

Handledning

Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen

ISBN 978-91-86525-31-6
SKV 241 utgåva 2
Edita i Västerås

Förord

Handledningen behandlar de bestämmelser om skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift (särskilda avgifter) som återfinns i kapitel 15 i skattebetalningslagen (1997:483). Därutöver kommenteras bestämmelser, i såväl skattebetalningslagen som i andra författningar, som bedömts vara relevanta för en heltäckande presentation av den reglering som gäller för särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen.

I handledningen återges Skatteverkets uppfattning om gällande rätt på området. Rättsläget vad gäller särskilda avgifter är dock i vissa delar oklart. Skatteverkets målsättning är emellertid att så långt det är möjligt ta ställning även i oklara rättsfrågor, vilket bl.a. sker genom rättsliga ställningstaganden som återges i handledningen.

I handledningen har beaktats ändringar i aktuella författningar som kungjorts i Svensk författningssamling senast den 31 januari 2011. Avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen (tidigare Regeringsrätten) som meddelats senast den 31 januari 2011 har beaktats i görligaste mån.

Eftersom rättsläget ständigt förändras rekommenderas läsaren att fortlöpande ta del av den information som finns på Skatteverkets webbsida (www.skatteverket.se). Där finns även handledningen och Skatteverkets ställningstaganden rörande särskilda avgifter publicerade.

Solna i februari 2011

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord	3
Förkortningslista	11
1 Skattetillägg vid oriktig uppgift	15
1.1 Allmänt	15
1.1.1 Inledning	15
1.1.2 Centrala bestämmelser i SBL för uttag av skattetillägg	16
1.1.3 Skatter och avgifter som skattetillägg kan tas ut på enligt 15 kap. SBL.....	17
1.1.4 Disposition av avsnittet	19
1.2 Grundläggande förutsättningar för uttag av skattetillägg	19
1.2.1 Inledning	19
1.2.2 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats av den skattskyldige	20
1.2.2.1 Behörig att lämna uppgifter	20
1.2.2.2 Vem som är skattskyldig	23
1.2.2.3 Oriktig uppgift vid registrering	24
1.2.3 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen	25
1.2.4 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats under förfarandet	26
1.2.5 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats till ledning för beskattningen	26
1.2.6 Krav på direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget.....	26
1.3 Olika typer av uppgiftslämnande	28
1.3.1 Inledning	28
1.3.2 Uppgiftslämnande som kan föranleda skattetillägg	28
1.3.2.1 Allmänt	28
1.3.2.2 Felaktigt fakturerad mervärdesskatt och felaktigt redovisad avdragen skatt m.m.	29
1.3.3 Uppgiftslämnande som inte kan föranleda skattetillägg	34
1.4 Allmänt om oriktig uppgift	34
1.4.1 Inledning	34
1.4.2 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?	36
1.4.2.1 Allmänt	36
1.4.2.2 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet	37
1.4.2.3 Skatteverkets utredningsskyldighet	37
1.5 Skattskyldigs uppgiftsskyldighet	41

6 Innehåll

1.5.1	Inledning	41
1.5.2	Uppgifter som den skattskyldige måste lämna	41
1.5.3	Omständigheter som inte inskränker uppgiftsskyldigheten	44
1.5.4	Undantag från uppgiftsskyldigheten	45
1.5.4.1	Notoriska fakta	45
1.5.4.2	Omständigheter som inträffat efter deklarationens ingivande	45
1.6	Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet	46
1.6.1	Inledning	46
1.6.2	SBL i förhållande till TL	48
1.6.3	Avgränsning av den särskilda utredningsskyldigheten	49
1.6.4	Olika typer av brister i uppgiftslämnandet	50
1.6.4.1	Allmänt	50
1.6.4.2	Inga uppgifter alls som indikerar en felredovisning	51
1.6.4.3	Felredovisningen framgår av lämnade uppgifter	52
1.6.4.4	Deklarationen avviker från vad som är normalt för skattskyldiga i motsvarande situation	54
1.6.4.5	Sidoupplysningar som indikerar att en felredovisning kan föreligga	58
1.6.5	Oklart uttalande angående betydelsen av svar på förfrågan	60
1.7	Oriktig uppgift i mål om beskattning	61
1.8	Bevisning	62
1.8.1	Inledning	62
1.8.2	Beviskravet vid oriktig uppgift	63
1.8.3	Dispositions rätt som grund för oriktig uppgift	65
2	Undantag från särskilda avgifter	69
2.1	Allmänt	69
2.2	Uppenbar felräkning eller felskrivning	70
2.3	Oriktigt yrkande	71
2.3.1	Allmänt	71
2.3.2	Oriktig värdering	72
2.4	Frivillig rättelse	74
2.5	Obetydligt skattebelopp	79
2.6	Skattskyldig avlidit	83
2.6.1	Allmänt	83
2.6.2	Skattetillägg	84
2.6.3	Förseningsavgift	84
2.6.4	Kontrollavgift	85

3	Procentsatser vid oriktig uppgift	87
3.1	Allmänt.....	87
3.2	Normalt skattetillägg	87
3.3	Normalt tillgängligt kontrollmaterial.....	88
3.3.1	Allmänt	88
3.3.2	Exempel på normalt tillgängligt kontrollmaterial och material som inte anses normalt tillgängligt	92
3.3.3	Rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial	102
3.4	Periodiseringsfel	103
3.4.1	Allmänt	103
3.4.2	Ingående mervärdesskatt	104
3.4.3	Tillämpningsområdet generellt	106
3.4.4	Vad avses med periodiseringsfel m.m.?	106
4	Skattetillägg vid skönsbeskattning	111
4.1	Allmänt.....	111
4.2	Skönsbeskattning.....	111
4.2.1	Inledning	112
4.2.2	Situationer när skönsbeskattning ska ske.....	113
4.2.3	I behörig ordning upprättad deklaration	114
4.2.4	Bevisning	117
4.3	Allmänt om skattetillägg vid skönsbeskattning	118
4.4	Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklaration	119
4.5	Skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration.....	121
4.5.1	Den skattskyldige har inte lämnat några uppgifter	121
4.5.2	Den skattskyldige har lämnat vissa uppgifter men inte en i behörig ordning upprättad deklaration.....	123
5	Undanröjande av skönsskattetillägg m.m.....	127
5.1	Undanröjande av skönsskattetillägg när deklaration kommit in	127
5.1.1	Inledning	127
5.1.2	Skattedeklaration inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.....	128
5.1.3	Skattedeklaration inom två månader från kännedom om beslutet	130
5.2	Omprövning av beslut om skönsbeskattning på grund av utebliven skattedeklaration	131
5.2.1	Deklaration har inte kommit in	131
5.2.2	Deklaration har kommit in	135

6	Kvittningsinvändningar.....	141
6.1	Allmänt.....	141
6.2	Vad avses med ”invändning”?	143
6.3	Sakfrågan i ärenden och mål om skattetillägg	144
6.3.1	Inledning	144
6.3.2	Avgränsning av sakfrågan	145
6.3.2.1	Allmänt	145
6.3.2.2	Förarbeten	145
6.3.2.3	Praxis	146
6.4	Underlag för skattetillägg vid kvittningsinvändningar.....	149
6.4.1	Mervärdesskatt	149
6.4.2	Arbetsgivaravgift	153
6.4.3	Avdragen skatt.....	154
7	Förseningsavgift	155
7.1	Allmänt.....	155
7.2	Tillämpningsområdet.....	155
7.2.1	Uppgiftslämnanden som omfattas.....	155
7.2.2	Uppgiftslämnanden som inte omfattas	156
7.3	När anses deklaration respektive periodisk sammanställning föreligga?	156
7.4	I rätt tid	158
7.5	Förseningsavgiftens storlek	159
7.6	Befrielse från förseningsavgift m.m.....	159
8	Kontrollavgift	161
8.1	Allmänt.....	161
8.2	Identitetskontroll.....	162
8.3	När kontrollavgift kan tas ut.....	163
8.4	Befrielse från kontrollavgift m.m.	164
9	Befrielse från särskild avgift	165
9.1	Allmänt.....	165
9.2	Hel eller delvis befrielse	169
9.3	Ursäktlighetsfall	172
9.3.1	Allmänt	172
9.3.2	Ålder, hälsa eller liknande förhållanden	172
9.3.2.1	Ålder	172
9.3.2.2	Hälsa	174

