposition framgår att det finns betydande svårigheter med att införa en sådan regel. De synpunkter som talar för en maximiregel bör, enligt regeringen, 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.

Olika beloppsgränser

Ett skattetillägg står i proportion till den skattevinst som den skattskyldige kunde ha gjort om felet inte hade upptäckts. Det är därför Skatteverkets uppfattning att det allmänna bör inta en relativ 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. Den allmänna utgångspunkten bör därför vara att befrielse på grund av synnerligen högt skattetillägg enbart kan komma i fråga i ytterst få situationer. I de fall delvis befrielse aktualiseras bör, enligt verkets uppfattning, olika beloppsgränser tillämpas för olika grupper av skattskyldiga. Således bör skillnad göras mellan t.ex. stora bolag, fåmansföretag och fysiska personer. Vilka beloppsgränser som därvid bör gälla får, i avsaknad av närmare vägledning i förarbetena, avgöras i praxis. I avvaktan på att praxis utvecklas på området bör i de fall det kan bli aktuellt att medge delvis befrielse på grund av synnerligen högt skattetillägg Skatteverkets huvudkontor konsulteras.

RÅ 1995 ref. 5 och RÅ 2000 ref. 66 I

I sammanhanget kan två rättsfall nämnas som visserligen inte gäller nu aktuell lagstiftning, men som ändå är av intresse. I det ena, I RÅ 1995 ref. 5, hade den skattskyldige inte redovisat försäljning av en fastighet i sin självdeklaration för taxeringsåret 1992. Han påfördes därför skattetillägg med 40 % av skatten på ett underlag om 390 288 kronor. RR konstaterade att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt. I det andra rättsfallet, RÅ 2000 ref. 66 I, påfördes ett bolag skattetillägg med ca 16,5 miljoner kr. RR konstaterade att omständigheterna i målet, i vilket fråga var om ett stort felaktigt avdrag som om det godtagits skulle ha medfört en betydande skattevinst, inte var sådana att det framstod som oproportionerligt att ta ut skattetillägget.

Upprepade fel

I prop. 2002/03:106, s. 239, uttalas att delvis befrielse kan bli aktuellt när en oriktig uppgift av visst slag, t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett dataprogram, upprepats vid flera olika tillfällen innan den upptäckts. För att befrielse ska kunna komma i fråga krävs att det sammanlagda resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet upprepats framstår som orimligt i förhållande till felets art. Några exempel på vilka situationer som avses ges inte nämnda proposition. Det är troligt att lagstiftaren framförallt tänkt på fel i skattedeklarationer, eftersom sannolikheten för att ett fel upprepas innan det upptäcks är betydligt större vid korta redovisningsperioder. Det är svårt att applicera uttalandet på inkomsttaxeringen.

Möjligtvis skulle lagstiftaren kunnat ha tänkt på den situationen att det finns viss ursäktlighet för ett fel men inte tillräckligt för nedsättning enbart på den grunden. Men om felet upprepats blir kanske resultatet totalt sett oskäligt. En möjlig situation skulle kunna vara att en skattskyldig under flera år gjort avdrag för ökade levnadskostnader som för dubbel bosättning, trots att inte alla förutsättningar för avdragsrätt förelegat. Att ta ut fullt skattetillägg i en sådan situation skulle kunna anses oskäligt.

Oriktig uppgift lämnad av företrädare

Skattetilläggskommittén uttalade i sitt betänkande (SOU 2001:25 s. 217) att, i och med att skattetillägg i Europa-konventionens mening torde vara att betrakta som ett straff, det synes otänkbart att låta skattetillägget drabba den för vilken ställföreträdare förordnats av det allmänna eller som annars inte själv har valt sin ställföreträdare. Däremot ansåg kommittén att den som själv valt sin företrädare eller sitt ombud skulle kunna påföras skattetillägg.

Regeringen valde i prop. 2002/03:106 att hantera frågan om skattetillägg för skattskyldiga som inte själva har valt sin företrädare inom ramarna för befrielse från skattetillägg. Således framgår av nämnda proposition (s. 243) att uttag av skattetillägg med fullt belopp får anses oskäligt, för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, i de fall den oriktiga uppgiften lämnats av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. Det är någon annan än den skattskyldige som gjort fel och det bör då anses oskäligt att ta ut skattetillägg av den skattskyldige. Vidare framgår att på samma sätt bör befrielse från skattetillägg normalt ges ett

konkursbo i de fall förvaltaren lämnat en oriktig uppgift i fråga om t.ex. mervärdesskatt.

Dödsbo

Behörig företrädare för en avliden person och hans dödsbo är sådan dödsbodeläggare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar (19 kap. 1 § LSK). En boutredningsman utses av rätten och han kan vara deläggare, testamentsexekutor eller annan person. Även en juridisk person kan utses till boutredningsman. Av nämnda proposition (s. 243) framgår att om den oriktiga uppgiften 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. Vidare framgår att de sällsynta fall av detta slag som kan komma upp torde få lösas i rättstillämpningen.

Företrädare, hel befrielse

Uttalandet i nämnda proposition om att uttag av skattetillägg med fullt belopp bör anses oskäligt kan tolkas som att enbart delvis befrielse ska kunna komma i fråga i situationer med företrädare. Trots formuleringen i förarbetena bör alltid hel befrielse medges i de fall då en oriktig uppgift lämnats av en företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. Till denna grupp av företrädare hör förmyndare (däribland förmyndare för omyndiga barn), förvaltare, gode män och normalt även konkursförvaltare. Hel befrielse från skattetillägg vid sköns-taxering bör också ges i de fall deklareringskyldigheten ska fullgöras av sådana företrädare som den skattskyldige inte har valt. Vidare bör hel befrielse medges i det fall en boutredningsman är en utomstående person. Om däremot boutredningsmannen är deläggare i boet bör frågan om befrielse behandlas på vanligt sätt. Trots att skattetillägg inte ska tas ut kan det i grova fall komma ifråga att brottsanmäla en företrädare.

9.4.3 Lång handläggningstid

9.4.3.1 Inledning

Artikel 6 i Europakonventionen garanterar enskilda rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. I den svenska översättningen av artikel 6 stadgas i första punkten att var och en ska, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol. Europadomstolen har gjort bedömningen att en förutsättning för att det

svenska skattetillägssystemet ska vara förenligt med artikel 6 är att den skattskyldige kan få sin sak prövad av domstol som kan tillförsäkra den enskilde att de krav som ställs i artikel 6 uppfylls.

För att tillförsäkra den skattskyldige de rättssäkerhetsgarantier som ställs upp i artikel 6 i Europakonventionen och för att säkerställa att det svenska systemet uppfyller konventionens krav samt överensstämmer med vad som gäller inom straffrätten, har en ny befrielsegrund införts (prop. 2002/03:106 s. 243). Enligt 5 kap. 14 § 3 st. 2 p. TL ska således vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp särskilt beaktas om det förflutit oskäligt lång tid från det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg till dess att frågan om skattetillägg slutligen avgjorts i högsta instans.

Det framgår inte av Europakonventionens artikel 6 vad som menas med en rättegång inom skälig tid. Inte heller kan man av Europadomstolens praxis utläsa exakt vad som avses med skälig tid. En viss ledning för bedömningen av om handläggningstiden är för lång finns i Europadomstolens domar 2002-07-23 (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, ansökan nr 34619/97 och 36985/97 samt Lilja mot Sverige, ansökan nr 36689/02).

9.4.3.2 Tidpunkter för beräkning av lång tid

Utgångspunkten från vilken handläggningstiden räknas

Trots lagtextens ordalydelse – ”anledning anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg” – framgår det av förarbetena att tiden ska räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde eller från det att myndigheternas agerande har betydande verkningar för den enskilde. Det kan till exempel vara när skattskyldig fått Skatteverkets övervägande om att ta ut skattetillägg eller en revisionspromemoria med förslag om att ta ut skattetillägg (prop. 2002/03:106 s. 145). Utgångspunkten för beräkning av handläggningstiden är alltså när en formell anklagelse riktas mot den skattskyldige eller från det att Skatteverkets agerande har betydande verkningar för den skattskyldige. En formell anklagelse kan ske såväl muntligt som skriftligt. I ett taxeringsärende får den skattskyldige normalt dock information om att Skatteverket avser att ta ut skattetillägg genom ett skriftligt övervägande. Skulle frågan om skattetillägg väckas tidigare än genom ett formellt övervägande, till exempel vid besök eller vid telefonsamtal med den skattskyldige, torde tiden räknas från detta

tillfälle. Tiden bör dock inte börja löpa om enbart en mer allmän diskussion förekommit med den skattskyldige om skattetilläggsbestämmelserna.

Europadomstolen har i domar 2002-07-23 (Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige) ansett att, vad gäller frågan om de sökande fått en domstolsprövning inom rimlig tid, den period som ska bedömas ska räknas från det att en formell anklagelse riktas mot den enskilde, eller när denne på annat sätt blir påtagligt påverkad av myndigheternas handlande på grund av misstanke mot honom. I fallet Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige skulle tiden enligt domstolen räknas från det att de skattskyldiga fick del av SKM:s övervägande att påföra skattetillägg. Vad gäller fallet Janosevic mot Sverige skulle tiden räknas från det att han fått SKM:s revisionspromemoria med förslag om att påföra honom skattetillägg.

HD har i NJA 2003 s. 414 kommit fram till att den relevanta tiden för bedömningen av om rätten till rättegång inom skäligen tid kränkts ska räknas från den tidpunkt då en person kan sägas vara anklagad för brott. I det aktuella fallet räknades tiden från det att personen delgavs misstanke om brott.

**Jämförelse med
tidpunkten för
förbud mot vites-
föreläggande**

I prop. 2002/03:106 finns på s. 243 ett uttalande om att utgångspunkten för tidsberäkningen av handläggningstiden överensstämmer med den tidpunkt vid vilken förbud mot föreläggande enligt 3 kap. 6 och 12 §§ TL inträder. Enligt nämnda bestämmelser får Skatteverket inte förelägga vid vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg och föreläggandet avser utredning av en fråga som har samband med den misstänkta gärningen. Vitesförbudet inträder således då det finns "anledning att anta" att den skattskyldige har begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Uttrycket "anledning att anta" torde enligt Skatteverkets bedömning ha en annan innebörd i 3 kap. 6 och 12 §§ TL jämfört med motsvarande uttryck i 5 kap. 14 § 3 st. TL. Förbud mot vitesföreläggande bör enligt Skatteverket inträda när en konkret misstanke föreligger om att den enskilde, om han följer föreläggandet, i en viss fråga skulle tvingas att avslöja att han begått en gärning som är straffbelagd eller kan leda till skattetillägg. Tidpunkten för när en konkret misstanke mot en skattskyldig föreligger bör därför normalt inträda tidigare än den tidpunkt då Skatteverket riktar en anklagelse om att oriktig uppgift lämnats mot den skattskyldige

(jfr nämnda proposition s. 181). Detta innebär att tidpunkten för när handläggningstiden i ett ärende om skattetillägg ska börja räknas normalt inträffar efter den tidpunkt då förbudet mot vitesföreläggandet inträder. Med andra ord finns det inte skäl att följa det uttalande som gjorts på s. 243 i nämnda proposition.

Sluttidpunkten för beräkning av handläggningstiden

Sluttidpunkten för beräkning av handläggningstiden är enligt Europadomstolen när saken slutligen avgjorts, oavsett i vilken instans det sker. I praktiken är sluttidpunkten när den slutgiltiga domen är tillgänglig eller beslutet är tillgängligt för den anklagade.

9.4.3.3 Prövning inom rimlig tid

Oskäligt dröjsmål

I prop. 2002/03:106, s. 243 f., uttalas att det är svårt att ange några riktlinjer för när oskäligt lång tid ska anses ha förflutit utan det måste bestämmas i det enskilda fallet. En bedömning kan inte enbart göras av hur lång tid som har förflutit mellan utgångspunkten och sluttidpunkten. I varje enskilt fall måste dessutom göras en bedömning av frågans svårighetsgrad, den enskildes agerande samt Skatteverkets och domstolarnas agerande. Den tid som ur befrielsesynpunkt är av intresse är oskäligt dröjsmål som den skattskyldige inte kan lastas för. Således räknas inte skälig tid för kommunikation, rättsutredning, beslutsskrivning etc. Tanken är inte heller att all s.k. liggtid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende naturligt även måste ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.

RÅ 2000 ref. 66 I

I RÅ 2000 ref. 66 I kom RR fram till att handläggningen av skattetilläggsfrågan varken i varje instans eller sammantaget fram till RR:s avgörande kunde anses ha varit oskäligt lång. Skattetilläggsfrågan hade varit föremål för domstolsprövning under 6 år. RR beaktade vid bedömningen bl.a. att bolaget utvecklade grunderna för sitt överklagande först ett och ett halvt år efter det att överklagandet lämnats in, samt att det i de olika domstolsinstanserna förekommit en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna.

Europadomstolens domar 2002-07-23

Som framgår ovan meddelade Europadomstolen 2002-07-23 två domar i vilka domstolen bl.a. prövade om handläggningstiden vad gällde skattetilläggen varit oskäligt lång. Båda fallen gällde beskattning av taxirörelse vid 1994 års taxering. Enbart det ena målet berörs här.

I fallet Västberga Taxi och Vulic mot Sverige var omständigheterna vad gäller handläggningstiderna följande. SKM genomförde under 1994-1995 revision hos Västberga Taxi och övervägde i februari 1995 att påföra bolaget skattetillägg. I augusti 1995 fattade SKM beslut om att påföra skattetillägg. Bolaget begärde omprövning av skattetilläggsbeslutet i september 1995 och överklagade det beslutet till LR i februari 1996. SKM fattade sitt obligatoriska omprövningsbeslut i juni 1997. Bolaget försattes i konkurs 1997 och upplöstes i december 1997. I juli 2000 avvisade LR bolagets överklagande med motiveringen att bolaget saknade talerätt. KR fastställde LR:s beslut och RR meddelade prövningstillstånd i maj 2002. Vad gäller Vulic övervägde och beslutade SKM i augusti 1995 med anledning av revisionen att höja hans inkomsttaxering och att påföra skattetillägg. Besluten överklagades i december 1995. I juni 1997 fattade SKM det obligatoriska omprövningsbeslutet. LR avlog Vulics överklagande i mars 2000 och i december samma år fastställde KR LR:s dom. RR vägrade prövningstillstånd i maj 2002.

Europadomstolen ansåg att det skett en kränkning av artikel 6 dels vad gäller tillgång till en effektiv domstolsprövning dels vad gäller domstolsprövning inom rimlig tid.

Effektiv domstolsprövning

I fallet Västberga Taxi konstaterade Europadomstolen att det hade gått mer än sex och ett halvt år sedan bolaget begärde omprövning av SKM:s beslut och att det vid tiden för Europadomstolens dom ännu inte skett någon domstolsprövning av skatte- och skattetilläggsfrågan. Beträffande Vulic tog det nästan två år och nio månader från det att SKM omprövat sitt beslut efter Vulics överklagande till dess att LR prövade frågan. Europadomstolen fann att SKM inte agerat på det sätt som omständigheterna i målen krävt och att myndigheten därför oskäligt fördröjt domstolsprövning av sakfrågan i båda fallen. I fallet Västberga Taxi ansåg Europadomstolen att detsamma gällde LR:s agerande. Västberga Taxi och Vulic förhindrades därför en effektiv tillgång till domstolsprövning.

Rimlig tid

Europadomstolen ansåg också att Västberga Taxi och Vulic inte fått en domstolsprövning inom rimlig tid. Handläggningstiden från SKM:s övervägande till RR:s avgörande var i Vulics fall nästan sex år och nio månader. LR prövade inte Vulics överklagande förrän efter fyra och ett halvt år. Handläggningen i KR pågick i nio månader. RR prövade frågan om prövningstillstånd mer än ett år efter det att överklagandet kom in till RR. Vad gällde Västberga Taxi hade den period som skulle

bedömas av Europadomstolen ännu inte tagit slut eftersom processen i RR ännu pågick. Det hade då gått ca sju år och fem månader från SKM:s övervägande om skattetillägg. LR avvistade bolagets talan nästan fem år efter SKM:s ursprungliga beslut. I KR tog det ett år och tre månader att avgöra den relativt enkla frågan om bolagets talerätt.

Europadomstolen fann att målen innehöll frågor av viss svårighetsgrad men inte så svåra att det motiverade de långa handläggningstiderna. Det var inte heller de sökande som hade orsakat handläggningstidens längd. Större delen av den tid som förfarandet tagit måste därför hänföras till myndigheternas agerande. Det var enbart KR:s handläggningstid i Vulics-målet som inte kritiserades av Europadomstolen. Domstolen fann därför att det skett en kränkning av artikel 6 vad gäller handläggningstiden.

**KR:s i Sundsvall
dom 2005-03-10**

RR har inte efter nämnda domar i Europadomstolen prövat frågan om domstolsprövning inom rimlig tid. Denna fråga har emellertid på senare tid prövats av KR i ett flertal fall. Med hänsyn härtill finns det skäl att redovisa ett par KR-avgöranden, nämligen KR:s i Sundsvall dom 2005-03-10, mål nr 317-04, samt i KR:s i Göteborg dom 2004-01-26, mål nr 4913-01. I det först nämnda målet, som avsåg punktskatt, var handläggningstiden knappt fem år från det att bolaget erhöll Skatteverkets utkast till revisionspromemoria till dom i KR. KR konstaterade att skriftväxling m.m. hade förekommit och att det i ärendet inte hade funnits någon längre period av inaktivitet hos SKM. KR ansåg inte att det fanns grund för befrielse på grund av lång handläggningstid. I det andra målet var handläggningstiden mer än nio år från det att SKM sände ut revisionspromemorian till LR:s dom och därefter dröjde det ytterligare två år till dom i KR. KR ansåg inte att handläggningstiden fram till och med KR:s dom varit oskäligt lång och att påförda skattetillägg således skulle kvarstå. KR motiverade domen med att den betydande tidsåtgången i hög grad berott på hur den skattskyldige fört processen. Det finns också exempel på KR-domar vari skattetillägg undanröjts på grund av lång handläggningstid, trots att handläggningstiden varit kortare än de i ovan nämnda KR-domar. En sådan dom har överklagats av Skatteverket till RR.

**KR:s i Göteborg
dom 2004-01-26**

**Europadomstolen
2007-01-23**

Den 23 januari 2007 har Europadomstolen i en dom (Lilja mot Sverige, ansökan nr 36689/02) funnit att en kränkning skett av artikel 6.1 i Europakonventionen på så sätt att Lilja inte fått skattetilläggsfrågorna prövade i domstol inom rimlig tid. Dom-

stolen fann att handläggningstiden i KR som uppgick till närmare tre år och fyra månader var oacceptabelt lång. Den sammanlagda tiden från SKM:s övervägande till dess att RR vägrat prövningstillstånd var fem år och tio månader. Handläggningstiden från SKM:s övervägande till dom i LR uppgick till knappt två år och handläggningstiden i RR till sju månader.

Påförande av skattetillägg

En situation som lagstiftningen är tänkt att omfatta är när Skatteverket har för avsikt att påföra skattetillägg men inte fullföljer avsikten i rimlig tid. Om exempelvis Skatteverket överväger att ta ut skattetillägg, men beslutet om skattetillägg meddelas först lång tid efter att övervägandet sänts ut, kan det bli aktuellt att medge befrielse. I sådana sammanhang liksom i andra sammanhang ska oskäligen dröjsmål beaktas. Skälig tid för kommunikation, rättsutredning, beslutsskrivning etc. ska således inte beaktas. Tanken är inte heller att all s.k. liggtid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende naturligt måste ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.

**Omprövnings-
ärenden**

Det kan diskuteras om en skattskyldigs begäran om omprövning av ett skattetilläggsärende är en sådan situation som omfattas av den aktuella befrielsegrunden. Primärt är ju syftet att den skattskyldige ska få till stånd en domstolsprövning inom skälig tid och i den här fasen har han ännu inte gett uttryck för någon vilja att överklaga. Oavsett det nu sagda ska omprövningsärenden rörande skattetillägg handläggas inom rimlig tid, vilket medför att det aldrig kan bli aktuellt att Skatteverket på grund av lång handläggningstid befriar från skattetillägg.

**Överklagande-
ärenden**

När det gäller handläggningen av skattskyldigas överklaganden av skattetilläggsbeslut kan det inte bli aktuellt att befria från skattetillägg om de handläggningstider som anges i RSV:s skrivelse "Riktlinjer avseende vissa praktiska frågor i samband med överklagade beslut" daterad 2003-02-03 (dnr 10310-02/100) följs. Av skrivelsen framgår att i ärenden som inte kräver ytterligare utredning bör obligatoriskt omprövningsbeslut fattas inom en månad från det att överklagandet kom in. I sådana fall då det krävs ytterligare utredning bör handläggningstiden i normalfallet inte överstiga tre månader. Under vissa omständigheter är det inte möjligt att klara handläggningen inom angivna frister. I sådana fall förutsätts dock handläggningstiderna vara sådana att befrielse ändå inte kan bli aktuellt.

Handläggningstiden i domstol

När det gäller process i domstol är utgångspunkten att Skatteverket har meddelat det obligatoriska omprövningsbeslutet inom skäligen tid och att verket som part i målet ska ta ställning till om handläggningstiderna i domstolarna kan anses skäliga eller inte. Med hänsyn till att det i nu berörda fall är fråga om handläggningstider i domstol och till de ställningstaganden som domstolarna tagit i ovan nämnda mål finns det anledning för Skatteverket att inta en restriktiv hållning vad gäller tillstyrkande av befrielse på grund av lång handläggningstid i domstol.

Frågan om vad som kan anses utgöra en oskäligt lång handläggningstid i domstol går av naturliga skäl inte att besvara eftersom det inte finns någon egentlig praxis på området. Det finns heller ingen som helst vägledning i förarbetena till den nya lagstiftningen. Viss ledning för bedömningen finns i Europadomstolens domar 2002-07-23 och 2007-01-23 i vilka domstolen ansåg att de enskildas rätt till domstolsprövning inom rimlig tid kränkts (se ovan).

De slutsatser som kan dras av en av domarna (Vulic) är att i en jämförbar situation får en handläggningstid på fyra och ett halvt år räknat från det att det överklagade beslutet meddelas till dess att LR meddelar beslut anses för lång. Vidare bör slutsatsen kunna dras att en handläggningstid på nio månader i KR är acceptabel medan en handläggningstid på drygt ett år i en fråga om prövningstillstånd i RR är för lång. Av den senare domen (Lilja) framgår att en handläggningstid om drygt tre år i KR är för lång. Av domarna bör åtminstone den slutsatsen kunna dras att en liggstid i respektive domstolsinstans upp till i vart fall ett år inte bör föranleda någon befrielse.

RÅ 2004 not. 104

I RÅ 2004 not. 104 var handläggningstiden från SKM:s beslut om skattetillägg (det är oklart när övervägandet sändes ut) till RR:s dom sex år och fyra månader. Den skattskyldige hade påförts skattetillägg med 40 % på grund av en oredovisad fastighetsavyttring. I RR yrkade den skattskyldige bl.a. att skattetillägget skulle undanröjas på grund av lång handläggningstid. RR satte ned skattetillägget till 20 % på grund av att den oriktiga uppgiften kunde rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Vad gäller den skattskyldiges yrkande om befrielse från skattetillägget konstaterade RR, utan att kommentera handläggningstiden, att omständigheterna inte var sådana att det förelåg skäl för befrielse.

**Lång tid sedan
den oriktiga upp-
giften lämnades**

På s. 244 i prop. 2002/03:106 uttalas att det, för frågan om befrielse ska ske, har viss betydelse hur lång tid som gått från det att den oriktiga uppgiften lämnades. Enligt Skatteverkets uppfattning bör uttalandet ges den tolkningen att den omständigheten att det gått lång tid från det att den oriktiga uppgiften lämnades inte självständigt bör utgöra grund för befrielse, men att i fall då det är tveksamt om befrielse ska ske detta faktum kan göra att vågskålen tippar över mot befrielse.

**Skattetilläggs-
beslut undanröjt
av underinstans**

I RÅ 2000 ref. 66 I, som rör 1991 års taxering, uttalar RR bl.a. att enbart det förhållandet att en skattetilläggsfråga slutligt kommer att avgöras först efter vad som enligt Europakonventionen är att bedöma som oskälig tid inte regelmässigt kan medföra att skattetillägg inte påförs. Eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt kan inte utnyttjas som ett mer allmänt remedium för att komma till rätta med den form av konventionskränkning som består i att ärendet eller målet inte avgörs inom skälig tid. Detta behöver dock, enligt RR, inte utesluta att det i vissa situationer kan finnas anledning att anlägga samma synsätt vid påförande av skattetillägg som när det gäller att döma ut en brottspåföljd sedan ovanligt lång tid förflutit från brottet. Vidare anger RR att även om skattetillägget initialt påförs genom ett beslut av SKM får det naturligtvis anses klart otillfredsställande om det efter ett överklagande av SKM:s beslut inte kommer att föreligga ett lagakraftvunnet avgörande inom skälig tid. Detta blir särskilt påtagligt om en överinstans efter en utdragen skatteprocess skulle finna att ett skattetilläggsbeslut som undanröjts i lägre domstolsinstans rätteligen bör fastställas. I en sådan situation bör, om mycket lång tid förflutit från det att skattetillägg först påfördes till dess det genom slutligt avgörande åter ska påföras, eftergift kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

**Hel eller delvis
befrielse**

I prop. 2002/03:106 (s. 240) uttalas att om situationen är den att en oskäligt lång tid förflutit sedan Skatteverket fick anledning anta att skattetillägg skulle påföras bör skattetillägget som huvudregel kunna sättas ned till hälften. Är det däremot fråga 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 den skattskyldiges förskyllan, endast i extrema undantagsfall blir så långt att hel befrielse ska ges.

9.4.4 Straffad enligt skattebrottslagen

Inledning

Enligt 5 kap. 14 § 3 st. 3 p. TL ska vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut särskild avgift med fullt belopp särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. Befrielse ska alltså kunna medges helt eller delvis om den skattskyldige fällts till ansvar enligt skattebrottslagen för den felaktighet eller underlåtenhet som föranleder skattetillägget. Det är endast vid ytterst kännbara fängelse- och bötesstraff som befrielse kan komma ifråga. 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.

Laga kraft krävs inte

Befrielse från skattetillägg kan enbart bli aktuellt i de situationer där den skattskyldige redan dömts för skattebrott. Domen i skattebrottsmålet behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse ska kunna komma ifråga.

Skattetillägg ej beaktat

I ett mål om straffansvar för skattebrott bör det ingå i åklagarens uppgift att se till att domstolen får kännedom om de skattetillägg som har beslutats (prop. 2002/03:106 s. 105). Det är dock inte alltid det går att utläsa av en dom i ett skattebrottsmål att domstolen faktiskt har beaktat att den tilltalade påförts skattetillägg. Den omständigheten att en allmän domstol felaktigt inte har beaktat att den tilltalade påförts skattetillägg bör inte utgöra grund för befrielse från skattetillägg. En begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beslut om skattetillägg i en sådan situation bör således inte innebära att skattetillägget ska sättas ned.

Ne bis in idem – inte två gånger i samma sak

Artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen innehåller ett förbud mot dubbelbestraffning. I den svenska översättningen stadgas att ”ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan har blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat”.

Ett övervägande om skattetillägg utgör en anklagelse för brott enligt Europakonventionen och skattetillägget som sådant är en form av straff i konventionens mening. Frågan om en skattskyldig kan påföras skattetillägg samtidigt som han åtalas och fälls till ansvar för skattebrott avseende samma gärning har prövats av såväl RR som HD.

RA 2002 ref. 79

RR kom i RA 2002 ref. 79 fram till att det inte strider mot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen om en skattskyldig både påförs skattetillägg och döms för skattebedrägeri (numera skattebrott) när samma oriktiga uppgift ligger till grund för båda påföljderna. Den skattskyldige, som hade underlåtit att ta upp vissa inkomster i sin självdeklaration, påfördes skattetillägg i LR. Han dömdes för skattebedrägeri och domen vann laga kraft innan KR hunnit pröva skattetillägget. RR konstaterade att eftersom det för brottet skattebedrägeri krävs ett ytterligare rekvisit (uppsåt) jämfört med rekvisiten för att påföra skattetillägg så är det i Europakonventionens mening fråga om olika brott. Det föreligger således inte något hinder mot att låta ett skattetillägg stå kvar trots att den skattskyldig dömts för skattebedrägeri.

NJA 2002 s. 622

Även HD har, bl.a. i NJA 2002 s. 622, kommit fram till att den omständigheten att en skattskyldig påförts skattetillägg inte hindrar att han därefter ådöms påföljd för skattebedrägeri av det skälet att rekvisiten för skattetillägg och skattebedrägeri skiljer sig åt och att det därför inte rör sig om samma överträdelse i Europakonventionens mening.

Rosenquist mot Sverige Europadomstolens beslut 2004-09-14

Europadomstolen beslutade den 14 september 2004 att inte ta upp målet Rosenquist mot Sverige (ansökan 60619/00) i sak. Rosenquist hade underlåtit att lämna in självdeklaration för inkomståret 1991, vilket ledde till att han eftertaxerades och påfördes skattetillägg samt att han dömdes till ett tvåårigt fängelsestraff för grovt skattebedrägeri. Frågan var om detta kunde anses förenligt med dubbelbestraffningsförbudet i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Europadomstolen konstaterade först att denna artikel var tillämplig, eftersom en process som rör skattetillägg är att betrakta som en brottmålsrättegång i konventionens mening men domstolen kom fram till att den skattskyldige inte straffats två gånger för samma brott. Domstolen beaktade därvid särskilt att det för en fällande dom avseende skattebedrägeri (numera skattebrott) krävs att den enskilde handlat med uppsåt, medan detta inte är ett krav för påförande av skattetillägg. Det var därför fråga om två olika brott med delvis olika rekvisit. Vidare tog domstolen hänsyn till att reglerna om skattebedrägeri och skattetillägg tjänar olika syften. Det stred inte mot dubbelbestraffningsförbudet att den skattskyldige till följd av ett handlande, dvs. sin underlåtenhet att lämna in självdeklaration, både påförts skattetillägg och fällts till ansvar

för grovt skattebedrägeri. Slutsatsen blev att klagomålet måste avvisas såsom uppenbart ogrundat.