9.3.2.3	Liknande förhållanden.....	175
9.3.3	Felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena	176
9.3.3.1	Felbedömt en skatteregel.....	176
9.3.3.2	Felbedömt betydelsen av faktiska förhållanden	182
9.3.4	Övrigt ursäktligt.....	183
9.4	Oskälighetsfall	183
9.4.1	Allmänt	183
9.4.2	Rimlig proportion.....	184
9.4.2.1	Allmänt	184
9.4.2.2	Fel i faktura beträffande mervärdesskatt.....	187
9.4.2.3	Andra exempel på oskälighetsfall	190
9.4.3	Lång handläggningstid	203
9.4.3.1	Inledning	203
9.4.3.2	Tidpunkter för beräkning av lång tid	204
9.4.3.3	Prövning inom rimlig tid.....	206
9.4.4	Straffad enligt skattebrottslagen eller förverkande enligt brottsbalken	212
9.4.4.1	Inledning	212
9.4.4.2	Straffad enligt skattebrottslagen.....	212
9.4.4.3	Förverkande enligt brottsbalken.....	217
9.4.5	Övrigt oskäligt.....	218
9.5	Kombinationsfall.....	219
9.6	Särskilt om förseningsavgift.....	221
9.7	Särskilt om kontrollavgift.....	221
9.8	Särskilda avgifter vid befrielse från betalningsskyldighet	222
10	Beslut om särskilda avgifter m.m.	225
10.1	Allmänt.....	225
10.2	Påförande av särskild avgift.....	227
10.2.1	Allmänt	227
10.2.2	Inom tidsfristerna i 21 kap. 9 § SBL (ordinära beslut).....	227
10.2.3	Genom efterbeskattning	230
10.2.4	Oriktig uppgift i omprövningsärende och i mål om beskattning	232
10.2.4.1	Allmänt	232
10.2.4.2	Oriktig uppgift i omprövningsärende	232
10.2.4.3	Oriktig uppgift i mål om beskattning.....	234
10.3	Omprövning av beslut om särskilda avgifter på initiativ av Skatteverket.....	237
10.3.1	Allmänt om omprövning.....	237
10.3.2	Omprövning till skattskyldigs fördel	237
10.3.3	Omprövning till skattskyldigs nackdel	239
10.4	Omprövning på begäran av skattskyldig	240

10 Innehåll

10.4.1	Allmänt	240
10.4.2	Tidsfrister m.m.	241
10.5	Överklagande av Skatteverkets beslut om särskilda avgifter	243
10.5.1	Allmänt om överklagande	243
10.5.2	Förlängd tidsfrist för överklagande av beslut om skattetillägg i vissa fall ..	244
10.5.3	Införande av fråga om skattetillägg i mål om beskattning	245
10.6	Ändring av skattetillägg efter beslut eller dom	246
10.7	Innehållet i beslut om skattetillägg	247
	Rättsfallsregister	249
	Sakregister	251

Förkortningslista

Regeringsrätten har fr.o.m. den 1 januari 2011 ändrat namn till "Högsta förvaltningsdomstolen". I denna handledning används företrädesvis/genomgående det nya namnet.

AB	Aktiebolag
A-SINK	Lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.
Ds	Departementsserien
EG	Europeiska gemenskapen
FFFS	Finansinspektionens författningssamling
Fi	Finansdepartementet
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FSK	Förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
FÅAB	Fåmansaktiebolag
GIF	Gemenskapsinternt förvärv
GML	Lagen (1968:430) om mervärdeskatt
GTL	Taxeringslagen (1956:623)
HB	Handelsbolag
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (t.o.m. 2010 Regeringsrätten)
IL	Inkomstskattelagen (1999:1229)
JO	Justitieombudsmannen
Kap.	Kapitel
KB	Kommanditbolag
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelagen (1928:370)
KRNG	Kammarrätten i Göteborg

12 Förkortningslista

KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
KU	Kontrolluppgift
LPP	Lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter
LSK	Lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
ML	Mervärdesskattelagen (1994:200)
NJA	Nytt juridiskt arkiv, avd. I
Not.	Notis
Prop.	Proposition
PUMA	Periodiskt urval moms och arbetsgivaravgifter
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
Ref.	Referat
RFV	Riksförsäkringsverket
RR	Regeringsrätten (fr.o.m. 2011 Högsta förvaltningsdomstolen)
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SAL	Socialavgiftslagen (2000:980)
SBF	Skattebetalningsförordningen (1997:750)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SCB	Statistiska centralbyrån
SFL	Lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt
SFS	Svensk författningssamling
SIL	Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
SINK	Lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SKD	Skattedeklaration

SKM	Skattemyndigheten
SkU	Skatteutskottet
SKV	Skatteverket
SN	Skattenämnd
SOU	Statens offentliga utredningar
SRU	Standardiserade räkenskapsutdrag
TF	Taxeringsförordningen (1990:1236)
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TN	Taxeringsnämnden
USAL	Lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare
VAT	Value Added Tax
VIES	VAT Information Exchange System

1 Skattetillägg vid oriktig uppgift

15 kap. 1 § SBL

Lagtext

15 kap. 1 § SBL

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

En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en
uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den
skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen
som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara
oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter
utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte
heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart
inte kan läggas till grund för ett beslut. Lag (2003:212).

1.1 Allmänt

1.1.1 Inledning

Skatteverkets kontrollverksamhet innebär med nödvändighet att
det löpande meddelas beslut i vilka Skatteverket frångår skatt-
skyldigas deklaraionsuppgifter. Att Skatteverket avviker från
den skattskyldiges deklaraion innebär dock inte med automatik
att den skattskyldige kan påföras skattetillägg. Det krävs där-
utöver att ett antal förutsättningar är uppfyllda. Av dessa förut-
sättningar är rekvisitet oriktig uppgift det mest centrala.

Nytt 15 kap. från 1 juli 2003

Bestämmelser om skattetillägg finns i 15 kap. SBL. Genom en
lagändring, som trädde i kraft den 1 juli 2003, ersattes det
tidigare gällande kapitlet med ett helt nytt 15 kap. Av över-
gångsbestämmelserna framgår att det nya kapitlet ska tillämpas
första gången när det gäller

– övergångs- bestämmelser

a. preliminär skatt: på skatt som avser inkomståret 2004,

16 Skattetillägg vid oriktig uppgift, *Avsnitt 1*

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

Många av bestämmelserna i det upphävda kapitlet har i mer eller mindre oförändrat skick överförts till det nya 15 kap., låt vara att de fått en delvis annan placering.

15 kap. 1 § SBL

Vad gäller 15 kap. 1 § SBL, som reglerar förutsättningarna för att ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift, innehåller den nya lydelsen vissa nyheter.

Första stycket i paragrafen överensstämmer i allt väsentligt med den tidigare utformningen. Det beviskrav som tidigare kom till uttryck i första stycket återfinns dock numera i paragrafens andra stycke. I andra stycket har vidare tillkommit en definition av rekvisitet oriktig uppgift. Bestämmelser om olika procentsatser, som tidigare fanns i andra och tredje stycket, återfinns numera i 15 kap. 4 § SBL.

Ingen ändring av gällande rätt

Av prop. 2002/03:106, s. 234 och 246, framgår att någon ändring av tidigare gällande rätt inte är avsedd med anledning av att rekvisitet oriktig uppgift definierats i lagen.

1.1.2 Centrala bestämmelser i SBL för uttag av skattetillägg

Det är inte endast bestämmelserna i 15 kap. SBL som är av betydelse när det ska prövas om det föreligger förutsättningar för att ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift.

Tillämpningsområde

I 1 kap. 1 § SBL regleras vilka skatter och avgifter som omfattas av lagens tillämpningsområde. Vidare framgår bl.a. av 1 kap. 2 § SBL att lagen gäller vid bestämmande, debitering och betalning av skattetillägg.

Definitioner

När det gäller definitioner är främst 1 kap. 4 § SBL av intresse. Där klargörs nämligen vad som avses med skatt och skattskyldig samt vad som ska likställas med skatt och skattskyldig.

Registrering

I 3 kap. SBL finns bl.a. bestämmelser om registrering och det är främst kapitlets tre inledande paragrafer som är av intresse i detta sammanhang. Att dessa bestämmelser har någon relevans vid prövning av förutsättningarna för att ta ut skattetillägg har sin förklaring i att 15 kap. 1–15 §§ SBL även gäller den som

	<p>lämnat oriktiga uppgifter och därigenom har registrerats som skattskyldig enligt 3 kap. 1 § SBL (15 kap. 16 § SBL).</p>
Uppgiftsskyldighet	<p>Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet regleras i allt väsentligt i 10 kap. SBL.</p>
Företrädare	<p>I 23 kap. SBL finns bestämmelser om vem som är behörig företrädare.</p>
	<p>1.1.3 Skatter och avgifter som skattetillägg kan tas ut på enligt 15 kap. SBL</p>
Mervärdesskatt m.fl.	<p>När SBL trädde i kraft den 1 november 1997 omfattade skattetilläggsbestämmelserna de skatter och avgifter som redovisas i en skattedeklaration, dvs. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.</p>
Punktskatter	<p>Den 1 januari 2003 infogades punktskatterna i skattekontosystemet och förfarandebestämmelserna avseende dessa skatter återfinns därefter, i huvudsak, i SBL. Det innebär bl.a. att skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i en punktskatte-deklaration tas ut med stöd av 15 kap. SBL.</p>
Återbetalning till inte skattskyldigt subjekt	<p>Beträffande punktskatter och mervärdesskatt finns särskilda bestämmelser om återbetalning som även omfattar subjekt som inte är skattskyldiga. När det gäller mervärdesskatt görs en begäran om återbetalning i vissa situationer i en skattedeklaration. När det gäller punktskatt görs begäran i stället genom ett särskilt ansökningsförfarande. Av SBL följer att 15 kap. SBL är tillämpligt i dessa situationer.</p>
Lagar som hänvisar till 15 kap. SBL	<p>Det finns ett antal lagar som innehåller en uttrycklig hänvisning till 15 kap. SBL. En sådan hänvisning får till följd att skattetillägg kan tas ut om det under respektive förfarande lämnas oriktig uppgift till ledning för beskattningen.</p> <p>I följande lagar finns en uttrycklig hänvisning till 15 kap. SBL, nämligen</p> <ul style="list-style-type: none">– lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK),– lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (A-SINK),– lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfällad skog vid 2006–2008 års taxeringar och– mervärdesskattelagen (1994:200).

- Skatteavdrag**
– **SINK**
- När det gäller SINK ska, förutom när den skattskyldige själv ska betala skatten (17 § SINK), redovisning ske i en skattedeklaration. Detta framgår av 21 § SINK varav också framgår att 15 kap. SBL ska tillämpas.
- Det är endast den som tar emot vederlag som i egentlig mening är skattskyldig. För att även den som betalar ut vederlag, och som är skyldig att göra skatteavdrag enligt lagen, ska omfattas av 15 kap. SBL, har det i 21 § andra stycket SINK tagits in en bestämmelse varav det bl.a. framgår att vad som i SBL sägs om skattskyldig även ska avse den som är skyldig att göra skatteavdrag. Denna bestämmelse fyller samma funktion som 1 kap. 4 § första stycket 2 SBL. I 20 § SINK finns också bestämmelser om återbetalning av skatt.
- **A-SINK**
- Att bestämmelserna om skattetillägg i 15 kap. SBL gäller vid tillämpningen av A-SINK framgår av 23 § A-SINK. I 14 och 15 §§ samma lag finns bestämmelser om vilka uppgifter som ska lämnas.
- Skattereduktion**
– **virke från stormfälld skog**
- I lagen (2005:1137) om skattereduktion för virke från stormfälld skog vid 2006–2008 års taxeringar finns i 21 § första stycket en hänvisning till 15 kap. SBL. Skattereduktion kan medges efter ett särskilt ansökningsförfarande och i lagen anges vad en ansökan ska innehålla (16–18 §§).
- Återbetalning av ingående moms**
- I mervärdesskattelagen (1994:200) finns i 20 kap. 6 § en hänvisning till 15 kap. SBL vad gäller uppgifter som lämnas i en ansökan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. ML.
- Genom hänvisningen till 15 kap. SBL får de uppgifter som lämnats enligt de uppräknade lagarna anses lämnade till ledning för beskattningen i den mening som avses i SBL.
- I den fortsatta framställningen kommer i allt väsentligt bara att beröras mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Vad som där sägs är dock tillämpligt också på punktskatter och på skatter enligt de i detta avsnitt nämnda lagar som hänvisar till 15 kap. SBL.
- Skattereduktion för hushållsarbete regleras numera i IL och bestämmelserna om skattetillägg i TL ska tillämpas. Vad gäller skattetillägg enligt lagen (2004:752) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus och den upphävda lagen (2007:346) om skattereduktion för hushållsarbete hänvisas till Handledning Särskilda avgifter enligt skattebetalningslagen (2008) SKV 241, utgåva 1.

1.1.4 Disposition av avsnittet

För att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 15 kap. 1 § SBL räcker det inte med att konstatera att det har lämnats en oriktig uppgift. I avsnitt 1.2 redogörs därför för ett antal andra förutsättningar som måste vara uppfyllda för att skattetillägg ska kunna komma i fråga enligt 15 kap. 1 § SBL.

I avsnitt 1.3 redovisas de uppgiftslämnanden som kan för-
anleda skattetillägg. Vidare lämnas några exempel på uppgifts-
lämnande som inte kan leda till skattetillägg.

Rekvisitet oriktig uppgift kommenteras i avsnitten 1.4–1.6. I avsnitt 1.4 finns dels en genomgång av vissa allmänna för-
utsättningar som har betydelse för rekvisitet oriktig uppgift,
dels en översiktlig redogörelse för gränsdragningen mellan
oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Avsnitt 1.5 och 1.6
behandlar den skattskyldiges uppgiftsskyldighet respektive
Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

Avsnitt 1.7 behandlar vad som gäller vid påförande av skatte-
tillägg på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning.

Slutligen finns i avsnitt 1.8 en genomgång av de krav som upp-
ställs i bevishänseende för att skattetillägg ska kunna tas ut på
grund av en oriktig uppgift.

1.2 Grundläggande förutsättningar för uttag av skattetillägg

1.2.1 Inledning

För att kunna avgöra om det föreligger förutsättningar för att ta ut skattetillägg med stöd av 15 kap. 1 § SBL måste ett antal rekvisit bedömas. Det mest centrala rekvisitet är om det i det enskilda fallet har lämnats en oriktig uppgift. Därutöver måste följande rekvisit bedömas.

Har den oriktiga uppgiften lämnats

- av den skattskyldige (avsnitt 1.2.2),
- på annat sätt än muntligen (avsnitt 1.2.3),
- under förfarandet (avsnitt 1.2.4) och
- till ledning för beskattningen (avsnitt 1.2.5)?

Grundläggande rekvisit

Direkt samband

Slutligen måste följande beaktas. Om en oriktig uppgift har lämnats tas, enligt 15 kap. 4 § SBL, skattetillägg ut med viss

procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs det således att det föreligger ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget (avsnitt 1.2.6).

Skatter som omfattas

Av 15 kap. 4 § SBL framgår inte vilka skatter som skattetillägg kan beräknas på. Detta framgår dock, i huvudsak, på så sätt att det i lagens första kapitel klargörs vad som avses med skatt.

Undantag

Trots att en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift ska skattetillägg ändå inte tas ut i vissa situationer. Dessa undantag redogörs för i avsnitt 2. Vidare kan en skattskyldig, helt eller delvis, befrias från skattetillägg under vissa förutsättningar.

Befrielse

Befrielsebestämmelserna kommenteras i avsnitt 9.

1.2.2 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats av den skattskyldige

1.2.2.1 Behörig att lämna uppgifter

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs det, enligt 15 kap. 1 § första stycket SBL, att det är den skattskyldige som lämnat den oriktiga uppgiften. Det kravet kan delas in i två undergrupper. Den första rör frågan om den skattskyldiges deklaras-skyldighet fullgjorts av behörigt subjekt. Den andra rör frågan om den för vilken deklaras-skyldigheten lämnats över huvud taget varit att betrakta som skattskyldig (avsnitt 1.2.2.2).

Fullgörandet av deklaras-skyldigheten

Att skattetillägg som huvudregel kan tas ut när en skattskyldig fullgör sin egen deklaras-skyldighet framstår som självklart. I många situationer är det dock så att deklaras-skyldigheten fullgörs av en företrädare för den skattskyldige. Inom SBL-området förekommer det också att deklaras-skyldigheten fullgörs av ett ombud, t.ex. ett deklaras-skyldighetsombud. Även i dessa situationer är det möjligt att ta ut skattetillägg. Som kommer att framgå nedan är det till och med på det sättet att skattetillägg i vissa fall kan tas ut, trots att det i efterhand visar sig att en obehörig person undertecknat deklaras-skyldigheten.

Ombud

Det bör vidare framhållas att en oriktig uppgift kan lämnas inte bara vid fullgörandet av deklaras-skyldigheten utan även i andra sammanhang. Ett befullmäktigat ombud kan, till skillnad mot ett deklaras-skyldighetsombud, inte fullgöra en skattskyldigs deklaras-skyldighet. Däremot kan ett befullmäktigat 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. Det samma gäller om ett ombud för en skattskyldigs räkning begär omprövning och i begäran om omprövning lämnar en oriktig uppgift (jfr RÅ 1980 1:47).

Företrädare

I 19 kap. 1 § LSK finns en uppräknning av vilka subjekt som är att anse som behöriga företrädare för t.ex. omyndiga och olika slags juridiska personer. Genom en hänvisning i 23 kap. 5 § SBL är det som sägs i 19 kap. 1 § LSK tillämpligt på förfarandet enligt SBL. Har en behörig företrädare lämnat oriktig uppgift föreligger förutsättningar för att ta ut skattetillägg.

Omyndig

Deklarationskyldigheten 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 17-åring som bedriver näringsverksamhet är skyldig att själv t.ex. deklarerera mervärdesskatt som är hänförlig till verksamheten (9 kap. 3 § föräldrabalken). I avsnitt 9.4.2.3 redogörs för vad som i dessa fall gäller vid tillämpning av befrielsereglerna.

God man eller förvaltare

För fysisk person, för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, fullgörs deklarationskyldigheten 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 9.4.2.3).

Dödsbodelägare m.m.