Den slutsats som kan dras är således att det inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet att en skattskyldig både påförs skattetillägg och döms till ansvar för skattebrott för samma gärning. Det spelar ingen roll vad som kommer först; påförande av skattetillägg eller dom för skattebrott.

Vårdslös skatteuppgift

Avgörande för om dubbelbestraffningsförbudet är tillämpligt eller inte synes således vara om rekvisiten för brottet i fråga skiljer sig från rekvisiten för skattetillägg. Till skillnad från rekvisiten för skattebrott finns det i rekvisiten för vårdslös skatteuppgift inte något krav på uppsåt, men däremot ett krav på grov oaktsamhet. Enligt Lagrådet (prop. 2002/03:106 s. 102 f.) är det tveksamt om förutsättningarna för skattetillägg och vårdslös skatteuppgift skiljer sig åt på ett sådant sätt att det är fråga om olika brott vid tillämpningen av artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet. Detta gäller enligt Lagrådet särskilt som befrielse ska ges i ett stort antal situationer då lämnandet av en oriktig uppgift varit ursäktligt. I realiteten ligger detta enligt Lagrådet nära ett krav på oaktsamhet för att skattetillägg ska utgå. Enligt Lagrådet finns det skäl att ifrågasätta om det i nämnda proposition föreslagna systemet är förenligt med artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till den del det medger att skattetillägg påförs vid sidan av straff för vårdslös skatteuppgift. Regeringen, som var av en annan uppfattning uttalade i nämnda proposition på s. 103 följande.

I motsats till Lagrådet finner regeringen det trots allt sannolikt att det förhållandet att brottet vårdslös skatteuppgift förutsätter oaktsamhet – dessutom *grov* sådan – innebär att förutsättningarna för det brottet vid en prövning i Europadomstolen skulle anses skilja sig väsentligt från de förutsättningar som krävs för skattetillägg.

Regeringen ansåg således att vårdslös skatteuppgift och skattetillägg inte ska anses vara samma brott i den mening som avses i nämnda artikel 4.

Dömd för flera olika brott

Vid bedömningen av om befrielse från skattetillägg bör medges med stöd av nu aktuell bestämmelse ska enbart brott enligt skattebrottslagen beaktas. Det är dock inte ovanligt att en skattskyldig döms för flera brott, t.ex. bokföringsbrott, bedrägeri och skattebrott, vid ett och samma tillfälle. Det straff som ådöms i en sådan situation avser således den samlade brottsligheten. Vid bedömningen av om det finns skäl för befrielse måste därför beaktas hur stor del av straffet för den

samlade brottsligheten som hänför sig till skattebrottet. Omständigheter som kan påverka denna bedömning är t.ex. vilka brott som omfattas av domen, straffskalan för dessa brott, hur domstolen har motiverat sin dom, om domstolen har tagit hänsyn till särskilda omständigheter som exempelvis ålder, återfall i brottslighet och psykiskt tillstånd.

**Samma subjekt
och samma
gärning**

Skatteverket har i styrsignalen ”Skattetillägg och ansvar för brott enligt skattebrottslagen” (2004-11-15, dnr 130-657207-04/111) tagit ställning till hur frågan om befrielse av särskild avgift ska bedömas i de fall då t.ex. en företagsledare i egenskap av företrädare för bolaget dömts för brott som begåtts av bolaget och därefter ska påföras skattetillägg på grund av oredovisad lön i sin självdeklaration. Även frågan om en företrädare för ett aktiebolag har dömts för skattebrott som begåtts av bolaget och det därefter blir aktuellt att påföra aktiebolaget skattetillägg behandlas i styrsignalen.

Utgångspunkten är följande. Ett aktiebolag har i sin bokföring dolt utbetalning av löner till företagsledaren och andra genom oriktiga fakturor. På grund härav har Skatteverket påfört bolaget arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt och företagsledaren lön. I egenskap av företrädare för bolaget har företagsledaren av tingsrätten fällts till ansvar för grovt skattebrott avseende oredovisade skatter och avgifter i bolaget, bokföringsbrott och försvårande av skattekontroll. Påföljden bestämdes till fängelse i fem år och näringsförbud i sju år.

Fråga är huruvida företagsledaren ska befrias helt eller delvis från skattetillägg av det skälet att han i egenskap av företrädare för bolaget dömts för brott som begåtts av bolaget. En tolkning av lagtexten i 5 kap. 14 § 3 st. 3 p. TL kan inte leda till annat resultat än att bestämmelsen är tillämplig endast i de fall då det är samma felaktighet eller underlåtenhet som ligger till grund för såväl skattetillägget som påföljden på grund av brottet enligt skattebrottslagen. Det ska således röra sig om en och samma gärning. Har företrädaren i ett bolag dömts för skattebrott som begåtts av bolaget och det är fråga om att påföra företrädaren skattetillägg på grund av oredovisade inkomster i hans egen deklaration är det inte fråga samma gärning, inte fråga om samma brott och inte samma subjekt som begått brotten. Förutsättningar att befria från skattetillägg enligt den nu aktuella bestämmelsen kan därför inte anses föreligga.

En näraliggande fråga är om ett aktiebolag kan befrias helt eller delvis från skattetillägg med stöd av den aktuella

bestämmelsen på den grunden att bolagets företrädare dömts för skattebrott som begåtts av bolaget. Grund för befrielse i en sådan situation föreligger inte. Skälet härtill är att det inte är samma subjekt som påförs skattetillägg som fällt till ansvar enligt skattebrottslagen.

Hel eller delvis befrielse

Av prop. 2002/03:106, s. 244, framgår att det är endast vid ytterst kännbara straff som det bör komma i fråga att helt befria från skattetillägget. Enligt Skatteverkets mening bör det aldrig bli aktuellt med befrielse i de fall den skattskyldige dömts till ett fängelsestraff som uppgår till högst ett år eller till ett bötesstraff som uppgår till högst 100 dagsböter. I de fall den skattskyldige dömts till en påföljd som är strängare än ett års fängelse eller 100 dagsböter får frågan om befrielse från skattetillägg bedömas från fall till fall efter konsultation med Skatteverkets huvudkontor. Blir det aktuellt med befrielse bör utgångspunkten vara att skattetillägget sätts ned till hälften.

Undanröjande av skattebrottsdom

Om Skatteverket efter en fällande dom i t.ex. tingsrätten i ett skattebrottsmål påför den skattskyldige skattetillägg med enbart halvt belopp på grund av skattebrottsdomen, uppkommer frågan hur verket bör agera om hovrätten därefter undanröjer tingsrättens dom. Meddelar hovrätten dom innan den ordinarie omprövningstiden löpt ut kan Skatteverket ompröva beslutet om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel. I en senare fas torde detta inte vara möjligt eftersom Skatteverket inte kan meddela separata eftertaxeringsbeslut i skattetilläggsfrågor. Allmänna ombudet bör dock inom sin överklagandetid kunna överklaga Skatteverkets beslut om skattetillägg. Beroende på när i tiden detta sker får allmänna ombudets yrkande göras villkorligt eller ovillkorligt. Skulle allmänna ombudet försitta sin överklagandetid kan han inte framställa ett yrkande om eftertaxeringsvis höjning av skattetillägget.

9.4.5 Övrigt oskäligt

Markerat uppgift

Det finns givetvis andra situationer än de som beskrivs i 5 kap. 14 § 3 st. TL som kan föranleda att uttag av särskild avgift med fullt belopp måste anses oskäligt. Utan att det uttryckligen anges kan det bli aktuellt att befria från skattetillägg med stöd av oskälighetskriteriet i de fall där den skattskyldige velat fästa Skatteverkets 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. Det bör noteras att om en skattskyldig särskilt markerat en uppgift för att göra Skatteverket uppmärksam på något kan leda till att Skatteverket får en utredningsskyldighet och att skattetillägg av den anledningen inte ska tas ut.

RÅ 1976 ref. 165

I RÅ 1976 ref. 165 reserverade sig den skattskyldige för inkomstuppgiftens riktighet eftersom hon inte fått någon kontrolluppgift på grund av att hennes arbetsgivare gått i konkurs. Inkomsten som den skattskyldige inte redovisat i deklARATIONEN utgjorde närmare 30 % av den totala årsinkomsten på 14 765 kr. RR ansåg därför att den skattskyldige med normal uppmärksamhet borde ha insett att hennes inkomstredovisning i deklARATIONEN blivit felaktig. Den skattskyldige var dessutom skyldig att sörja för att underlag fanns för deklARATIONSSKYLDIGHETENS fullgörande. Det förhållandet att den skattskyldige i deklARATIONEN gjort viss reservation för inkomstuppgiftens riktighet kunde inte enligt RR medföra att skattetillägget skulle efterges.

Ändring av förtryckta uppgifter

I deklARATIONEN förtrycks en del uppgifter som bl.a. arbetsgivare, banker, värdepappersinstitut m.fl. lämnar i s.k. obligatoriska kontrolluppgifter. Om den skattskyldige stryker en sådan förtryckt uppgift och skriver till ett annat belopp får han med detta anses ha påstått att kontrolluppgiften är felaktig i aktuellt avseende. I och med detta får kontrolluppgiften, enligt Skatteverkets mening, anses ha mist sin funktion som kontrollinstrument. Kravet på att uppgiftens oriktighet klart ska framgå av kontrolluppgiften kan då inte anses uppfyllt. Kontrolluppgiften kan således inte heller betraktas som kontrollmaterial. Utgångspunkten i en sådan situation är således att, om grundförutsättningarna för skattetillägg är uppfyllda, fullt skattetillägg ska tas ut. Eftersom Skatteverket i en sådan situation har tillgång till kontrolluppgiften är, trots att den inte kan anses utgöra ett kontrollinstrument, risken för att felet inte skulle upptäckas är obetydlig. Med hänsyn härtill får det anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Enligt Skatteverkets bedömning bör i en sådan situation, om inte särskilda omständigheter talar mot detta, skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel. Det skattetillägg som således kommer att tas ut motsvarar då det tillägg som skulle ha tagits ut om rättelse av den oriktiga uppgiften kunnat göras med ledning av kontrolluppgift men där det krävts utredning för att rättelsen skulle ha kunnat göras. På motsvarande sätt bör en ändring av förtryckt kontrolluppgift i en e-deklARATION behandlas.

9.5 Särskilt om förseningsavgift

Hel eller delvis befrielse

Bestämmelserna i 5 kap. 14 § TL om befrielse från särskild avgift är tillämpliga även beträffande förseningsavgift. När det gäller hel eller delvis befrielse från förseningsavgift torde, förutom 14 § 2 st. 1 p. i praktiken endast 14 § 3 st. 1 p. komma ifråga. Av prop. 2002/03:106, s. 142, framgår dock att med hänsyn till förseningsavgiftens storlek det endast i undantagsfall kan komma i fråga att medge annat än hel befrielse. Det kan tänkas att förseningsavgifterna, som för bolag kan uppgå till 15 000 kr, i ett enskilt fall inte står i rimlig proportion till underlåtenheten att lämna deklARATION i tid och att det därför kan bli aktuellt med hel eller undantagsvis delvis befrielse från en eller flera av dessa.

Frågan om befrielse från förseningsavgift bör bedömas efter förhållandena den dag då självdeklARATION rätteligen skulle ha lämnats. Vad som i avsnitt 9.1-9.4 sagts om befrielse från skattetillägg gäller i tillämpliga delar även förseningsavgift. Således kan befrielse från förseningsavgift t.ex. medges om självdeklARATION inte lämnats i rätt tid och förseningen eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande att den kan anses ursäktlig eller om det får anses oskäligt att ta ut avgiften.

Anstånd har inte sökts

Skattskyldig som inte ansökt om anstånd med att lämna deklARATION bör befrias från förseningsavgift om skäl att medge anstånd kan anses ha förelegat. Vid bedömning av avgiftsfrågan i ett sådant fall bör beaktas den anståndstid som normalt skulle ha medgetts om ansökan om anstånd hade gjorts. Har självdeklARATION lämnats efter denna tid bör befrielse från avgiften inte medges. Se även avsnitt 8.2 vid kantrubriken "sjukdomsanstånd".

Omyndig

Av samma skäl som ligger till grund för uppfattningen att hel befrielse från skattetillägg bör medges när deklARATIONSSKYLDIGHETEN fullgörs av företrädare som den skattskyldige inte själv har valt (jfr avsnitt 9.4.2), ska hel befrielse även medges från förseningsavgift (Skatteverkets styrsignal 2005-06-17, "Förseningsavgift när självdeklARATION ska lämnas av förmyndare, god man eller förvaltare", dnr 130 357492-05/111). Har den omyndige haft inkomster för vilka den omyndige har deklARATIONSSKYLDIGHET kan det ofta finnas skäl att helt befria från förseningsavgift. För omyndiga som har att lämna deklARATION första gången kan åldern antas ha haft samband med

förseningen eller underlåtenheten, varför normalt befrielse från förseningsavgift bör medges i dessa fall.

Av avsnitt 8.3–8.5 framgår att Skatteverket anser att förseningsavgift inte ska tas ut i vissa fall på grund av oklarheter i lagstiftningen

9.6 Kombinationsfall

Frågan om effekten av att två eller flera olika befrielsegrunder föreligger samtidigt beträffande en och samma felaktighet eller underlåtenhet berörs i prop. 2002/03:106 på s. 143. Där konstateras att en situation kan vara sådan att en felaktighet eller underlåtenhet är ursäktlig samtidigt som det måste anses oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp. Förarbetena måste förstås på det sättet att befrielsegrunderna ska kumuleras. Det är således den sammanlagda styrkan av olika ursäktlighets- och oskälighetsfaktorer som avgör om befrielse ska medges.

På motsvarande sätt som flera befrielsegrunder kan beaktas vid bedömningen av om skäl för hel befrielse föreligger kan flera befrielsegrunder tillsammans utgöra grund för att sätta ner ett skattetillägg 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 avgiftsbelopp, 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 delvis befrielse bör medges.

RA 1978 1:26

I RA 1978 1:26 ansåg RR att flera olika omständigheter sammantagna medförde att ett för högt avdrag för räntekostnader i förvärvskällorna kapital och annan fastighet var ursäktligt. Den skattskyldige, som under inkomståret uppnått pensionsåldern, hade under året haft betydande inkomster av förvärvsarbete. Vid deklarationstillfället led han av sviterna efter en knäoperation. Dessutom hade han några veckor före deklarationens inlämnande fått reda på att han led av diabetes. Den skattskyldiges ålder och sjukdom ansågs sammantagna utgöra skäl för eftergift av skattetillägget.

RÅ 1985 1:80

I RÅ 1985 1:80 hade den skattskyldige vid redovisning av inkomst av jordbruksfastighet gjort ett felaktigt avdrag för varuskuld. RR konstaterade att avdraget skulle ha återförts till beskattning inom ett eller ett fåtal år, att verksamheten var av förhållandevis ringa omfattning samt att den skattskyldige året innan övergått till att redovisa inkomst av jordbruksfastighet enligt bokföringsmässiga grunder och att han därför haft begränsade erfarenheter av den bokföringsmässiga redovisningsmetoden. Mot bakgrund av dessa omständigheter och med beaktande av att något avdrag för värdeminskning på inventarier inte yrkats i deklarationen ansåg RR att felaktigheten var ursäktlig och att skattetillägget därför skulle efterges.

9.7 Befrielse vid dubbelbeskattningsavtal

Lagtext

5 kap. 21 § TL

Vid tillämpning av 7 kap. 4 § får regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer meddela befrielse från särskild avgift. Lag (2003:211)

Av 5 kap. 21 § TL följer att befrielse från särskild avgift kan medges i fall då skatt efterges enligt dubbelbeskattningsavtal.

10 Beslut om särskilda avgifter m.m.

4 kap. 14 och 23 §§, 5 kap. 16–22 §§ samt 6 kap. 4 och 20 §§ TL

10.1 Allmänt

Av 1 kap. 1 § 2 st. TL följer att lagen gäller även vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter (skattetillägg och förseningsavgift) om inte annat följer av 5 kap.

I 5 kap. TL finns under rubriken ”Beslut om särskild avgift” fyra paragrafer (16–19 §§). I dessa paragrafer regleras vissa specifika frågor avseende beslut om särskilda avgifter. I 16 § slås således fast att beslut om eftertaxering inte får avse enbart särskild avgift och i 17 och 18 §§ regleras vissa förutsättningar för påförande av skattetillägg med anledning av att oriktig uppgift lämnats i omprövningsärende eller i mål om taxering. I 19 § finns en regel av innebörd att underlag för skattetillägg ska justeras om ett taxeringsbeslut i den aktuella frågan ändras. Nu nämnda paragrafer kommenteras närmare nedan.

Att reglerna i 5 kap. TL om beslut om särskilda avgifter är så få och så specifika innehållsmässigt har således sin förklaring i att TL:s regler i övrigt, i tillämpliga delar, också gäller beslut om särskild avgift.

Av det sagda följer att det inte är möjligt att ge en heltäckande bild av vad som gäller vid beslutsfattande rörande särskilda avgifter enbart genom att kommentera 5 kap. 16–19 §§ TL. För att kunna förmedla en sådan bild krävs det således att relevanta delar av TL i övrigt också redovisas och kommenteras. Det ligger dock i sakens natur att det inte är lämpligt att i en handledning rörande särskilda avgifter generellt redovisa och närmare kommentera samtliga regler i TL som är relevanta för beslut om särskilda avgifter, inte minst mot bakgrund av att Skatteverket i ”Handledning för taxeringsförfarandet” redovisar och närmare kommenterar det absoluta

flertalet av bestämmelserna i TL. För att det skall vara möjligt att redan med ledning av denna handledning kunna få en samlad bild av vad som gäller för beslut om särskilda avgifter kommenteras emellertid kortfattat nedan bestämmelser i TL som är av mer påtagligt intresse för beslut om särskilda avgifter, företrädesvis bestämmelser i 4 kap. TL.

I avsnittet (10.7) kommenteras också ytterst kortfattat 5 kap. 20 § 1 st. och 5 kap. 22 § TL, vilka paragrafer i TL är införda under rubriken ”Övriga bestämmelser om särskild avgift”.

Avsnittet avslutas med en redogörelse för hur ett beslut om skattetillägg kan utformas. I en bilaga redovisas ett exempel på ett sådant beslut.

10.2 Påförande av särskild avgift

10.2.1 Allmänt om påförande av särskild avgift

Påförande av skattetillägg aktualiseras i första hand under löpande taxeringsperiod. Skattetillägg kan emellertid under vissa förutsättningar påföras även därefter, nämligen under den s.k. ettårsfristen i 4 kap. 14 § 1 st. TL, liksom under den s.k. förlängda ettårsfristen i 4 kap. 14 § 2 st. TL. Påförande av skattetillägg kan också under vissa förutsättningar aktualiseras under eftertaxeringstid liksom även därefter om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om taxering. Förutsättningarna för påförande av skattetillägg varierar bl.a. beroende på i vilken tidsfas man befinner sig. Dessa skilda tidsmässiga förutsättningar berörs närmare nedan. Vidare berörs där de tidsmässiga förutsättningarna för påförande av förseningsavgift.

10.2.2 Inom tidsfristerna i 4 kap. 14 § TL

Lagtext

4 kap. 14 § TL

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får, utom i fall som avses i andra stycket samt i 16 och 17 §§, inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret.

Har den skattskyldige inte gett in självdeklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag då självdeklarationen kom in till Skatteverket, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Lag (2003:655).

Inledning

I 4 kap. 14 § TL regleras vissa tidsfrister för omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel. Paragrafen reglerar primärt *omprövning av taxeringsbeslut*.

Genom regleringen 1 kap. 1 § 2 st. TL är emellertid paragrafen i princip också tillämplig på beslut om skattetillägg. Tillämpligheten i detta avseende är dock begränsad till de tidsfrister som anges i paragrafen. Detta innebär att paragrafen, såvitt avser skattetillägg, inte bara är tillämplig på beslut om omprövning av beslut om skattetillägg utan också på beslut om påförande av skattetillägg (jfr prop. 1989/90:74 s. 410 f.).

**Inom ”normal”
ettårsfrist**

Enligt 4 kap. 14 § 1 st. TL ska ett beslut om påförande av skattetillägg, eller ett beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel av ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg, vilket kan sägas innebära att ytterligare skattetillägg påförs, meddelas inom ett år efter taxeringsåret. Normalt bör beslut om skattetillägg meddelas samtidigt med beslutet i taxeringsfrågan. Det finns dock inget som hindrar att skattetilläggsbeslutet meddelas separat under förutsättning att det meddelas före utgången av året efter taxeringsåret.

**Förlängd
ettårsfrist**

I 4 kap. 14 § 2 st. TL regleras inom vilka tidsfrister ett beslut om påförande av skattetillägg, respektive ett beslut om omprövning till den skattskyldiges nackdel av ett beslut om skattetillägg, måste meddelas i de fall en deklaration över huvud taget inte getts in eller en deklaration getts in men först efter taxeringsårets utgång.

**Deklaration
inkommer inte**

Kommer den skattskyldige inte alls in med en självdeklaration kan Skatteverket åsätta den skattskyldige taxering, om så inte skett tidigare, liksom till den skattskyldiges nackdel ompröva tidigare beslut om taxering senast före utgången av femte året efter taxeringsåret. Sådana beslut, som inte är eftertaxeringsbeslut, får dessutom inom samma tidsperiod omprövas till den skattskyldiges nackdel ett obegränsat antal gånger. Motsvarande gäller beslut om skattetillägg.

**Deklaration
inkommer efter
taxeringsåret**

Kommer en deklaration in för sent men under taxeringsåret är inte reglerna i 4 kap. 14 § 2 st. TL tillämpliga utan reglerna i 4 kap. 14 § 1 st. TL. Kommer emellertid deklarationen in först efter utgången av taxeringsåret kan det bli aktuellt att tillämpa 4 kap. 14 § 2 st. TL. Så blir fallet om Skatteverket på eget initiativ har för avsikt att höja åsatt taxering och med anledning härav påföra skattetillägg. Sådana beslut, liksom omprövning av sådana beslut till den skattskyldiges nackdel, måste meddelas inom ett år från det att deklarationen kom in, dock senast före utgången av femte året efter taxeringsåret. Inom nämnda tidsfrist kan också ett beslut om att påföra skattetillägg meddelas separat och ett tidigare meddelat beslut

om skattetillägg omprövas separat till den skattskyldiges nackdel. Detta gäller oberoende av om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklarationen eller ej. Har den skattskyldige emellertid lämnat en oriktig uppgift i deklarationen (oriktig uppgift i omprövningsärende), är inte Skatteverkets handlingsutrymme begränsat av vad som gäller enligt 4 kap. 14 § 2 st. TL. De ytterligare handlingsalternativ som då står Skatteverket till buds berörs i avsnitt 10.2.4.2. Notera att det också föreligger särskilda tidsfrister för beslut om skattetillägg i sådana fall då den skattskyldige lämnar oriktig uppgift i mål om taxering (se avsnitt 10.2.4.3).

**Förseningsavgift
– ettårsfristen**

Har den skattskyldige gett in deklaration för sent men under taxeringsperioden tas normalt förseningsavgift ut under taxeringsperioden. I en sådan situation finns det emellertid inget som hindrar att beslut om förseningsavgift i stället meddelas efter taxeringsperioden. En förutsättning för detta är dock att beslutet meddelas före utgången av året efter taxeringsåret.

**– förlängda
ettårsfristen**

Har en deklaration, som skulle ha avgetts under taxeringsåret, över huvud taget inte inkommit, ligger det i sakens natur att Skatteverket tar ut förseningsavgift under taxeringsperioden eller strax därefter. Har emellertid Skatteverket i en sådan situation av något skäl inte tagit ut förseningsavgift senast inom året efter taxeringsåret inställer sig frågan om avgiften kan tas ut därefter. Med hänsyn till utformningen av 4 kap. 14 § 2 st. TL torde det inte finnas något formellt hinder mot att ta ut avgiften under den förlängda ettårsfristen, eftersom det är fråga om ett ordinärt förfarande, vilket innebär att man inte kommer i konflikt med bestämmelsen i 5 kap. 16 § TL. Det kan dock ifrågasättas om en sådan åtgärd bör vidtas eftersom det är Skatteverket som felaktigt underlåtit att i en tidigare fas ta ut förseningsavgift. Är det däremot så att den skattskyldige blir deklarationsskyldig först efter föreläggande och förseningsavgift aktualiseras först inom den förlängda ettårsfristen torde det vara såväl formellt som materiellt riktigt att ta ut förseningsavgift.

10.2.3 Genom eftertaxering

Lagtext	5 kap. 16 § TL Beslut om eftertaxering får inte avse enbart särskild avgift. Lag (2003:211).
Ej enbart skattetillägg genom eftertaxering	Av 5 kap. 16 § TL framgår att beslut om eftertaxering (jfr 4 kap. 19 § TL) inte får avse enbart särskild avgift. Detta innebär att en förutsättning för att kunna påföra skattetillägg genom beslut om eftertaxering är att det sker samtidigt med eftertaxering i den fråga som genererat skattetillägget.
Undantag	Det ovan sagda gäller dock inte i vissa fall då fråga är om påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift i omprövningsärendet eller i mål om taxering (se avsnitt 10.2.4.2 och 10.2.4.3).
Misstagstaxering	Den möjlighet som tidigare fanns att i en viss situation besluta om eftertaxering avseende enbart skattetillägg och förseningsavgift, nämligen vid rättelse av felräkning, misskrivning eller något annat uppenbart förbiseende (jfr 5 kap. 8 § TL i dess lydelse till och med den 30 juni 2003), har slopats. Anledningen härtill är att en sådan åtgärd till den skattskyldiges nackdel som eftertaxering innebär, framstår som betänkelig med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd. Enligt övergångsbestämmelserna till de nya reglerna i 5 kap. TL ska det kapitlet tillämpas från och med 2004 års taxering. Skatteverket anser emellertid, med hänsyn till Europakonventionen, att den nya lydelsen bör tillämpas från och med den 1 juli 2003 och då även på beslut avseende tidigare taxeringsår. Som framgår ovan gäller som förutsättning för påförande av skattetillägg genom eftertaxering, bortsett från ovan nämnda undantag, att det föreligger ett direkt samband mellan eftertaxeringsbeslutet i själva taxeringsfrågan och beslutet om skattetillägg.
Följdändring	Enligt 4 kap. 17 § 3 p. TL kan följdändring ske eftertaxeringsvis. Det är dock inte möjligt att genom följdändring överflytta ett skattetillägg (se ”Handledning för taxeringsförfarandet” avsnitt 12.2.2.2).
Förseningsavgift	Under eftertaxeringstid, och därmed avses inte den förlängda ettårsfristen i 4 kap. 14 § 2 st. TL, torde förutsättningar för att ta ut förseningsavgift inte föreligga.
Skattebrott	Att eftertaxering i vissa situationer kan ske efter ordinarie eftertaxeringstid framgår av 4 kap. 21 och 22 §§ TL. Även i

samband med sådan eftertaxering kan skattetillägg påföras. En förutsättning för sådan eftertaxering är att den skattskyldige delgetts misstanke om skattebrott eller att åtal för sådant brott har väckts mot honom. Med skattebrott i detta avseende torde avses skattebrott, grovt skattebrott och vårdslös skatteuppgift. Beslut om eftertaxering i dessa situationer måste meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då misstanke om skattebrott först delgavs den skattskyldige respektive åtal för sådant brott först väcktes mot honom.

**Frivilligt
tillbakaträdande**

Av 12 § SkBrL framgår att den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, inte kan dömas till ansvar för skattebrott. Däremot kan eftertaxering ske vid sådant s.k. frivilligt tillbakaträdande, om beslutet meddelas före utgången av kalenderåret efter det år då tillbakaträdandet gjordes.

Dödsfall

I ovanstående situation gäller dock att om den skattskyldige avlidit ska beslut om eftertaxering alltid meddelas senast inom sex månader från dödsfallet. Som framgår av 5 kap. 20 § 2 st. TL kan dock inte skattetillägg påföras när den skattskyldige avlidit (jfr avsnitt 2.8).

**Undanröjande av
eftertaxering**

Beslut om eftertaxering på grund av misstanke om skattebrott eller åtal för sådant brott ska undanröjas av Skatteverket om åtal inte väcks på grund av förundersökningen eller, om åtal redan har väckts, detta läggs ned eller inte bifalls till någon del.

Juridisk person

Även en juridisk person kan, på sätt beskrivs ovan, eftertaxeras efter ordinarie femårsfrist, nämligen om den som företrätt den juridiska personen delgetts misstanke om skattebrott, åtalats för sådant brott eller frivilligt tillbakaträtt från sådant brott.

I likhet med vad som gäller vid eftertaxering inom ordinarie femårsfrist, ska beslut om skattetillägg även i nu ifrågavarande situationer meddelas samtidigt med taxeringsbeslutet.

En utförligare beskrivning av vad som gäller vid eftertaxering efter ordinarie femårsfrist finns i ”Handledning för taxeringsförfarandet” s. 503–511 (avsnitt 13.10.3.4).

10.2.4 Oriktig uppgift i omprövningsärende och i mål om taxering

10.2.4.1 Allmänt

Lagtext

5 kap. 17 § TL

Utöver vad som följer av bestämmelserna i 4 kap. får beslut om skattetillägg fattas på sätt som anges i 18 och 19 §§. Lag (2003:211).

Av paragrafen framgår att bestämmelserna i 4 kap. TL fullt ut är tillämpliga såvitt avser beslut om skattetillägg samt att bestämmelserna i 4 kap. TL kompletteras och utvidgas med bestämmelserna i 5 kap. 18 § TL för det fall den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i omprövningsärende eller i mål om taxering. Vidare framgår av paragrafen att Skatteverket utöver vad som följer av 4 kap. TL ska fatta beslut på sätt framgår av 19 § (jfr avsnitt 10.6).