För avliden person och dennes dödsbo fullgörs deklarationskyldigheten av sådan dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar. Såvida den avlidnes egendom inte förvaltas av testamentsexekutor eller boutredningsman, fullgörs deklarationskyldigheten 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 23 kap. 6 § SBL. 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 under-tecknats av någon dödsbodelägare (se nedan). Presumtionen avser således det förhållandet att den som undertecknat

deklarationen gjort detta i samråd med övriga dödsbodelägare. Om det för Skatteverket står klart att det inom delägarkretsen är tvistigt hur deklARATIONSSKYLDIGHETEN ska fullgöras, bryts naturligtvis presumtionen (jfr JO:s beslut 1995-11-03, dnr 1367-1994). I avsnitt 9.4.2.3 redogörs för vad som i dessa fall gäller vid tillämpning av befrielsereglerna.

**Ställföreträdare
för annan juridisk
person än dödsbo**

Deklarationskyldigheten för annan juridisk person än dödsbo ska fullgöras av en ställföreträdare. Vanligtvis är det den juridiska personens firmatecknare som undertecknar deklarationen.

**– presumtions-
regel**

Det har inte ansetts tillfredsställande att en juridisk person skulle kunna freda sig mot skattetillägg genom att låta en obehörig person underteckna deklarationen. Det har därför införts en presumtionsregel enligt vilken den som lämnat en uppgift för en juridisk persons räkning också ska anses ha haft behörighet att göra detta. Presumtionsregeln finns i 23 kap. 6 § SBL, där det sägs att uppgifter som lämnats för en skattskyldig som är juridisk person anses ha lämnats av den skattskyldige, om det inte är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Enligt Skatteverkets mening ska bestämmelsen tolkas på så sätt att den är tillämplig om det för Skatteverket inte är uppenbart att deklarationen undertecknats av en obehörig person.

**Konkursförvaltare
och likvidator**

Ett konkursbos deklARATIONSSKYLDIGHET fullgörs av konkursförvaltaren medan deklARATIONSSKYLDIGHETEN för en juridisk person i likvidation fullgörs av likvidatorn. I avsnitt 9.4.2.3 redogörs för vad som i dessa fall gäller vid tillämpning av befrielsereglerna.

**Representant för
enkelt bolag eller
partrederi**

Efter ansökan får Skatteverket, med stöd av 23 kap. 3 § SBL, besluta att en representant för enkelt bolag eller partrederi ska svara för redovisningen och betalningen av avdragen skatt, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Bestämmelsen omfattar således inte punktskatter. Av 1 kap. 4 § tredje stycket 4 SBL framgår att en representant likställs med skattskyldig. Samtliga delägare är dock ansvariga för sin andel om inte representanten fullgör sina åtaganden.

**Huvudman för
mervärdesskatte-
grupp**

I 23 kap. 3 a och 3 b §§ SBL finns bestämmelser om huvudman för mervärdesskattegrupp. Grupphuvudmannen, som registreras efter ansökan av berörda näringsidkare, ska svara för redovisningen och betalningen av mervärdesskatten som hör till verksamheten. Grupphuvudmannen likställs med skattskyldig (1 kap. 4 § tredje stycket 5 SBL).

**Ombud för
general-
representation**

Om ett utländskt skadeförsäkringsföretag bedriver verksamhet i Sverige genom generalrepresentation ska, enligt 23 kap. 3 c § SBL, ett särskilt ombud svara för redovisning och betalning av den skatt som hänför sig till verksamheten. Bestämmelsen är tvingande och den gäller generellt för de skatter som omfattas av SBL. Det framgår av 1 kap. 4 § tredje stycket 10 SBL att ombudet likställs med skattskyldig.

**Skatterepresen-
tant för utländsk
försäkringsgivare
m.m.**

I 23 kap. 3 d § SBL finns en bestämmelse om skatterepresen- tant för utländsk försäkringsgivare m.m. Den bestämmelsen har tillkommit som en följd av införandet av skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Om det utländska skadeförsäkrings- företaget bedriver verksamhet från en sekundäretablering ska en skatterepresen- tant svara för redovisning och betalning av skatt på trafikförsäkringspremie m.m. Bestämmelsen är tvingande och avser endast nämnda skatt. Om försäkrings- givaren omfattas av 23 kap. 3 c § SBL ska den bestämmelsen i stället tillämpas. Att skatterepresen- tanten likställs med skatt- skyldig framgår av 1 kap. 4 § tredje stycket 10 SBL.

**Ombud för
utländsk
företagare**

Om en utländsk företagare är skattskyldig för mervärdesskatt ska, enligt 23 kap. 4 § SBL, ett ombud utses. Detta ombud ska svara för redovisningen av verksamhetens mervärdesskatt. Bestämmelsen är tvingande för vissa utländska företagare, men även andra utländska företagare får utse ombud. Ett ombud för en utländsk företagare likställs inte med skattskyldig i SBL.

**Deklarations-
ombud**

I 10 kap. 25 § tredje stycket SBL sägs att skattedeklaration under vissa förutsättningar får skrivas under av ett sådant deklarationsombud som avses i lagen (2005:1117) om dekla- rationsombud. I ombudets behörighet ingår bl.a. att svara på frågor från Skatteverket. Däremot ingår inte i behörigheten att skriva under en begäran om omprövning även om en sådan begäran sker genom att ombudet kommer in med en ny e-deklaration för samma period. En skattedeklaration som skrivits under av ett deklarationsombud anses underskriven av den deklarationsskyldige.

1.2.2.2 Vem som är skattskyldig

Av 15 kap. 1 § SBL framgår att det endast är skattskyldiga som kan påföras skattetillägg på grund av oriktig uppgift. Det innebär att ett subjekt som inte är att anse som skattskyldigt inte kan påföras skattetillägg om subjektet lämnat en oriktig uppgift i t.ex. en skattedeklaration.

Ingen definition av ”skattskyldig” i SBL

I prop. 1996/97:100, s. 518, uttalas att det inte behövs någon definition av begreppet skattskyldig, men att det faller sig naturligt att med begreppet skattskyldig avse den som är skyldig att betala sådan skatt som avses i den lag där begreppet används. Uttalandet täcker emellertid inte in alla fall då det kan bli aktuellt att ta ut ett skattetillägg, vilket framgår nedan.

Skattskyldiga

Av SBL framgår att skattetillägg kan komma i fråga vad avser felaktig redovisning av arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt, punktskatter och avdragen skatt. Med undantag för avdragen skatt framgår inte av SBL vilka subjekt som är avgiftsskyldiga respektive skattskyldiga. Denna fråga regleras i respektive lag, exempelvis i SAL och ML. Däremot framgår det av 1 kap. 4 § första stycket 1 SBL att det som sägs i lagen om skattskyldig också gäller den som är avgiftsskyldig. Vidare framgår det av 1 kap. 4 § första stycket 2 och 3 SBL att det som i lagen sägs om skattskyldig även gäller för den som är skyldig att göra skatteavdrag och den som ska betala skattetillägg.

I de lagar som särskilt hänvisar till 15 kap. SBL torde det inte råda någon tvekan om vem som är att anse som skattskyldig.

Likställda med skattskyldiga

I ML och ett antal punktskattelagar finns bestämmelser som under vissa förutsättningar ger ett subjekt rätt till återbetalning av skatt, trots att subjektet inte är att anse som skattskyldigt eftersom någon skyldighet att betala skatt inte föreligger.

Återbetalning av ingående mervärdesskatt och punktskatter sker efter ett ansökningsförfarande. Eftersom subjektet inte är skattskyldigt skulle, om det inte fanns särskild reglering, skattetillägg inte kunna tas ut vid oriktigt uppgiftslämnande i en ansökan om återbetalning. Därför finns det i 1 kap. 4 § tredje stycket 2, 7 och 8 SBL bestämmelser varav framgår att den som har rätt till återbetalning av skatt i vissa situationer ska likställas med skattskyldig.

1.2.2.3 Oriktig uppgift vid registrering

Inledning

I 3 kap. 1 § SBL regleras vilka subjekt Skatteverket ska registrera. Som exempel kan nämnas att Skatteverket enligt andra punkten, med vissa undantag, ska registrera den som är skattskyldig enligt ML. Av 3 kap. 1 och 2 §§ SBL framgår bl.a. att den som avser att bedriva näringsverksamhet och som ska registreras ska anmäla sig för registrering hos Skatteverket.

Registrerad men inte skattskyldig

Om det i en skatte- och avgiftsanmälan lämnas oriktig uppgift, exempelvis om verksamhetens art eller omfattning, och subjektet därigenom felaktigt blir registrerat som skattskyldig,

innebär inte registreringen i sig att subjektet är att anse som skattskyldigt (jfr RÅ 1987 ref. 115). Frågan om skattskyldighet föreligger avgörs i varje enskilt fall mot bakgrund av bestämmelserna i respektive skattelag, t.ex. ML.

Om ett subjekt, som enligt ML inte är skattskyldigt, registrerats på felaktiga grunder och därefter i en skattedeklaration yrkar avdrag för ingående mervärdesskatt skulle, i avsaknad av särskild reglering, inte skattetillägg kunna tas ut eftersom subjektet de facto inte är skattskyldigt. I 15 kap. 16 § SBL sägs därför att bestämmelserna i 15 kap. 1–15 §§ även gäller den som har lämnat oriktiga uppgifter och därigenom felaktigt har registrerats enligt 3 kap. 1 §. Med stöd av denna bestämmelse kan således skattetillägg tas ut även i detta fall.

Orsakssamband

Uttrycket ”därigenom” i 15 kap. 16 § SBL innebär att det ska finnas ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften i anmälan och den felaktiga registreringen. Om detta rekvisit är uppfyllt kan således den som lämnar den oriktiga uppgiften till ledning för beskattningen påföras skattetillägg trots att denne inte är skattskyldig.

1.2.3 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats på annat sätt än muntligen

Skriftligen

Elektroniskt

För att skattetillägg ska kunna komma ifråga måste den oriktiga uppgiften ha lämnats på annat sätt än muntligen. Så är fallet om en oriktig uppgift har lämnats skriftligen i en skattedeklaration eller i en särskild skrivelse som till ledning för beskattningen lämnats till Skatteverket i anslutning till deklARATIONstillfället. Det samma gäller för skattedeklarationer som lämnats i form av ett elektroniskt dokument. Även oriktiga uppgifter i t.ex. en inte undertecknad deklARATION kan föranleda skattetillägg. Oriktiga uppgifter som lämnas i ett svar på en förfrågan eller i en begäran om omprövning måste också vara lämnade på annat sätt än muntligen för att skattetillägg ska kunna komma ifråga.

Efterbeskattning

Det bör i detta sammanhang erinras om att motsvarande krav inte uppställs för att efterbeskattning ska kunna ske med stöd av 21 kap. 11 § SBL.

	1.2.4 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats under förfarandet
Svar på förfrågan Begäran om omprövning	Av 15 kap. 1 § SBL framgår att den oriktiga uppgiften ska ha lämnats under förfarandet. Att en oriktig uppgift kan föranleda skattetillägg om den lämnats vid fullgörandet av deklarations-skyldigheten framstår som självklart. I rekvisitetet ”förfarandet” innefattas också t.ex. svar som en skattskyldig lämnat med anledning av en förfrågan från Skatteverket, vare sig det sker i vanlig ordning eller vid en skatterevision. Vidare omfattas oriktiga uppgifter som en skattskyldig lämnat i en begäran om omprövning.
	1.2.5 Den oriktiga uppgiften ska ha lämnats till ledning för beskattningen
Viss period eller visst ärende	Den oriktiga uppgiften ska vara lämnad till ledning för det aktuella beskattningsärendet. Vid bedömningen av om en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen avseende t.ex. redovisningsperioden februari 2008, ska således inte beaktas uppgift som lämnats till ledning för annan redovisningsperiod eller i något annat sammanhang, exempelvis i en anmälan om registrering eller i en inkomstdeklaration. Om ett ärende endast avser skattetillägg och den skattskyldige i det ärendet lämnat en oriktig uppgift anses uppgiften inte lämnad till ledning för beskattningen eftersom uppgiften lämnats i ett ärende om särskilda avgifter.
Undantag	Inom ramen för förfarandet enligt SBL finns det många situationer där oriktiga uppgifter, i vart fall indirekt, kan anses ha lämnats till ledning för beskattningen. I avsnitt 1.3.3 lämnas en redogörelse för vissa typer av uppgiftslämnanden som inte kan leda till skattetillägg.
	1.2.6 Krav på direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget
Direkt samband	Även om de förutsättningar som anges i 15 kap. 1 § SBL är uppfyllda, måste det som sägs i 15 kap. 4 § första stycket SBL beaktas innan det går att fastställa att skattetillägg kan tas ut på grund av en oriktig uppgift i ett beskattningsärende. Enligt 15 kap. 4 § första stycket SBL tas skattetillägg ut med 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige (i paragrafens andra och tredje stycken finns alternativa procentsatser). För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs det således att det föreligger ett direkt samband mellan

den oriktiga uppgiften och skatteuttaget. Om det oriktiga uppgiftslämnandet inte har någon direkt inverkan på skatteuttaget kan skattetillägg inte tas ut. I avsnitt 1.3.3 ges några exempel på när det inte föreligger någon sådan direkt inverkan.

Skatter som omfattas

Till skillnad från vad som är fallet beträffande 5 kap. 4 § första stycket TL framgår det inte uttryckligen av 15 kap. 4 § första stycket SBL vilka skatter som skattetillägg kan beräknas på. Lagens tillämpningsområde framgår dock av 1 kap. 1–2 b §§ SBL. Av dessa bestämmelser, jämförda med andra bestämmelser i SBL, kan utläsas att följande skatter kan utgöra underlag för beräkning av skattetillägg.

Arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter enligt SAL

Med arbetsgivaravgifter avses, enligt 1 kap. 3 § SBL, även sådan särskild löneskatt och allmän löneavgift som en arbetsgivare är skyldig att betala enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och 1 § lagen (1994:1920) om allmän löneavgift. Av 1 kap. 4 § första stycket 1 SBL framgår att det som sägs i lagen om skatt även ska gälla avgift.

Mervärdesskatt

Mervärdesskatt enligt ML

– undantag

Av 1 kap. 2 a § SBL framgår att SBL inte gäller mervärdesskatt i vissa fall. Vidare finns det i 10 a kap. SBL särskilda bestämmelser om mervärdesskatt för elektroniska tjänster. En skattskyldig som omfattas av bestämmelserna i det kapitlet ska för varje redovisningsperiod lämna en e-handelsdeklaration. Kapitlet innehåller särskilda förfarandebestämmelser vilka kompletteras av ett antal hänvisningar till bestämmelser i andra kapitel i SBL. I 10 a kap. 21 § SBL finns ingen hänvisning till 15 kap. SBL (jfr prop. 2002/03:77 s. 52).

– felaktigt debiterad mervärdesskatt

Belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt, t.ex. i en faktura, utgör inte mervärdesskatt enligt ML. Enligt ML föreligger dock betalningsskyldighet för ett sådant belopp och detta ska också redovisas i en skattedeklaration eller en särskild skattedeklaration. Av 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL framgår att ett sådant belopp likställs med skatt vid tillämpningen av SBL (se avsnitt 1.3.2.2).

Punktskatter

Punktskatter

– undantag

De punktskatter som omfattas av 15 kap. SBL framgår av 1 kap. 1 § SBL. I 1 kap. 2 a och 2 b §§ SBL undantas dock vissa punktskatter från SBL:s tillämpningsområde.

Avdragen skatt

Avdragen skatt

Av 1 kap. 1 § SBL framgår inte att lagen är tillämplig på avdragen skatt. Detta kan dock utläsas av 1 kap. 4 § första stycket 2 SBL där det framgår att det som i lagen sägs om skatt även ska gälla avdragen skatt.

Andra skatter

Andra skatter

– lagar som hänvisar till 15 kap. SBL

I avsnitt 1.1.3 anges ett antal lagar som innehåller en direkt hänvisning till 15 kap. SBL. Genom denna hänvisning omfattas även dessa skatter av 15 kap. SBL.

1.3 Olika typer av uppgiftslämnande

1.3.1 Inledning

I SBL regleras ett stort antal situationer i vilka olika subjekt ska lämna uppgifter till Skatteverket. Det är dock endast vissa typer av uppgiftslämnanden som kan föranleda skattetillägg. Att skattetillägg inte kan tas ut vid allt oriktigt uppgiftslämnande kan ha olika förklaringar. Det kan t.ex. vara så att det inte föreligger ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget. I följande avsnitt redovisas dels uppgiftslämnande som kan föranleda skattetillägg, dels exempel på uppgiftslämnande som inte kan föranleda skattetillägg.

1.3.2 Uppgiftslämnande som kan föranleda skattetillägg

1.3.2.1 Allmänt

Deklarationer
Ansökningar

I följande deklARATIONER och ANSÖKNINGAR redovisas skatter och avgifter som skattetillägg kan tas ut på om en oriktig uppgift har lämnats.

- Skattedeklaration: mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt (10 kap. 17 § SBL).
- Förenklad skattedeklaration: arbetsgivaravgifter och avdragen skatt (10 kap. 17 a § SBL).
- Punktskattedeklaration: punktskatt (10 kap. 17 b § SBL).
- Särskild skattedeklaration: mervärdesskatt och punktskatt när det föreligger händelseskattskyldighet (10 kap. 32 c § SBL).
- Ansökan om återbetalning av punktskatt. Enligt respektive punktskattelag ska ansökan ske enligt ett särskilt ansökningsförfarande.

- Ansökan om återbetalning av mervärdesskatt enligt 10 kap. ML ska enligt 19 kap. ML göras genom ett elektroniskt ansökningsförfarande, på särskild blankett eller i en skattedeclaration eller självdeklaration.

Lagar som hänvisar till 15 kap. SBL

Skatt enligt SINK redovisas, enligt 21 § första stycket 1 SINK, i en skattedeclaration (se dock 17 §), medan skatt enligt A-SINK ska redovisas i särskild ordning (14 § tredje stycket A-SINK).