10.2.4.2 Oriktig uppgift i omprövningsärende

5 kap. 18 § 1 st. TL

Lagtext

Beslut efter utgången av året efter taxeringsåret om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende skall meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.

Lag (2003:211).

Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i ett omprövningsärende är Skatteverkets hantering av skattetilläggsfrågan beroende dels av i vilken tidsmässig fas man befinner sig, dels av om den oriktiga uppgiften upptäcks innan Skatteverket meddelar beslut i skattefrågan eller först därefter. Problematiken är densamma om den skattskyldige återkallar sin begäran om omprövning. Notera att den här paragrafen inte är tillämplig då det är fråga om skönsässig avvikelser från den skattskyldiges uppgifter.

Prövning under året efter taxeringsåret

Lämnas den oriktiga uppgiften i ett omprövningsärende och sker prövningen av den skattskyldiges begäran under året efter taxeringsåret kan fyra typsituationer föreligga.

– uppgiften följs inte

För det första kan situationen vara den att Skatteverket upptäcker den oriktiga uppgiften vid prövningen av den skattskyldiges begäran, vilket då naturligtvis leder till att Skatteverket inte bifaller yrkandet i den delen. I ett sådant fall kan Skatteverket i anslutning till att taxeringsärendet avgörs påföra den skattskyldige skattetillägg. Det finns dock inget formellt hinder mot att beslutet om skattetillägg meddelas senare, dock senast före ettårsfristens utgång. Normalt bör dock de två besluten hållas ihop.

– uppgiften följs men oriktigheten upptäcks senare inom ettårsfristen

För det andra kan situationen vara sådan att Skatteverket inte upptäcker den oriktiga uppgiften vid omprövningen och således bifaller den skattskyldiges begäran. Upptäcks och rättas den oriktiga uppgiften under året efter taxeringsåret kan skattetillägg påföras i enlighet med vad som sagts i föregående stycke.

- uppgiften följs men oriktigheten upptäcks efter ettårsfristen** Upptäcks, för det tredje, den oriktiga uppgiften efter ovan angivna tid, kan Skatteverket inom femårsfristen med stöd av 4 kap. 16 § TL, eller efter femårsfristen med stöd av 4 kap. 20 § 2 st. TL, eftertaxera den skattskyldige och samtidigt påföra skattetillägg. Vid tillämpning av 4 kap. 20 § 2 st. TL måste besluten meddelas senast inom ett år från utgången av den månad då Skatteverkets beslut i omprövningsärendet vunnit laga kraft.
- uppgiften följs inte men oriktigheten upptäcks först senare** Den fjärde situationen är den att Skatteverket inte upptäcker den oriktiga uppgiften vid sin prövning men likväl vägrar t.ex. det yrkade avdraget på en annan grund än att det skulle vara fråga om en oriktig uppgift. I en sådan situation kan skattetillägg tas ut i form av ett separat beslut under förutsättning att beslutet meddelas före utgången av året efter taxeringsåret. Skulle oriktigheten i ett sådant fall uppmärksammas först efter ettårsfristens utgång kan däremot något skattetillägg inte tas ut. Av 5 kap. 18 § 1 st. TL följer nämligen att ett beslut efter utgången av året efter taxeringsåret om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i ett omprövningsärende ska meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet och i ett sådant fall blir det inte aktuellt att meddela något beslut beträffande taxeringen.
- Prövning efter utgången av året efter taxeringsåret** Lämnar den skattskyldige en oriktig uppgift i en begäran om omprövning och sker prövningen av hans begäran efter utgången av året efter taxeringsåret kan två olika situationer föreligga.
- uppgiften följs men oriktigheten upptäcks senare** Den ena situationen är den att Skatteverket följer den oriktiga uppgiften och således bifaller den skattskyldiges begäran, men den oriktiga uppgiften upptäcks och rättas i ett senare skede. I ett sådant fall gäller vad som sagts ovan vid kantrubriken ”uppgiften följs men oriktigheten upptäcks efter ettårsfristen”.
- uppgiften följs inte** Den andra situationen är den att Skatteverket upptäcker den oriktiga uppgiften vid prövning av den skattskyldiges begäran varför verket inte bifaller yrkandet i denna del. I en sådan situation måste enligt 5 kap. 18 § 1 st. TL beslutet om skattetillägg meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.
- Begäran om omprövning återkallas** Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i en begäran om omprövning och återkallar han sitt yrkande avslutas omprövningsärendet genom ett avskrivningsbeslut. Beslut om skattetillägg på grund av den oriktiga uppgiften måste i en sådan situation, i det fall avskrivningsbeslutet meddelas efter ettårsfristen, meddelas samtidigt med avskrivningsbeslutet (se

även avsnitt 1.2). Meddelas avskrivningsbeslutet före ettårsfristens utgång kan skattetilläggsbeslutet meddelas separat under förutsättning att beslutet meddelas inom ettårsfristen.

10.2.4.3 Oriktig uppgift i mål om taxering

Lagtext

5 kap. 18 § 2 st. TL

Beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i mål om taxering får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vann laga kraft. Lag (2003:211).

Förlängd tidsfrist

Det ligger i sakens natur att påförande av skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om taxering inte kan vara begränsat till ettårsfristen i 4 kap. 14 § 1 st. TL. Den oriktiga uppgiften kan ju lämnas långt efter denna frist. Lagstiftaren har därför i dessa fall föreskrivit en förlängd tidsfrist såtillvida som att beslut om skattetillägg då får meddelas även efter denna ettårsfrist, dock inte senare än inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vunnit laga kraft. Har en skattskyldig i LR lämnat en oriktig uppgift som inte följs av LR i en dom som exempelvis delges den skattskyldige den 4 september 2007, vinner domen, om den inte överklagas, laga kraft den 5 november 2007. I en sådan situation får Skatteverket från den tidpunkten, med stöd av 5 kap. 18 § 2 st. TL, ta ut skattetillägg intill utgången av november år 2008.

Hanteringen av skattetilläggsfrågan kan variera beroende på dels om den oriktiga uppgiften lämnats i ett överklagande som getts in till Skatteverket eller direkt till domstolen, dels när den oriktiga uppgiften upptäcks.

Uppgiften följs inte av Skatteverket

Har den skattskyldige i ett överklagande som getts in till Skatteverket lämnat en oriktig uppgift som upptäcks av Skatteverket, blir naturligtvis följderna att Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen inte ändrar det överklagade beslutet i denna del. Överklagandet överlämnas i en sådan situation till LR. Om LR på samma grund lämnar överklagandet utan bifall kan Skatteverket, när väl LR:s dom vunnit laga kraft, med stöd 5 kap. 18 § 2 st. TL påföra den skattskyldige skattetillägg. Detsamma gäller om Skatteverket i beskriven situation vägrar medge t.ex. ett yrkat avdrag, inte på grund av att man upptäckt den oriktiga uppgiften utan på grund av att kostnaden inte styrkts, varefter LR lämnar överklagandet utan bifall på den grunden att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i detta avseende.

**Uppgiften följs
men oriktigheten
upptäcks senare
av Skatteverket**

Om Skatteverket i motsvarande situation däremot följer den oriktiga uppgiften och bifaller den skattskyldiges yrkanden, kan Skatteverket, om den oriktiga uppgiften senare uppmärksammas, genom ordinär omprövning eller eftertaxering höja den skattskyldiges taxering och i samband därmed påföra skattetillägg. I denna situation anses den oriktiga uppgiften lämnad, inte i mål om taxering eftersom överklagandet aldrig nådde domstol, utan i omprövningsärende, dvs. under förfarandet. Skattetillägg i en sådan situation tas då ut i enlighet med vad som sägs i avsnitt 10.2.4.2.

**Uppgiften följs
inte av
Skatteverket –
överklagandet
återkallas**

Om den skattskyldiges oriktiga uppgift i överklagandet inte följs av Skatteverket och den skattskyldige innan ärendet överlämnas till LR återkallar sin talan, är det fråga om en oriktig uppgift i omprövningsärende (jfr avsnitt 10.2.4.2). Om den skattskyldiges återkallande sker först efter det att handlingarna överlämnats till LR torde den oriktiga uppgiften anses lämnad i mål om taxering och till följd härav kan något skattetillägg inte tas ut eftersom uppgiften inte prövats i sak (jfr 5 kap. 1 § 1 st. TL). Det kan förefalla inkonsekvent att skattetillägg kan tas ut när återkallandet sker i sådan tid att det ännu inte uppkommit ett mål i domstol men att skattetillägg inte kan tas ut när väl ett mål anhängiggjorts hos LR. Detta förklaras dock av den principiella skillnad som råder mellan förvaltningsförfarande och domstolsprocess (jfr SOU 2001:25 s. 360).

**Uppgiften lämnas
till domstolen
– överklagandet
återkallas**

Lämnar den skattskyldige en oriktig uppgift direkt till domstolen kan något skattetillägg inte tas ut om den skattskyldige återkallar sitt överklagande innan domstolen dömer i målet (jfr 5 kap. 1 § 1 st. TL).

**– oriktigheten
upptäcks av
domstolen**

Lämnar den skattskyldige en oriktig uppgift hos domstolen och domstolen upptäcker den oriktiga uppgiften, med följd att överklagandet inte bifalls i denna del, kan Skatteverket, med stöd av 5 kap. 18 § 2 st. jämfört med 5 kap. 1 § 1 st. TL, påföra skattetillägg inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut vann laga kraft. Det bör observeras att domstolens beslut måste ha vunnit laga kraft innan skattetillägg kan påföras (prop. 1989/90:74 s. 330 och 411).

**– oriktigheten
upptäcks av
Skatteverket**

Är förhållandena sådana att domstolen inte upptäcker den oriktiga uppgiften och bifaller överklagandet i ett beslut som vinner laga kraft kan Skatteverket, om man upptäcker den oriktiga uppgiften inom femårsfristen, eftertaxera den skattskyldige med stöd av 4 kap. 16 § TL om övriga förutsättningar för eftertaxering föreligger och samtidigt påföra skattetillägg.

Upptäcks den oriktiga uppgiften efter femårsfristens utgång kan eftertaxering i stället ske med stöd av 4 kap. 20 § 2 st. TL inom den tidsfrist som där anges. Skattetillägg kan då påföras samtidigt.

10.2.5 Skattenämnd

Alltid i SN

Vad som i 2 kap. 4 § TL sägs om att taxeringsärendet avgörs i skattenämnd bl.a. om ärendet avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige, gäller enligt 1 kap. 1 § 2 st. TL också vid handläggning av ärenden om särskilda avgifter. Med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen utgör ett straff och till att ärenden om skattetillägg enligt TL nästan undantagslöst innehåller moment av bedömningskaraktär, anser Skatteverket att ett beslut om uttag av skattetillägg, oavsett beloppets storlek, av rättssäkerhetsskäl alltid ska fattas av skattenämnd (se Skatteverkets styrsignal den 21 juni 2005, dnr 130 358422-05/111).

10.3 Omprövning av beslut om särskilda avgifter på initiativ av Skatteverket

10.3.1 Allmänt om omprövning

De generella reglerna om omprövning av taxeringsbeslut i 4 kap. 7 § 1 st. TL gäller enligt 1 kap. 1 § 2 st. TL också beslut om skattetillägg. Härav följer att Skatteverket ska ompröva ett beslut om skattetillägg om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Omprövning ska ske också när den skattskyldige överklagat ett skattetilläggsbeslut, s.k. obligatorisk omprövning (6 kap. 6 § TL).

Om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp, får Skatteverket avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut (4 kap. 7 § 3 st. TL).

I en viss situation föreligger ett direkt förbud för Skatteverket att ompröva en fråga, nämligen om samma fråga redan har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, s.k. res judicata (4 kap. 8 § TL). Beträffande litis pendens, se ”Handledning för taxeringsförfarandet” avsnitt 11.6.4.

10.3.2 Omprövning till skattskyldigs fördel

Lagtext

4 kap. 13 § 1 st. TL

Omprövar Skatteverket självmant ett taxeringsbeslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Lag (2004:1143).

4 kap. 13 § 3 st. TL

Även om tiden för omprövning enligt första stycket har gått ut får Skatteverket till den skattskyldiges fördel självmant ompröva ett beslut om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft. Lag (2004:1143).

Femårsfrist

Skatteverket får självmant meddela omprövningsbeslut rörande särskilda avgifter till den skattskyldiges fördel före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Efter femårsfristen

Från denna huvudregel finns emellertid ett undantag. Även om femårsfristen har löpt ut får Skatteverket nämligen till den skattskyldiges fördel självmant ompröva ett beslut om skattetillägg så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft. Denna möjlighet för Skatteverket att på eget initiativ ompröva skattetillägget gäller oberoende av i vilken instans den underliggande taxeringsfrågan är föremål för prövning.

Härav följer att om en skattskyldig exempelvis under senare delen av femte året efter taxeringsåret underlåtit att, i samband med begäran om omprövning eller överklagande av ett taxeringsbeslut, begära omprövning av eller överklaga också det skattetillägg som föranletts av taxeringsbeslutet, har Skatteverket även efter utgången av femårsfristen möjlighet att självmant ompröva skattetillägget, så länge taxeringsbeslutet inte har vunnit laga kraft.

Att den skattskyldige i ifrågavarande situationer har motsvarande rätt att begära omprövning av beslutet om skattetillägg respektive överklaga det beslutet efter femårsperioden framgår av 4 kap. 11 § och 6 kap. 4 § TL (se avsnitt 10.4.2 och 10.5.2).

Mindre belopp

Av 4 kap. 7 § 3 st. TL framgår att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp. Denna möjlighet att avstå från omprövning bör, vad gäller omprövning till skattskyldigs fördel, i princip aldrig utnyttjas av Skatteverket såvitt avser skattetillägg med hänsyn till dess, i Europakonventionens mening, straffliknande karaktär.

10.3.3 Omprövning till skattskyldigs nackdel

Lagtext

5 kap. 16 § TL

Beslut om eftertaxering får inte avse enbart särskild avgift.
Lag (2003:211).

Förutsättningarna för omprövning till skattskyldigs nackdel av beslut om skattetillägg med stöd av 4 kap. 14 § TL har behandlats i avsnitt 10.2.2. Föreligger inte sådana förutsättningar kan ett beslut om skattetillägg omprövas till den skattskyldiges nackdel om det sker samtidigt med eftertaxering rörande den fråga som genererar skattetillägget (5 kap. 16 § TL).

Mindre belopp

Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut om skattetillägg till skattskyldigs nackdel om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

Förseningsavgift

Även ett beslut om förseningsavgift får omprövas till skattskyldigs nackdel inom ett år från utgången av taxeringsåret. Så kan bli fallet t.ex. om förseningsavgift påförts med för lågt belopp.

Av avsnitt 10.2.2 framgår att förseningsavgift normalt inte bör påföras efter ettårsfristen i 4 kap. 14 § 1 st. TL när deklaration över huvud taget inte inkommit. Något beslut om förseningsavgift att ompröva föreligger därför normalt inte i denna situation. Om förseningsavgift emellertid undantagsvis påförts i denna fas, exempelvis på grund av att den skattskyldige blivit deklareringskyldig först efter föreläggande av Skatteverket, är det naturligtvis inget som hindrar att verket till den skattskyldiges nackdel inom den s.k. förlängda ettårsfristen omprövar denna förseningsavgift.