1.3.2.2 Felaktigt fakturerad mervärdesskatt och felaktigt redovisad avdragen skatt m.m.

Formella fel i faktura

Vid förvärv från någon som är skattskyldig ska avdragsrätten för ingående mervärdesskatt styrkas genom faktura (8 kap. 17 § ML). Av bl.a. 11 kap. 8 § ML framgår att en faktura ska innehålla ett antal olika uppgifter.

Om Skatteverket vid en utredning inhämtat en faktura från den skattskyldige kan det således finnas olika typer av brister i fakturan. På grund av bristerna i fakturan kan Skatteverket göra bedömningen att avdragsrätt inte föreligger för den ingående skatt som hänför sig till fakturan. Fråga uppkommer då om den skattskyldige också lämnat en oriktig uppgift genom att ha yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt, trots att de formella kraven som uppställs i 11 kap. 8 § ML inte varit uppfyllda.

Har avdrag gjorts för ingående mervärdesskatt, trots att fakturan inte upptar någon information om mervärdesskatt, har oriktig uppgift lämnats (jfr 11 kap. 8 § 10 ML). Det samma gäller om det i fakturan anges ”x kr inklusive mervärdesskatt”. Om en säljare inte går att identifiera föreligger också en oriktig uppgift.

Framgår det däremot klart vad som förvärvats och skattesatsen för detta förvärv, t.ex. ”x kr inklusive 25 % mervärdesskatt” torde oriktig uppgift inte föreligga.

Även om en oriktig uppgift föreligger kan den skattskyldige inkomma med en av säljaren nyutställd faktura som uppfyller de uppställda kraven. Avdragsrätt föreligger då i den redovisningsperiod som den nya fakturan mottogs. Detta innebär dels att avdrag vägras i den period som omfattas av den oriktiga uppgiften, dels att avdrag medges i den senare period då den nya fakturan mottogs av köparen. I ett fall som detta föreligger förutsättningar för att ta ut skattetillägg och det är inte fråga om något periodiseringsfel eftersom det vid deklARATIONstillfället inte förelåg någon avdragsrätt i någon

annan redovisningsperiod. Det är dock rimligt att det som huvudregel medges delvis befrielse i dessa fall (se avsnitt 9.4.2.2 vid kantrubriken ”Formella fel”).

I vissa situationer krävs det dock inte en av säljaren nyutställd faktura för att läka en brist i en faktura. Så kan vara fallet om det i en faktura har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning. Detta framgår av RSV:s skrivelse 2004-03-17, dnr 130 256490-04/113 ”Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger då det i fakturan har angetts ett felaktigt namn på köparen eller när inköp gjorts av anställd för arbetsgivarens räkning”. Om sådan rättelse sker föreligger avdragsrätt i den ursprungliga redovisningsperioden och skattetillägg kan då inte tas ut.

Belopp som felaktigt debiterats som mervärdesskatt

Genom lagstiftning, som trädde i kraft den 1 januari 2008, infördes bestämmelser om felaktigt debiterad mervärdesskatt (prop. 2007/08:25). Ett belopp som i en faktura eller annan handling betecknats som mervärdesskatt ska, enligt 1 kap. 1 § tredje stycket ML, betalas även om beloppet inte utgör mervärdesskatt enligt ML. Av 1 kap. 2 e § ML framgår att betalningsskyldigheten åligger den som angett beloppet på fakturan. Vidare finns i 13 kap. 27 och 28 §§ ML bestämmelser om hur och när aktuella belopp ska redovisas samt bestämmelser om att ändring av belopp, med få undantag, förutsätter att en kreditnota utfärdas.

Att SBL gäller vid bestämmande, debitering, redovisning och betalning av belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt framgår av 1 kap. 1 § första stycket 5 SBL. Vidare framgår av 1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL att ett sådant belopp ska likställas med skatt.

– säljaren

Att mervärdesskatt felaktigt debiterats på en faktura kan ha olika förklaringar (se prop. 2007/08:25 s. 91). Som exempel kan nämnas att en skattskyldig felaktigt debiterar mervärdesskatt när en verksamhet överlåtits eller när en lokal hyrts ut utan att ansökan om frivillig skattskyldighet har gjorts. Vidare kan nämnas det fallet att en skattskyldig debiterar mervärdesskatt med fel procentsats.

Om den som utfärdat den felaktiga fakturan inte redovisat beloppet i sin skattedeklaration kan skattetillägg tas ut på grund av oriktig uppgift eftersom det aktuella beloppet likställs med skatt (1 kap. 4 § andra stycket 3 SBL).

– köparen

Eftersom en felaktigt debiterad mervärdesskatt inte utgör någon mervärdesskatt föreligger inte någon avdragsrätt för detta belopp. Om avdrag gjorts och medgetts för ett sådant belopp ska hela beloppet återföras (13 kap. 26 § andra stycket ML). Har avdrag gjorts för ett sådant belopp har oriktig uppgift lämnats även om den som gjort avdraget varit i god tro. Beträffande befrielse hänvisas till avsnitt 9.4.2.2.

**Omvänd skatt-
skyldighet inom
byggsektorn**

Från och med den 1 juli 2007 föreligger omvänd skattskyldighet inom byggsektorn. Det innebär bl.a. att det i vissa fall är förvärvaren av en byggtjänst som är skattskyldig. Den som tillhandahåller tjänsten ska då inte debitera någon mervärdesskatt, och följaktligen inte heller redovisa någon utgående mervärdesskatt i skattedeklarationen. I stället är det förvärvaren som ska redovisa den utgående mervärdesskatten. Förvärvarens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt följer vanliga regler, vilket innebär att det vid s.k. blandad verksamhet kan föreligga en begränsad avdragsrätt.

Om den som tillhandahåller en byggtjänst felaktigt debiterar utgående mervärdesskatt och förvärvaren inte redovisar den utgående skatten har förvärvaren lämnat oriktig uppgift.

Även om den som tillhandahållit en byggtjänst, i enlighet med gällande bestämmelser, inte debiterat utgående mervärdesskatt, kan det tänkas att förvärvaren inte redovisat någon utgående mervärdesskatt i sin skattedeklaration med anledning av förvärvet. Denne har då lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa utgående mervärdesskatt. Om förvärvaren haft avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten får den ingående skatten anses hänförlig till samma fråga som den utgående skatten (se 15 kap. 6 § SBL och avsnitt 6.4.1). Om förvärvaren har full avdragsrätt innebär detta att skattetillägg inte tas ut. Skulle endast en del av den ingående skatten vara avdragsgill för förvärvaren kan dock skattetillägg tas ut på den skatt som inte är avdragsgill.

Det kan vidare vara så att den som tillhandahållit byggtjänsten underlåtit att debitera utgående mervärdesskatt, trots att förutsättningar för omvänd skattskyldighet inte förelegat. I den situationen har denne lämnat en oriktig uppgift och skattetillägg kan därför tas ut. Om förvärvaren deklarerat som om omvänd skattskyldighet förelegat motsvaras den utgående skatten av den ingående. Förvärvaren har då genom att göra avdrag för ingående skatt, trots att förutsättningar inte förelegat för avdragsrätt på grund av formella brister, lämnat en oriktig

uppgift. Eftersom den utgående och ingående skatten anses som samma fråga finns det emellertid inte något underlag att ta ut skattetillägg på (se 15 kap. 6 § SBL och avsnitt 6.4.1).

I situationer med omvänd skattskyldighet kan det bl.a. mot bakgrund av svåra gränsdragningsproblem vad gäller de materiella reglerna i vissa situationer finnas anledning att medge i vart fall delvis befrielse från skattetillägget.

Sista redovisningsperioden

Av 11 kap. 2 § första stycket SBL framgår att beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. En ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får dock Skatteverket, med stöd av 11 kap. 2 § andra stycket SBL, hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Vidare framgår av samma stycke att en ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. I prop. 1996/97:100, s. 579, sägs bl.a. att regeln är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta perioder och att den således ska tillämpas med viss restriktivitet.

Om Skatteverket t.ex. bedömer att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter för flera redovisningsperioder avseende arbetsgivaravgifter kan det bli aktuellt att tillämpa 11 kap. 2 § andra stycket SBL. Att ändringen då hänförs till sista respektive senaste redovisningsperioden utgör, enligt Skatteverkets mening, inte något hinder mot att skattetillägg tas ut på ändringen i samma period.

När frågan om skattetillägg aktualiseras avseende ett belopp som hänförts till den sista respektive senaste redovisningsperioden ska bestämmelsen i 15 kap. 7 § 4 SBL beaktas på så sätt att den skattskyldige inte ska komma i ett sämre läge på grund av att Skatteverket valt att hänföra ändringen till en och samma redovisningsperiod än om skattetillägget fördelats på flera perioder (se avsnitt 2.5).

Avdragen skatt

Möjligheten att ta ut skattetillägg vid felaktig redovisning av skatteavdrag infördes vid SBL:s tillkomst. Som framgår av 10 kap. 17 och 17 a §§ SBL ska den sammanlagda ersättning från vilken utbetalaren är skyldig att göra skatteavdrag och det sammanlagt avdragna beloppet tas upp i en skattedeclaration.

Exempel

En utbetalare som varit skyldig att göra skatteavdrag från en ersättning om 200, men som endast gjort skatteavdrag från en ersättning om 100, har dragit av för lite skatt. Trots att den

avdragna skatten är för låg ska han ändå bara redovisa faktiskt avdragen skatt i deklarationen. Däremot är han skyldig att redovisa hela ersättningen, i detta fall 200, i deklarationen. För att han inte ska anses ha lämnat en oriktig uppgift krävs härutöver att han lämnar sidoupplysning om den för lågt avdragna skatten (se nedan).

**Ej redovisad
avdragen skatt**

Om utbetalaren gjort ett skatteavdrag vid utbetalningen av ersättningen men underlåtit att redovisa skatteavdraget i deklarationen föreligger naturligtvis en oriktig uppgift.

**För lågt underlag
redovisat**

Har utbetalaren gjort ett för lågt skatteavdrag innebär redovisningen av det för låga skatteavdraget i deklarationen i sig ingen oriktig uppgift (se dock nästa stycke). Om däremot ersättningen som avdrag skulle ha gjorts från inte redovisas i sin helhet föreligger det emellertid en oriktig uppgift på den grunden.

**Sidoupplysningar
saknas om för lågt
avdragen skatt**

Det kan vidare tänkas att en utbetalare gör ett för lågt skatteavdrag, men att han i deklarationen dels redovisar faktiskt avdragen skatt, dels den sammanlagda ersättningen som avdrag skulle ha gjorts ifrån. I en sådan situation har utbetalaren visserligen inte lämnat någon felaktig uppgift i de aktuella rutorna i deklarationen. Trots detta föreligger en oriktig uppgift i detta fall. I bl.a. 10 kap. 17 § första stycket 6 SBL sägs nämligen att det i skattedeklarationen ska tas upp de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av bl.a. skatteavdrag (denna bestämmelse kommenteras i avsnitt 1.5.2). För att Skatteverket i ett fall som detta ska kunna fatta ett korrekt beslut krävs att upplysning lämnas om att ersättning utbetalats utan att ett korrekt skatteavdrag har gjorts. Om sådan upplysning saknas innebär denna underlåtenhet att utbetalaren lämnat en oriktig uppgift.

När det är fråga om ”svarta” löner har varken arbetsgivaravgifter eller något underlag för arbetsgivaravgifter redovisats. Den som mottagit sådan lön beskattas och påförs skattetillägg enligt bestämmelserna i TL. Arbetsgivaren påförs skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter. Vidare torde det inte föreligga hinder mot att ta ut skattetillägg på det skatteavdrag som borde ha gjorts av arbetsgivaren.

I avsnitt 9.4.2.3 redogörs för när delvis befrielse från skattetillägg kan bli aktuellt när skatteavdrag gjorts med för lågt belopp.

1.3.3 Uppgiftslämnande som inte kan föranleda skattetillägg

Vissa oriktiga uppgifter som lämnas på SBL-området kan inte föranleda skattetillägg. En vanlig orsak till detta är att den oriktiga uppgiften inte har någon direkt inverkan på skatteuttaget (jfr avsnitt 1.2.6). Även om uppgiften har direkt inverkan på skatteuttaget kan skattetillägg i vissa situationer ändå inte tas ut.

SBL

Som exempel på uppgiftslämnande där en oriktig uppgift inte kan föranleda skattetillägg kan nämnas uppgifter som lämnas i

- anmälan om registrering (3 kap. 2 § SBL),
- skalbolagsdeklaration (10 kap. 8 a–8 c §§ SBL),
- preliminär självdeklaration (10 kap. 1–7 §§ SBL),
- ansökan om F-skatt (4 kap. 7 § SBL),
- periodisk sammanställning (10 kap. 33–36 a §§ SBL) och
- ansökan om återbetalning av mervärdesskatt i en e-handelsdeklaration (10 a kap. 8 och 21 §§ SBL).

Skattebrott

Även om skattetillägg inte kan tas ut i ovannämnda situationer kan ändå ansvar enligt SkBrL komma i fråga. I den lagen finns t.ex. inte något krav på att förfarandet omedelbart ska leda till något skatteundandragande. I vissa fall kan ansvar för skattebrott aktualiseras, medan det i andra situationer kan utkrävas ansvar för skatteredovisningsbrott.

1.4 Allmänt om oriktig uppgift

1.4.1 Inledning

Skattetillägg kan inte tas ut enbart på grund av att den skattskyldige i sin skattedeklaration underlåtit att redovisa t.ex. arbetsgivaravgifter. För att skattetillägg ska kunna tas ut måste felredovisningen dessutom utgöra en sådan oriktig uppgift som avses i 15 kap. 1 § SBL.

SBL, TL och SkBrL

Oriktig uppgift är ett grundläggande rekvisit vid tillämpningen av SBL:s bestämmelser om skattetillägg och efterbeskattning, TL:s bestämmelser om skattetillägg och eftertaxering samt SkBrL:s bestämmelser om skattebrott m.m. Rekvisitet har samma innebörd i nämnda lagar. I äldre lagstiftning förekom i stället, vid efterbeskattning och eftertaxering, rekvisitet oriktigt meddelande. De två begreppen oriktig uppgift och oriktigt

meddelande 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.

Strikt ansvar

För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs inte att den oriktiga uppgiften har lämnats medvetet eller av vårdslöshet. Den skattskyldige har således ett strikt ansvar för den oriktiga uppgiften, vilket t.ex. innebär att en på grund av okunskap lämnad oriktig uppgift kan föranleda skattetillägg. 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.

Klart framgår

I 15 kap. 1 § andra stycket SBL 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 beskattningen 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 meningens 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.

Inget krav på orsakssamband

Av avsnitt 1.2.6 framgår att det måste föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga uppgiften och skatteuttaget för att skattetillägg ska kunna tas ut. Detta samband ska inte förväxlas med det orsakssamband som krävs för att efterbeskattning ska kunna ske med stöd av 21 kap. 11 § SBL. Enligt den bestämmelsen krävs det nämligen att ett beskattningsbeslut blivit felaktigt eller inte fattats *på grund av* den oriktiga uppgiften. Om beslutet i stället blivit felaktigt på grund av att Skatteverket gjort en felaktig rättslig bedömning kan efterbeskattning däremot inte ske.

1.4.2 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?

1.4.2.1 Allmänt

Avvikelse inte tillräckligt för skattetillägg

När Skatteverket funnit att det föreligger förutsättningar för att avvika från den skattskyldiges redovisning i materiellt hänseende uppkommer frågan om det också föreligger en oriktig uppgift. Att det felaktiga uppgiftslämnandet inte kan anses innefatta en oriktig uppgift kan han två förklaringar.

– högre beviskrav

För det första kan det vara så att bevisläget är sådant att det visserligen föreligger förutsättningar för att frångå den skattskyldiges deklara-tionsuppgifter, men att bevisningen inte är tillräckligt stark för att en oriktig uppgift kan anses föreligga. Beviskravet vid oriktig uppgift kommenteras i avsnitt 1.8.

– oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?

För det andra kan det vara så att felaktigheten, även om det föreligger tillräcklig bevisning för att frångå uppgiften, är att anse som ett oriktigt yrkande. En felredovisning kan nämligen antingen utgöra en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande. Om det föreligger ett oriktigt yrkande kan skattetillägg inte komma ifråga.

Lagreglering

En särskild bestämmelse om att skattetillägg inte ska tas ut vid oriktigt yrkande finns i 15 kap. 7 § 2 SBL. Enligt den bestämmelsen ska skattetillägg inte tas ut om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen 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. Bestämmelsen borde lämpligtvis ha tagits in i 15 kap. 1 § andra stycket SBL.

- 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.
- Oriktig värdering** I begreppet oriktigt yrkande ingår även i vissa fall oriktig värdering under förutsättning att någon oriktig uppgift i sak inte lämnats. Oriktig värdering behandlas närmare i avsnitt 2.3.2.
- Gränsdragningskriterier** För att kunna avgöra om det föreligger en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande måste hänsyn tas dels till den skattskyldiges uppgiftsskyldighet, dels till Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet.

1.4.2.2 Den skattskyldiges uppgiftsskyldighet

I 10 kap. 17–17 b §§ SBL finns angivet vad som ska tas upp i en skattedeklaration, en förenklad skattedeklaration och en punktskattedeklaration. Förutom att det i bestämmelserna finns ett antal punkter som rör specifika poster finns det i respektive paragraf en särskild punkt där det sägs att det i deklarationen ska tas upp de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av respektive skatteslag. Även i andra lagar, exempelvis olika punktskattelagar, finns bestämmelser om uppgiftsskyldighet.

Av praxis framgår att den skattskyldiges uppgiftsskyldighet är tämligen långtgående. Det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att Skatteverket kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet. I avsnitt 1.5 redogörs för vad som innefattas i den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.