10.3.4 Skattenämnd

Nackdelsbeslut

Som framgår av avsnitt 10.2.5 anser Skatteverket att beslut om att påföra skattetillägg enligt TL alltid ska fattas av skattenämnd. Blir det aktuellt att till den skattskyldiges nackdel ompröva ett beslut om skattetillägg ska ärendet alltid avgöras i skattenämnd.

Fördelsbeslut

Om ett beslut om skattetillägg ska omprövas på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges fördel kan beslutet tas av tjänsteman under förutsättning att nya omständigheter eller bevis framkommit och beslutet om skattetillägg undanröjs. Är det enligt tjänstemannens uppfattning inte aktuellt att undanröja skattetillägget men väl att sätta ned det ska ärendet avgöras i skattenämnd.

Finner en tjänsteman att ett beslut om skattetillägg ska undanröjas eller sättas ned, trots att det inte framkommit nya omständigheter eller bevis, ska ärendet avgöras i skattenämnd (se ”Handledning för taxeringsförfarandet” avsnitt 4.2.3).

10.4 Omprövning på begäran av skattskyldig

10.4.1 Allmänt om omprövning på begäran av skattskyldig

Av 4 kap. 7 § 1 st. TL framgår bl.a. att Skatteverket ska ompröva ett taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Att detta också innefattar beslut om skattetillägg framgår vid en jämförelse med 1 kap. 1 § 2 st. TL.

Res judicata

En skattskyldigs möjlighet att inom nedan berörd femårsfrist få ett taxeringsbeslut eller beslut om särskild avgift omprövat är inte ovillkorlig. Av 4 kap. 8 § TL framgår nämligen att Skatteverket inte får ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. I vissa situationer får Skatteverket emellertid, trots denna res judicataregel, ompröva en fråga som har avgjorts av LR eller KR genom beslut som vunnit laga kraft, exempelvis om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande av RR som har meddelats därefter (4 kap. 12 § TL).

Skatteverket får vägra omprövning också i den situationen då skattskyldig eller hans ombud underlåter att, efter föreläggande, underteckna en begäran om omprövning som inte är egenhändigt undertecknad (4 kap. 10 § TL).

10.4.2 Tidsfrister m.m.

Lagtext

4 kap. 9 § TL

Vill den skattskyldige begära omprövning av ett beslut, skall han göra detta skriftligt. Begäran skall ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av den tid som anges i första stycket fått kännedom om ett taxeringsbeslut som är till hans nackdel eller ett besked om den slutliga skatten eller annan handling med uppgift om skattens storlek, får han ändå begära omprövning. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Har den skattskyldige inom den tid som anges i första eller andra stycket gett in en skrivelse med begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol, får ärendet ändå prövas. Skrivelsen skall

då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen. Lag (2003:655).

4 kap. 11 § TL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg på begäran av den skattskyldige omprövas, så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

**Huvudregel
– femårsfrist**

En begäran om omprövning från den skattskyldige ska vara skriftlig och ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

**Undantag
– två månader**

Kan den skattskyldige göra sannolikt att han inte inom två månader före utgången av ovan nämnda femårsfrist fått kännedom om ett taxeringsbeslut eller ett beslut om särskilda avgifter som är till hans nackdel eller ett besked om den slutliga skatten eller annan handling med uppgift om skattens eller den särskilda avgiftens storlek, finns en möjlighet att ändå begära omprövning under förutsättning att begäran inkommer inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

**Taxeringsfrågan
ej lagakraft-
vunnen**

Från ovannämnda huvudregel (femårsfristen) finns emellertid ytterligare ett undantag. Om en skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat Skatteverkets beslut i en taxeringsfråga, men underlåtit att begära omprövning av eller överklaga korresponderande skattetillägg, har han nämligen med stöd av 4 kap. 11 § TL, så länge beslutet i taxeringsfrågan ännu inte vunnit laga kraft, möjlighet att begära omprövning av Skatteverkets beslut i vad det avser skattetillägg, och detta även om ordinarie femårsfrist för omprövning har löpt ut. Observera att detta enbart gäller beslut om skattetillägg meddelat av Skatteverket. Har således t.ex. LR på talan av allmänna ombudet som första instans påfört skattetillägg, kan någon omprövning av det beslutet inte ske med stöd av 4 kap. 11 § TL.

Att Skatteverket i ifrågavarande situationer har motsvarande rätt att självant ompröva beslut till skattskyldigs fördel efter femårsperioden framgår av 4 kap. 13 § 3 st. TL (jfr avsnitt 10.3.2).

**Efter femårs-
fristen krävs
direkt samband**

Observera att det aktuella skattetillägget måste vara direkt kopplat till den taxeringsfråga som är föremål för prövning. Detta innebär att om Skatteverket i slutet av femårsperioden dels vägrat ett avdrag, dels påfört en inkomst, varvid också skattetillägg hänförligt till den oredovisade inkomsten påförts och den skattskyldige bara överklagat beslutet om vägrat

avdrag, kan han efter femårsfristen inte begära omprövning av skattetillägget, eftersom det inte föranletts av den taxeringsfråga som är föremål för domstolsprövning.

Alternativ till omprövning

Att en skattskyldig alternativt kan välja att överklaga beslutet om skattetillägg, eller föra in frågan om skattetillägg i ett pågående mål om taxering, framgår av avsnitt 10.5.2 och 10.5.3.

Felsänd skrivelse

Som framgår ovan ska en begäran om omprövning ges in till Skatteverket. Även om begäran inte skulle ges in till Skatteverket får ärendet ändå prövas, nämligen under förutsättning dels att begäran är ingiven i rätt tid, dels att den är ingiven till en allmän förvaltningsdomstol, dvs. till LR, KR eller RR, som då omedelbart ska översända skrivelsen till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen.

10.4.3 Skattenämnd

Nya omständigheter eller bevis

Om den skattskyldige har begärt omprövning av ett beslut om skattetillägg och åberopat nya omständigheter eller bevis, ska omprövningsärendet avgöras av skattenämnd om tjänstemannen anser att den skattskyldiges begäran inte ska bifallas eller endast delvis bifallas. Anser emellertid tjänstemannen att den skattskyldiges begäran ska bifallas fullt ut, får tjänstemannen fatta beslutet.

Inga nya omständigheter eller bevis

Har den skattskyldige i sin begäran om omprövning inte åberopat nya omständigheter eller bevis ska ärendet avgöras i skattenämnd om tjänstemannen anser att den skattskyldige ska få helt eller delvis bifall till sin begäran. Om det inte är aktuellt att ändra beslutet, kan beslutet fattas av tjänsteman.

10.5 Överklagande av Skatteverkets beslut om särskilda avgifter

10.5.1 Allmänt om överklagande

Skatteverkets beslut om särskilda avgifter får enligt 6 kap. 1 § TL överklagas hos LR av den skattskyldige och det allmänna ombudet hos Skatteverket. Såväl den skattskyldiges som det allmänna ombudets överklagande ska vara skriftligt.

Tidsfrister – skattskyldige

Den skattskyldiges överklagande ska enligt 6 kap. 3 § TL ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får över-

klagandet dock komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet.

**– allmänna
ombudet**

Allmänna ombudets överklagande ska enligt 6 kap. 8 § TL ha kommit in inom tidsfrist som enligt 4 kap. TL gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket eller efter sådan tid men inom två månader från den dag det överklagade beslutet meddelades. Överklagar allmänna ombudet ett eftertaxeringsbeslut och yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel ska dock överklagandet alltid ha kommit in inom två månader från den dag eftertaxeringsbeslutet meddelades.

Skatteverket ska, om den skattskyldige överklagar ett beslut, vidta en s.k. obligatorisk omprövning enligt 6 kap. 6 § TL. Observera att en sådan omprövning inte ska vidtas när allmänna ombudet överklagar. Att en obligatorisk omprövning ska ske skyndsamt framgår av 6 kap. 6 § TL. En utförlig redogörelse för vad som gäller vid omprövning efter överklagande finns i avsnitt 11 i ”Handledning för taxeringsförfarandet”.

10.5.2 Förlängd tidsfrist för överklagande av beslut om skattetillägg i vissa fall

Lagtext

6 kap. 4 § TL

Även om tiden för överklagande har gått ut, får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft.

**Överklagande
efter femårsfristen**

Har den skattskyldige underlåtit att i samband med sin talan i själva taxeringsfrågan begära omprövning av eller överklaga också korresponderande skattetillägg och ordinarie omprövnings- och överklagandefrist redan löpt ut, har den skattskyldige en möjlighet att, vid sidan av rätten till omprövning av skattetillägget så länge taxeringsfrågan inte vunnit laga kraft, i stället välja att med stöd av 6 kap. 4 § TL överklaga beslutet om skattetillägg.

**Endast
Skatteverkets
beslut**

De tio inledande paragraferna i 6 kap. TL handlar bara om överklagande av Skatteverkets beslut och inte om överklagande av LR:s och KR:s beslut. Härav följer att bestämmelsen i 6 kap. 4 § TL om rätten att överklaga en skattetilläggsfråga så länge korresponderande taxeringsbeslut inte vunnit laga kraft, bara gäller skattetilläggsbeslut som fattats av Skatteverket. Detta innebär att en skattskyldig som, efter överklagande av det allmänna ombudet hos Skatteverket, åsatts såväl taxering som påförts skattetillägg av LR, inte kan överklaga beslutet om skattetillägg efter överklagandefristen.

Om han nämligen inom överklagandetiden bara överklagar taxeringen, så kan han därefter inte med stöd av 6 kap. 4 § TL få skattetilläggsfrågan prövad genom ett överklagande, eftersom skattetillägget inte påförts av Skatteverket utan av LR. Detta förhållande har dock ingen större praktisk betydelse eftersom den skattskyldige normalt, trots att han missat ordinarie överklagandetid och trots att skattetillägget påförts av domstol, med stöd av 6 kap. 20 § TL, kan få frågan om skattetillägg prövad av domstolen i korresponderande taxeringsmål (jfr 6 kap. 21 § TL). Denna fråga berörs närmare i närmast följande avsnitt.

10.5.3 Införande av fråga om skattetillägg i mål om taxering

Lagtext

6 kap. 20 § TL

I ett mål om taxering får klaganden föra in en fråga om skattetillägg som har föranletts av den taxeringsfråga som är föremål för prövning, om domstolen finner att skattetilläggsfrågan utan olägenhet kan prövas i målet.

Alternativ till omprövning och överklagande

Har den skattskyldige till LR överklagat en taxeringsfråga men inte ett därtill kopplat skattetillägg kan, som nämnts ovan, den skattskyldige med stöd av 4 kap. 11 § TL begära omprövning av eller med stöd av 6 kap. 4 § TL överklaga skattetillägget till LR, under förutsättning att taxeringsfrågan inte vunnit laga kraft. Ett alternativ härtill är att den skattskyldige med stöd av 6 kap. 20 § TL för in frågan om skattetillägg i det pågående taxeringsmålet.

Direkt samband taxering – skattetillägg

Skattetilläggsfrågan kan i sistnämnda situation föras in i målet oavsett i vilken instans detta är föremål för prövning. Inget hindrar följaktligen en skattskyldig från att exempelvis under åttonde året efter taxeringsåret i RR föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort taxeringsmålet. Oavsett vilken av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – begära omprövning, överklaga eller föra in skattetilläggsfrågan i taxeringsmålet – gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har föranletts av den taxeringsfråga som är föremål för domstolsprövning.

Överlämnande till Skatteverket

Om den skattskyldige väljer att föra in frågan om skattetillägg i taxeringsmålet fordras, förutom ovan berört samband, att det inte innebär någon olägenhet för domstolen att skattetilläggsfrågan förs in i målet. Talar utredningsskäl eller intresset av att instansordningen upprätthålls mot att frågan förs in i målet,

kan domstolen med stöd av 6 kap. 21 § TL i stället överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL får klaganden i mål hos LR, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om LR finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Mot bakgrund av regleringen i 6 kap. 20 § TL saknar bestämmelsen i 19 § andra stycket självständig betydelse vad gäller möjligheten att föra in en fråga om skattetillägg i pågående taxeringsmål.

10.6 Ändring av skattetillägg efter beslut eller dom

Lagtext

5 kap. 19 § TL

Om ett taxeringsbeslut i en fråga som har föranlett skattetillägg ändras, skall Skatteverket göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya taxeringsbeslutet.

Lag (2004:129).

4 kap. 23 § TL

Skatteverket skall snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om taxering fastställa den skattskyldiges beskattningsbara inkomst eller beskattningsbara förvärvsinkomst och överskott eller underskott i inkomstslaget kapital och vidta de taxeringsåtgärder i övrigt som föranleds av domstolens beslut. Lag (2003:655).

Skatteverket konsekvensändrar

Utgångspunkten för en tillämpning av 5 kap. 19 § TL är att den skattskyldige antingen begärt omprövning av eller överklagat ett taxeringsbeslut men inte samtidigt begärt omprövning av eller överklagat ett till taxeringsfrågan knutet skattetillägg. Trots paragrafens utformning är den tillämplig endast vid nedsättning av taxeringen och således inte vid höjning av taxeringen. Den är heller inte tillämplig om taxeringen inte ändras. Det åligger således Skatteverket att vid en nedsättning av taxeringen, oavsett om den nedsättningen beslutats av Skatteverket eller av en domstol, sätta ned underlaget för skattetillägget i motsvarande mån.

Vid tillämpning av 5 kap. 19 § TL ska Skatteverket inte göra någon som helst prövning av skattetilläggsfrågan i sak, utan bara vidta de ”mekaniska” ändringar av underlaget för skattetillägg som är en direkt följd av det ändrade taxeringsbeslutet. Härutöver har dock Skatteverket också, i linje med vad som sägs i 5 kap. 8 § 5 p. TL, att i förekommande fall undanröja

skattetillägget om förhållandena är sådana att det undandragna skattebeloppet genom taxeringsändringen blir obetydligt.

**Tillämpning av
5 kap. 19 TL
– exempel 1**

A, som vid taxeringen påförts såväl ytterligare inkomst som därav föranlett skattetillägg, begär omprövning bara av taxeringsfrågan. Skatteverket bifaller helt eller delvis begäran. I samma beslutshandling som Skatteverket sätter ned taxeringen beslutar verket med stöd av 5 kap. 19 § TL att göra den ändring av beslutet om skattetillägg som föranleds av det nya taxeringsbeslutet. Om taxeringsnedsättningen innebär att det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt, ska Skatteverket härvid med stöd av 5 kap. 8 § 5 p. TL besluta att skattetillägg inte ska tas ut. Härefter beslutar Skatteverket med stöd av 11 kap. 20 § SBL om den ändring i debiteringen som föranleds av nämnda beslut. Motsvarande åtgärder aktualiseras i de fall då en skattskyldig skönstaxerats i avsaknad av deklaration och en deklaration inkommer efter de tidsfrister som anges i 5 kap. 3 § TL och taxeringen sätts ned.

– exempel 2

B, som vid taxeringen påförts såväl ytterligare inkomst som därav föranlett skattetillägg, överklagar bara taxeringsfrågan. Domstolen bifaller helt eller delvis överklagandet. Skatteverket fastställer därefter, i form av beslut om taxeringsåtgärder enligt 4 kap. 23 § TL, B:s beskattningsbara förvärvsinkomst. Med anledning av domstolens dom ska Skatteverket med stöd av 5 kap. 19 § TL besluta om den nedsättning av underlaget för skattetillägget som föranleds av taxeringsnedsättningen. Om undandraget skattebelopp på grund av felaktigheten eller underlåtenheten härefter är obetydligt, ska Skatteverket med stöd av 5 kap. 8 § 5 p. TL besluta att skattetillägg inte ska tas ut. Härefter beslutar Skatteverket med stöd av 11 kap. 20 § SBL om den ändring i debiteringen som föranleds av nämnda beslut.

**Ej tillämpning av
5 kap. 19 § TL
– exempel 1**

C, som vid taxeringen påförts såväl ytterligare inkomst som därav föranlett skattetillägg, begär omprövning av såväl taxeringsfrågan som skattetillägget eller enbart skattetillägget. Skatteverket prövar härvid såväl taxeringsfrågan som skattetilläggsfrågan alternativt bara skattetilläggsfrågan och bifaller helt eller delvis begäran. I denna prövning ingår naturligtvis också om en tillämpning av 5 kap. 8 § 5 p. TL är aktuell. Härefter beslutar Skatteverket direkt med stöd av 11 kap. 20 § SBL om den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet.

– exempel 2

D, som påförts såväl ytterligare inkomst som därav föranlett skattetillägg, överklagar såväl taxeringsfrågan som skattetillägget eller enbart skattetillägget. Domstolen prövar härvid såväl taxeringsfrågan som skattetilläggsfrågan alternativt bara skattetilläggsfrågan och bifaller helt eller delvis överklagandet. Skatteverket fastställer därefter, i form av beslut om taxeringsåtgärder enligt 4 kap. 23 § TL, D:s beskattningsbara förvärvsinkomst samt det underlag för skattetillägg som föranleds av domstolens beslut. Om taxeringsnedsättningen innebär att det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt, ska Skatteverket härvid med stöd av 5 kap. 8 § 5 p. TL besluta att skattetillägg inte ska tas ut. Här efter beslutar Skatteverket med stöd av 11 kap. 20 § SBL om den ändring i debiteringen som föranleds av nämnda beslut.

10.7 Övriga bestämmelser om särskild avgift

Lagtext

5 kap. 20 § 1 st. TL

Särskild avgift skall tillfalla staten. Lag (2003:211).

5 kap. 22 § TL

Bestämmelser om debitering och betalning av särskild avgift finns i skattebetalningslagen (1997:483). Lag (2003:211).

Att såväl skattetillägg som förseningsavgift tillfaller staten framgår av 5 kap. 20 § 1 st. TL. Paragrafen fordrar inte någon kommentar.

I TL finns inga bestämmelser om debitering och betalning av skattetillägg och förseningsavgifter. Av 5 kap. 22 § TL framgår att sådana bestämmelser i stället finns i SBL. Paragrafen fordrar inte någon ytterligare kommentar.

10.8 Utformningen av beslut om skattetillägg

Oriktig uppgift ska framgå

Ett beslut om skattetillägg anses alltid, dvs. även om den skattskyldige vid kommunikeringen godtagit det, ha gått denne emot. Härav följer att beslutet måste motiveras. Av beslutet ska således framgå vari den oriktiga uppgiften består eller, om sådan inte lämnats, på vilken annan grund skattetillägg påförs. Beslutet ska vidare innehålla storleken på aktuell procentsats samt det underlag på vilket skattetillägget beräknats. Slutligen ska det av beslutet framgå att Skatteverket prövat frågan om

befrielse från skattetillägg. Har inga speciella omständigheter framkommit i detta avseende räcker det dock med ett konstaterande om att grund för befrielse från skattetillägget inte har framkommit. Ett exempel på hur ett omprövningsbeslut inklusive skattetillägg kan utformas finns i bilaga 4.

Rättsfallsregister

Regeringsrätten

RÅ 1951 Fi 1436, s. 145

RÅ 1955 ref. 32, s. 145

RÅ 1955 Fi 2142, s. 145

RÅ 1959 ref. 34, s. 101

RÅ 1964 ref. 1, s. 55

RÅ 1965 Fi 2013, s. 56, 100

RÅ 1967 ref. 50, s. 52

RÅ 1967 Fi 409, s. 96

RÅ 1968 Fi 2201, s. 97

RÅ 1969 Fi 363, s. 55

RÅ 1971 ref. 30, s. 96

RÅ 1972 Fi 675, s. 100

RÅ 1973 Fi 601, s. 53

RÅ 1973 Fi 922, s. 53

RÅ 1975 ref. 4, s. 146

RÅ 1975 ref. 53, s. 256

RÅ 1975 ref. 84, s. 52

RÅ 1975 ref. 94, s. 82

RÅ 1975 ref. 115, s. 249

RÅ 1975 Aa 691, s. 82

RÅ 1975 Aa 692, s. 82

RÅ 1976 ref. 9, s. 83

RÅ 1976 ref. 11, s. 50

RÅ 1976 ref. 61 II, s. 258

RÅ 1976 ref. 111, s. 241

RÅ 1976 ref. 135, s. 241

RÅ 1976 ref. 144, s. 103

RÅ 1976 ref. 155, s. 52

RÅ 1976 ref. 161, s. 77

RÅ 1976 ref. 165, s. 282

RÅ 1976 Aa 77, s. 146

RÅ 1977 ref. 4, s. 35, 52

RÅ 1977 ref. 19, s. 50

RÅ 1977 ref. 56, s. 104

RÅ 1977 Aa 61, s. 187

RÅ 1978 1:26, s. 284

RÅ 1978 1:50, s. 240

RÅ 1978 1:73, s. 35

RÅ 1978 1:77, s. 248

RÅ 1978 Aa 57, s. 53

RÅ 1978 Aa 80, s. 244

RÅ 1979 1:45, s. 249

RÅ 1979 1:59, s. 102

RÅ 1979 Aa 77, s. 258

RÅ 1979 Aa 84, s. 49

RÅ 1979 Aa 105, s. 138

RÅ 1980 1:3, s. 40

RÅ 1980 1:47, s. 27

RÅ 1980 1:52, s. 35

RÅ 1980 1:55, s. 250

RÅ 1980 1:60, s. 50, 52, 101

- RÅ 1980 1:79, s. 103
 RÅ 1980 1:87, s. 138

 RÅ 1981 1:10, s. 254
 RÅ 1981 1:14 I, s. 35
 RÅ 1981 1:25, s. 49, 58
 RÅ 1981 Aa 49, s. 146
 RÅ 1981 Aa 60, s. 244

 RÅ 1982 1:3, s. 35, 107
 RÅ 1982 1:30, s. 239, 240
 RÅ 1982 1:79, s. 124
 RÅ 1982 1:83, s. 104
 RÅ 1982 Aa 38, s. 49, 59, 61
 RÅ 1982 Aa 41, s. 137
 RÅ 1982 Aa 76, s. 53

 RÅ 1983 1:19, s. 137
 RÅ 1983 1:24, s. 25
 RÅ 1983 1:51 II, s. 250
 RÅ 1983 1:64, s. 47
 RÅ 1983 Aa 39, s. 76

 RÅ 1984 Aa 6, s. 97
 RÅ 1984 Aa 116, s. 257
 RÅ 1984 Aa 205, s. 36

 RÅ 1985 1:48, s. 104
 RÅ 1985 1:80, s. 285
 RÅ 1985 Aa 172, s. 144

 RÅ 1986 ref. 93, s. 51
 RÅ 1986 ref. 98, s. 41
 RÅ 1986 ref. 116, s. 184, 186, 188,
 190, 191, 195, 199
 RÅ 1986 ref. 157, s. 164
 RÅ 1986 not. 44, s. 256
 RÅ 1986 not. 331, s. 144

 RÅ 1987 ref. 44, s. 51
 RÅ 1987 ref. 46, s. 50
 RÅ 1987 ref. 144, s. 56
 RÅ 1987 ref. 171, s. 49, 58, 61, 62, 63
 RÅ 1987 not. 170, s. 36

 RÅ 1988 ref. 8, s. 246
 RÅ 1988 ref. 36, s. 244
 RÅ 1988 ref. 98, s. 64, 82
 RÅ 1988 ref. 155, s. 187, 190
 RÅ 1988 not. 312, s. 35

 RÅ 1989 ref. 30, s. 118
 RÅ 1989 ref. 32, s. 51, 52, 247
 RÅ 1989 ref. 40, s. 82
 RÅ 1989 ref. 44, s. 51
 RÅ 1989 ref. 82, s. 126, 247
 RÅ 1989 not. 308, s. 57
 RÅ 1989 not. 368, s. 39

 RÅ 1990 ref. 49 I, s. 188, 190
 RÅ 1990 ref. 49 II, s. 188, 190
 RÅ 1990 ref. 83, s. 146
 RÅ 1990 ref. 94, s. 161

 RÅ 1991 ref. 16, s. 253
 RÅ 1991 ref. 95, s. 146

 RÅ 1992 ref. 53, s. 225
 RÅ 1992 not. 3, s. 39
 RÅ 1992 not. 313, s. 111

 RÅ 1994 ref. 10, s. 120
 RÅ 1994 ref. 15, s. 251

 RÅ 1995 ref. 5, s. 124, 131, 266
 RÅ 1995 ref. 31, s. 136
 RÅ 1995 not. 83, s. 51

 RÅ 1996 ref. 1, s. 51
 RÅ 1996 ref. 94, s. 146
 RÅ 1996 not. 241, s. 99

 RÅ 1997 ref. 1, s. 247

 RÅ 1998 ref. 58 II, s. 34, 51

 RÅ 1999 ref. 17, s. 97, 99
 RÅ 1999 ref. 59, s. 35, 51, 251, 257
 RÅ 1999 not. 73, s. 42

RÅ 2000 ref. 50, s. 190, 200
RÅ 2000 ref. 54, s. 186, 190, 194, 195,
197
RÅ 2000 ref. 66 I, s. 266, 271, 276
RÅ 2000 not. 132, s. 76

RÅ 2001 ref. 20, s. 191, 195, 200
RÅ 2001 ref. 22 I och II, s. 78, 79
RÅ 2001 ref. 32, s. 124
RÅ 2001 not. 11, s. 240, 251

RÅ 2002 ref. 20, s. 60, 64, 67
RÅ 2002 ref. 31, s. 76, 78
RÅ 2002 ref. 46, s. 47, 185, 192
RÅ 2002 ref. 53, s. 79
RÅ 2002 ref. 75, s. 90, 119, 124
RÅ 2002 ref. 79, s. 278
RÅ 2002 not. 117, s. 60, 61, 64, 67

RÅ 2003 ref. 4, s. 30, 34, 66, 67, 70,
71, 72, 73
RÅ 2003 ref. 13, s. 130
RÅ 2003 ref. 15, s. 178, 193, 194, 195,
197, 199
RÅ 2003 ref. 22, s. 48, 57, 70, 73
RÅ 2003 ref. 62, s. 224
RÅ 2003 not. 13, s. 111
RÅ 2003 not. 165, s. 224

RÅ 2004 ref. 11, s. 67, 70, 71
RÅ 2004 ref. 75, s. 68, 69, 73, 123
RÅ 2004 ref. 105, s. 159
RÅ 2004 ref. 106, s. 69, 117, 118
RÅ 2004 ref. 107, s. 117, 118
RÅ 2004 ref. 144, s. 184, 187, 194,
196, 199
RÅ 2004 not. 78, s. 47
RÅ 2004 not. 85, s. 146, 147, 161
RÅ 2004 not. 98, s. 53
RÅ 2004 not. 102, s. 67
RÅ 2004 not. 104, s. 31, 275
RÅ 2004 not. 133, s. 58
RÅ 2004 not. 164, s. 67
RÅ 2004 not. 176, s. 98

RÅ 2004 not. 184, s. 54, 67

RÅ 2005 ref. 7, s. 67, 195, 200, 264
RÅ 2005 ref. 58, s. 164
RÅ 2005 ref. 77, s. 196, 199
RÅ 2005 not. 4, s. 61, 64, 67
RÅ 2005 not. 75, s. 32, 48, 117

RÅ 2006 ref. 18, s. 63
RÅ 2006 ref. 25, s. 34, 47
RR 2006-09-21, mål nr 3554-05, s. 69

RR 2007-02-28, mål nr 4450-06, s.
228

Kammarrätterna

KR i Göteborg 2000-11-20, mål nr
4307-1999, s. 37
KR i Stockholm 2001-05-03, mål nr
1149-1998, s. 132
KR i Göteborg 2001-08-15, mål nr
1880-2001, s. 241
KR i Göteborg 2001-09-27, mål nr
3261-1999, s. 132
KR i Stockholm 2001-11-06, mål nr
2259-2000, s. 133
KR i Stockholm 2002-05-22, mål nr
637-2000, s. 242
KR i Göteborg 2004-01-26, mål nr
4913-01, s. 273
KR i Sundsvall 2005-03-10, mål nr
317-04, s. 273
KR i Göteborg 2006-04-24, mål nr
1709-05, s. 121
KR i Stockholm 2006-12-05, mål nr
3975-05, s. 165

Europadomstolen

Janosevic mot Sverige (dom 2002-07-
23), s. 269, 270, 275

Västberga Taxi AB mot Sverige (dom 2002-07-23), s. 269, 270, 271, 272, 275

Vulic mot Sverige (dom 2002-07-23), s. 269, 270, 271, 272, 275

Rosenquist mot Sverige (beslut 2004-09-14), s. 278

Lilja mot Sverige (dom 2007-01-23), s. 269, 273, 275

Högsta domstolen

NJA 2002 s. 622, s. 278

NJA 2003 s. 414, s. 270

NJA 2004 s. 692, s. 105

Justitieombudsmannen

JO:s beslut 1995-11-03, dnr 1367-1994, s. 28

Sakregister

A

ADB-medium, 23
Aktie i utlandet, 88
Aktieavyttring, 191
Aktieindexobligation, 89
Aktieutdelning, 90
Allmänna ombudet, 303
Anstånd, 222, 226

B

Balanspostkvittning, 200, 205
Befrielse

- allmänt, 231
- dubbelbeskattningsavtal, 285
- ex officio, 233
- förseningsavgift, 230
- hel eller delvis, 235, 276, 281
- presumtioner, 235
- uppsåt, 235
- vid kvittningsförbud, 192, 196

Beloppsgränser, 266
Beskattningsdatabas, 117
Beslut efter skilda procentsatser

- fiktiv skatt, 216
- flera beslut, 217
- fördelning, 213
- procentsatser, 213
- rätträkning, 212
- underskott, 214
- över- och underskott, 215
- överskott, 213

Beslut om särskilda avgifter

- allmänna ombudet, 303
- eftertaxering, 291, 293, 294, 296, 299

- ettårsfristen, 289
- förlängd ettårsfrist, 289
- förseningsavgift, 290, 299
- konsekvensändringar, 305
- omprövning av beslut, 297, 300
- oriktig uppgift i mål om taxering, 295
- oriktig uppgift i omprövningsärende, 292
- påförande av särskilda avgifter, 288
- res judicata, 297, 300
- skattebrott, 291
- skattenämnd, 297, 299, 302
- skilda procentsatser, 211
- överklagande av beslut, 302

Bevisbörda, 76
Bevisning, 75
Bevisprövning

- skönstaxeringsskattetillägg, 137

Bilförmån, 78
Bokslutsfel, 126
Bolagsverket, 120
Bostadsförmån, 79
Boutredningsman, 27, 268
Bristande erfarenhet, 248
Byggnadskostnader, 100

D

Deklarationsbegreppet, 144
Deklarationsmedhjälpare, 244
Delvis befrielse

- exempel, 236
- förtryckta uppgifter, 282
- gränsfall, 236

- hälften eller en fjärdedel, 237
- konkurs, 237
- kvittningsförbud, 237
- sjukdom, 236
- skatteeffekten, 237
- skattevinst, 237
- synnerligen högt skattetillägg, 236
- upprepade fel, 237, 267

Dispositionsrätt, 77

Dubbelbeskattningsavtal, 285

Dubbla oriktiga uppgifter, 209

Dubbla skattetillägg, 168

Dödsbo, 268

E

Effektiv domstolsprövning, 272

Eftertaxering, 291, 294, 296, 299

Ekonomiskt aktiv, 239

Elektronisk deklaration, 228

Europakonventionen, 76, 268, 276, 278

Expansionsfond, 176, 198, 201

F

Fastighetsförsäljning

- normalt tillgängligt kontrollmaterial, 90
- uppskov med beskattning av vinsten, 91

Fastighetsskatt, 149, 260

Fel i dataprogram, 258

Fel i deklarationsupplysningar, 257

Felbedömt en skatteregel, 246

Felskrivning, 82

Fiktiv skatt, 172, 173, 205, 207, 217

Frivillig rättelse

- allmänt, 102
- avseende annan fråga, 104
- avseende annat år, 104
- efter avslutad utredning, 105
- efter förfrågan, 102
- kontrollaktioner, 104

- vem kan rätta och hur, 105

Fåab-deklaration, 36, 120

Föreläggande, 145

Företrädare, 267

Förmyndare, 225

Förmögenhet, 94

Förseningsavgift

- anstånd, 222, 226
- befrielse, 230, 283
- belopp, 221, 230
- beslut om flera avgifter, 227
- bristfällig deklaration, 223
- eftertaxering, 291
- enkel avgift, 221
- föreläggande, 222, 227
- förmyndare, 225
- förvaltare, 225
- god man, 225
- handelsbolag, 224
- ideella föreningar, 229
- inte undertecknad deklaration, 228
- ordinarie omprövningstid, 290, 299
- skattenämnd, 299
- Skatteverkets styrsignal, 225
- stiftelser, 229
- särskilda uppgifter, 229
- utländska subjekt, 224, 230
- ytterligare avgift, 226, 228

Förstagångsdeklarant, 243

Förtidspensionär, 242

Förtryckta uppgifter, 34, 65, 254, 282

Förvaltare, 27, 225

G

God man, 27, 225, 267, 283

H

Handläggningstid, 271

HB/KB – delägaruppgifter, 36, 120

Hälsa, 243

I

Internet, 23
 Invandrare, 249
 Investeringsfond, 90

K

Klart framgår, 25, 77
 Konkurs, 262
 Kontrollmaterial

- avregistrerat HB/KB, 120
- beskattningsdatabasen, 117
- Bolagsverket, 120
- Fåab-deklaration, 120
- handläggares anteckningar, 118
- HB/KB – delägaruppgifter, 120
- inhämtade uppgifter, 119
- makes deklaration, 121
- marknadsnoteringar, 123
- meddelande från annat skattekontor, 122
- momsregistret, 117
- onoterade aktier, 125
- optioner, 125
- revisionsberättelse, 119
- samgranskning, 121
- skalbolagsdeklaration, 122
- skattedeklaration, 121
- skogsavdrag, 118
- SRU-uppgifter från HB/KB, 120
- underrättelse om lagfart, 119
- uppskovsavdrag, 118
- vägtrafikregistret, 117

 Kontrolluppgift

- ej förtryckt i deklarationen, 87
- ej obligatorisk, 118
- ej strukits i deklarationen, 87
- elektronisk deklaration, 87
- från utlandet, 119
- liten utredning, 85
- obligatorisk, 118
- rättelse med ledning av, 84
- skönstaxering, 148

- stor utredning, 85
- strukits i deklarationen, 86

 Kvittningsförbud, 263
 Kvittningsinvändning

- allmänt, 171, 179
- avyttring av aktier, 191
- balanspostkvittning, 200, 205
- befrielse vid kvittningsförbud, 192
- beräkning av underlag, 202
- efter beslut om skattetillägg, 174
- expansionsfond, 176, 198, 201
- före övervägande, 174
- hos Skatteverket, 180
- mervärdesskatt, 192
- omprövning på Skatteverkets initiativ, 175
- oäkta kvittningsinvändning, 171, 177, 198
- periodiseringsfond, 176, 198
- påverkar skatten kommande år, 198
- räntefördelning, 176, 201
- rätträkningsmodellen, 203
- sammanfattning, 198
- uppskovsavdrag, 176, 199
- utan hänsyn till, 173
- äkta kvittningsinvändning, 171, 177, 198
- ändring av talan, 180

L

Laga kraft, 277
 Likvidation, 263
 Liten utredning, 85
 Lång handläggningstid

- beräkning, 269
- effektiv domstolsprövning, 272
- hel eller delvis befrielse, 276
- mål i domstol, 275
- omprövningsärende, 274
- oskäligt dröjsmål, 271

- rimlig tid, 271

M

- Make, 139, 152
- Makes deklaration, 36, 121
- Markerat uppgift, 281
- Marknadsnoterad delägar rätt
 - felaktigt redovisad avyttring, 88
 - oredovisad avyttring, 87
- Marknadsnoteringar, 123
- Maximiregel, 265
- Mervärdesskatt, 47, 192
- Misskrivning, 82
- Missvisande kontrolluppgift, 255
- Momsregistret, 117
- Motstridiga uppgifter, 59, 72
- Muntliga uppgifter, 23
- Mål om taxering, 24, 74

N

- Ne bis in idem, 277
- Nollkupongare, 89
- Normalt tillgängligt kontrollmaterial
 - allmänna förutsättningar, 116
 - anskaffningsvärde saknas, 125
 - efter beslut om skattetillägg, 116
 - efter påpekande, 116
 - kontrolluppgifter vid utebliven deklaration, 149
 - rättelse möjlig, 123
- Notoriska fakta, 38
- Nya regler, 253
- Näringsbidrag, 91

O

- Oaktsamhet, 26, 279
- Obetydligt skattebelopp
 - allmänt, 106
 - Skatteverkets styrsignal, 106
 - skönstaxering, 107
- Objektiv bevisbörda, 76
- Oeniga domstolsavgöranden, 252
- Ofullkomligheter i systemet, 261

- Ombud, 27
- Omprövning av beslut, 297, 300
- Omprövning efter skönstaxering
 - deklaration inkommit, 164
 - deklaration inte inkommit, 161
 - nackdelsbeslut, 165
 - saken vid utebliven deklaration, 162
- Omyndig, 27, 268, 283
- Onormala uppgifter, 65, 72
- Onoterad delägar rätt, 88
- Onoterade aktier, 125
- Optioner, 125
- Oriktig uppgift
 - ADB-medium, 23
 - allmänt, 21, 24
 - beslut om särskilda avgifter, 287
 - bostadsförmån, 79
 - boutredningsman, 27
 - dispositionsrätt, 77
 - formella förutsättningar, 23
 - förvaltare, 27
 - god man, 27
 - grundläggande förutsättningar, 23
 - i mål om taxering, 295
 - i omprövningsärende, 292
 - Internet, 23
 - klart framgår, 25, 77
 - muntliga uppgifter, 23
 - mål om taxering, 24
 - oaktsamhet, 26
 - ombud, 27
 - omyndig, 27
 - oriktig värdering, 28
 - oriktigt meddelande, 25
 - orsakssamband, 25
 - sambeskattad, 28
 - strikt ansvar, 26
 - ställföreträdare, 27
 - telefon, 23
 - testamentsexekutor, 27

- under förfarandet, 23
- uppsåt, 26
- Oriktig värdering
 - aktier i fåmansföretag, 98
 - allmänt, 96
 - bilförmån, 97
 - bostadsförmån, 96
 - byggnadskostnader, 100
 - fastighet, 97
 - felkaraktärisering, 101
 - fördelning av byggnadskostnader, 100
 - utköp av bil, 99
 - värderingsutrymme saknas, 100
- Oriktigt meddelande, 25
- Oriktigt yrkande, 44, 46, 95
- Orsakssamband, 25
- Oskäligt
 - dödsbo, 268
 - företrädare, 268
 - konkurs, 262
 - kvittningsförbud, 263
 - likvidation, 263
 - lång handläggningstid, 268
 - ofullkomligheter i systemet, 261
 - omyndig, 268
 - periodiseringsfel, 263
 - rimlig proportion, 259
 - skattevinst, 261
 - synnerligen högt skattetillägg, 265
 - uppenbart oskäligt, 259
 - ägarförändring, 263
 - övrigt, 281
- Oäkta kvittningsinvändning, 171, 177, 198

P

- Pensionskostnader förtryckta, 92, 264
- Pensionär, 239
- Periodiseringsfel
 - allmänna avdrag, 131

- allmänt, 125
- allmänt avdrag för underskott av näringsverksamhet, 133
- avdrag ett år för tidigt, 129
- avdrag i fällan, 134
- avgränsningar, 130
- avsättning framtida utgifter, 130
- befrielse, 254
- direktavdrag inventarier, 128
- dubbelavdrag, 129
- eftersyn, 129
- ej avdragsgilla kostnader, 128
- enstaka inkomst eller utgift, 128
- framtida avdragsrätt är inskränkt eller villkorad, 134
- kapital, 131
- kommanditdelägares avdrag, 134
- kontantredovisning, 131
- oavsiktliga fel, 126
- obefogad nedskrivning, 128
- sannolikhetsbedömning, 129
- skattevinst, 261
- tjänst, 131
- utgående balanspost, 127
- varulager, 127
- värderingsmetod, 127
- Periodiseringsfond, 176, 198
- Privatbostadsrätt, 90
- Procentsatser, 113, 211
- Psykosociala faktorer, 244
- Påförande av särskild avgift, 288

R

- Revisionsberättelser, 119
- Rimlig tid, 271
- Ränteavdrag, 91
- Räntefördelning, 176, 201
- Rätträknad deklaration, 139
- Rätträkningsmodellen, 203

S**Saken**

- allmänna processen, 181
- avgränsning av saken, 181, 190
- avyttring av aktier, 191
- avyttring av bostadsrätt, 194
- centrala begrepp, 179
- fråga, 178
- inledning, 177
- knuten till skatteslag, 183, 198
- kvittningsinvändningar, 177
- lagen mot skatteflykt, 191
- mervärdesskatt, 192
- praxis, 185
- res judicata, 179
- rättsföljd, 184
- rättskraften, 183
- rättsliga faktorer, 184, 187, 199
- sammanfattning, 198
- skönstaxering, 162, 185
- tjänsteintäkt alt. rörelseintäkt, 188
- årsbunden, 183, 198
- ändring av talan, 179, 190, 197

Sakprövning krävs, 74

Sambeskattad, 28, 138, 152

Sidoupplysningar

- saknas, 49, 57, 73
- vissa, 54

Sjuk- eller aktivitetsersättning, 242

Sjukdom, 243

Självdeklaration, 145, 222

Skalbolagsdeklaration, 122

Skaldeklaration, 223

Skattebrott, 277, 292

Skattedeklaration, 121

Skattenämnd, 297, 299, 302

Skatterådgivare, 258

Skattetilläggsgrundande skatter, 115

Skattevinst, 261

Skattskyldig avlidit, 110

Skilda procentsatser, 211

Skogsavdrag, 118

Skriftlig handling, 23

Skönsmässig avvikelse

- annan avvikelse, 138
- beräkning av skattetillägg, 138
- felräkning, 140
- oriktigt yrkande, 140
- procentsats vid ren uppskattning, 139
- rättelse med ledning av kontrollmaterial, 141
- rättelse med ledning av kontrolluppgift, 140
- rätträknad deklaration, 139
- undantag från skattetillägg, 139
- underskott, 142

Skönstaxering

- allmänt, 135
- deklarationsbegreppet, 144
- obetydligt belopp, 150
- skönsmässig avvikelse, 137
- utebliven självdeklaration, 144

Skönstaxering med ledning av kontrolluppgift, 109

Skönstaxering pga. utebliven deklaration

- felräkning, 153
- föreläggande, 145
- oriktigt yrkande, 153
- procentsatser, 152
- rättelse med ledning av kontrollmaterial, 154
- rättelse med ledning av kontrolluppgift, 154
- underskott, 150, 154
- uppgifter lämnats, 151

SRU-uppgifter från HB/KB, 120

Stor utredning, 85

Strikt ansvar, 26

Ställföreträdare, 27, 250, 267

Subjektiv bevisbörda, 76

Synnerligen högt skattetillägg, 265

Särskild utredningsskyldighet, 30, 44

T

Taxeringsåtgärder, 305
Testamentsexekutor, 27, 268

U

Undanhållen skatt, 115
Undanröjande av skattetillägg
– allmänt, 157
– alternativregel, 159
– beslut meddelat, 159
– bevisbördan, 160
– den skattskyldige står risken, 158
– ex officio, 158
– huvudregel, 158
– lag om lagstadgad tid, 159
Undantag från skattetillägg, 81, 139, 153
Under förfarandet, 23
Underlag för skattetillägg, 202
Underrättelse, 119
Uppenbar felräkning, 82
Uppgiftsskyldighet, 29, 32, 43, 247
Uppgiftssplitning, 46
Upprepade fel, 237, 267
Uppskovsavdrag, 118, 176
Uppsåt, 26, 278
Ursäktligt
– bristande erfarenhet, 248
– ekonomiskt aktiv, 239
– fel i dataprogram, 258
– fel i deklarationsupplysningar, 257
– felbedömt en skatteregel, 246
– förstagångsdeklarant, 243
– förtidspensionär, 242
– hälsa, 243
– invandrare, 249

– liknande förhållanden, 245
– missvisande kontrolluppgift, 255
– nya/ändrade regler, 253
– skatterådgivare, 258
– stöd i civilrätten, 253
– vilseledande kontrolluppgift, 255
– yrkesverksam, 241
– ålder, 238
– ändrad praxis, 253
Utformning av beslut, 307
Utfärdad option, 93
Utredningsskyldighet
– allmän, 29
– särskild, 30, 44, 72
Utsänt föreläggande
– rätt adress, 147

V

Vilseledande kontrolluppgift, 256
Vitesföreläggande, 270
Vårdslös skatteuppgift, 279
Vätrafikregistret, 117

Å

Årsredovisningar, 119

Ä

Ägarförändring, 263
Äkta kvittningsinvändning, 177, 198
Ändrad praxis, 253

Ö

Öppet yrkande, 46
Överföringsfel, 82
Överklagande av beslut, 302
Överklagande återkallas, 75
Övrigt oskäligt, 281