1.4.2.3 Skatteverkets utredningsskyldighet

- Allmän utredningsskyldighet** Skatteverket har en skyldighet att se till att ärenden blir tillräckligt utredda. Vad gäller inkomsttaxeringen framgår denna skyldighet uttryckligen av 3 kap. 1 § TL. I SBL finns ingen motsvarande bestämmelse införd, men skyldigheten följer av den s.k. officialprincipen, vilken är en princip som gäller allmänt inom förvaltningsområdet. Denna allmänna

utredningsskyldighet uppkommer i alla beskattningsärenden när det framkommer omständigheter som motiverar en utredning. Så kan t.ex. vara fallet om uppgifterna i en deklaration avviker från det normala, men det kan även vara så att uppgifter i annat material som Skatteverket har tillgång till indikerar att uppgifter i en deklaration kan ifrågasättas.

– syftet

Det primära syftet med den allmänna utredningsskyldigheten enligt 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. Motsvarande gäller även på SBL-området. 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.

I Skatteverkets allmänna utredningsskyldighet 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 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 utredningsskyldighet

Att det uppkommit en allmän utredningsskyldighet för Skatteverket saknar betydelse för bedömningen av om en felaktig redovisning utgör en oriktig uppgift. Den avgörande omständigheten är om det också uppkommit en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Är så fallet föreligger inte förutsättningar för att ta ut skattetillägg.

Till ledning för beskattningen den aktuella perioden

Den stora skillnaden mellan den allmänna och den särskilda utredningsskyldigheten är att den sistnämnda endast kan uppkomma på grundval av de uppgifter den skattskyldige lämnat till ledning för sin beskattning t.ex. en viss redovisningsperiod. Den särskilda utredningsskyldigheten kan aktualiseras om den skattskyldiges uppgifter som lämnats till ledning för beskattningen är otydliga eller motstridiga eller om den skattskyldige särskilt har markerat en skatterättslig frågeställning. Om en uppgift i en skattedeklaration framstår som motstridig vid en jämförelse med t.ex. normalt tillgängligt kontrollmaterial uppkommer naturligtvis en allmän utredningsskyldighet. Däremot har någon särskild utredningsskyldighet inte uppkommit.

**Hänvisning till
annat material**

Ett undantag från huvudregeln, att det enbart är uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för sin beskattning 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 i anslutning till att en skattedeklaration lämnas skickar in en skrivelse och däri uttryckligen hänvisar till en skrivelse som lämnats samtidigt med en tidigare periods skattedeklaration. Om det av de två skrivelserna på ett tillräckligt klart sätt framgår att ett specifikt belopp i den senast ingivna skattedeklarationen kan ifrågasättas, kan en särskild utredningsskyldighet uppkomma för Skatteverket. Det bör dock påpekas att hänvisningen måste vara tydlig i så måtto att den får anses uppmana Skatteverket att ta del av uppgifterna och den måste också vara så preciserad att verket kan identifiera den aktuella frågeställningen.

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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 underrättelse 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, dvs. att fullgöra den allmänna utredningsskyldigheten. Att SKM på detta sätt och utifrån dessa uppgifter fullgjorde sin allmänna utredningsskyldighet innebar dock inte, enligt domstolen, att det uppkom någon utredningsskyldighet vad avsåg den oriktiga uppgiften. Detta framgår tydligt av att domstolen särskilt markerar att det inte förelegat något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg ska påföras.

RÅ 2005 not. 75

RÅ 2005 not. 75 är ytterligare ett rättsfall vari de uppgifter som omfattas av Skatteverkets utredningsskyldighet vid bedömningen av om oriktig uppgift har lämnats avgränsas. Målet gällde ett bolag som felaktigt hade underlåtit att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Kammarrätten 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 Högsta förvaltningsdomstolen som i domskälen uttalade att det visserligen av bolagets räkenskapschema framgick att bolaget hade en mervärdesskattefordran 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 domstolen 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.

Gränsdragningsproblem

I det enskilda fallet kan det vara förenat med svårigheter att avgöra om det uppkommit en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Som kommer att framgå nedan är det emellertid inom SBL-området normalt betydligt lättare att göra denna bedömning än vad som är fallet vid inkomsttaxeringen. I avsnitt 1.6 redogörs för vad som krävs för att den särskilda utredningsskyldigheten ska aktualiseras.

Praxis och förarbeten

Inom SBL-området finns endast i mycket begränsad utsträckning någon praxis som ger vägledning vad gäller rekvisitet oriktig uppgift. Vidare är uttalanden i förarbeten som uttryckligen rör denna fråga på SBL-området sällsynta. Vad gäller oriktig uppgift vid inkomsttaxeringen är däremot förhållandet det motsatta, och det kan därför vara lämpligt att söka stöd i praxis och i förarbeten avseende TL vid bedömningen av om den skattskyldige lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 15 kap. 1 § SBL.

1.5 Skattskyldigs uppgiftsskyldighet

1.5.1 Inledning

Som framgår av 15 kap. 1 § SBL är en av förutsättningarna för uttag av skattetillägg att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. Eftersom även utelämnade uppgifter kan innebära att en oriktig uppgift föreligger är det, för att kunna bedöma om oriktig uppgift lämnats eller inte, nödvändigt att klarlägga vilken uppgiftsskyldighet den skattskyldige har och hur omfattande denna skyldighet är.

Syfte

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 fatta korrekta beskattningsbeslut. Mot denna bakgrund har den skattskyldige fått en omfattande uppgiftsskyldighet och skulle den skattskyldige brista i denna uppgiftsskyldighet kan fråga vara om oriktig uppgift.

Redovisning av relevanta omständigheter

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.

Undantag

För vissa uppgifter finns ingen uppgiftsskyldighet trots att uppgifterna krävs för ett riktigt beslutsfattande. Så är fallet med notoriska fakta (se avsnitt 1.5.4.1) och omständigheter som inträffat efter det att deklarationen lämnats (se avsnitt 1.5.4.2).

1.5.2 Uppgifter som den skattskyldige måste lämna

SKD m.m.

I 10 kap. 17–17 b §§ SBL finns angivet vad som ska tas upp i en skattedeklaration, en förenklad skattedeklaration och en punktskattedeklaration. Förutom att det i paragraferna räknas upp ett antal specifika poster finns det i respektive paragraf en särskild punkt där det sägs att det i deklarationen ska tas upp de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av respektive skatt. I prop. 1996/97:100, s. 570, sägs att denna punkt anger den yttre ram inom vilken regeringen eller den

myndighet som regeringen bestämmer kan meddela närmare föreskrifter om vad en skattedeklaration ska ta upp.

Särskild SKD

Vad gäller särskild skattedeklaration, som används av händelseskattskyldiga, ges i 10 kap. 32 c § andra stycket SBL endast ett bemyndigande för regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer att meddela närmare föreskrifter om vilka uppgifter som ska lämnas i en sådan deklaration.

Ansökan om återbetalning

Återbetalning av punktskatter sker efter ett ansökningsförfarande och uppgiftsskyldigheten kommer bl.a. till uttryck i ansökningsblanketter som tagits fram av Skatteverket.

Subjekt som inte är skattskyldiga enligt ML ska, vad gäller återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. ML ansöka om återbetalning genom ett elektroniskt ansökningsförfarande, på särskild blankett eller i en skattedeklaration eller självdeklaration (19 kap. ML).

Sidupplysningar

Den skattskyldige kan inte alltid enbart nöja sig med att lämna de beloppsmässiga uppgifter som direkt framgår av t.ex. deklaraionsblanketten. Den skattskyldige måste även lämna övriga upplysningar som behövs för att Skatteverket ska kunna fatta korrekta beslut. Enligt Skatteverkets mening gäller detta krav vid allt uppgiftslämnande som kan föranleda skattetillägg enligt 15 kap. SBL. Eftersom uppgiftsskyldigheten får anses vara lika långtgående inom SBL-området som vid inkomsttaxeringen åskådliggörs uppgiftsskyldighetens omfattning genom följande uttalande i prop. 2001/02:25, s. 162 f., som avser inkomsttaxering.

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).

I RÅ 2003 ref. 4, som avser inkomsttaxering, har Högsta förvaltningsdomstolen 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.

**”Uppgifts-
splitning”**

Det ovan sagda innebär emellertid inte att en skattskyldig ska anses ha fullgjort sin uppgiftsskyldighet så snart den ingivna deklARATIONEN och därtill hörande handlingar totalt sett innehåller de uppgifter som behövs för att den skattskyldige ska kunna åsättas en riktig beskattning. 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 och eventuellt övriga handlingar 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 inte bara ligga en skyldighet att lämna uppgifterna, utan även ett krav på att uppgifterna lämnas på ett sådant sätt att innebörden och sammanhanget tydligt framgår. Om det saknas ett klart framställt yrkande och uppgifterna dessutom lämnas i irrelevanta sammanhang, är det än mer klart att uppgiftsskyldigheten inte kan anses vara fullgjord. Som framgår av avsnitt 1.6.4.3 kan det då inte heller anses ha uppkommit någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket.

**Kunskap om
skattelagstift-
ningen**

Av Högsta förvaltningsdomstolens 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 RÅ 1989 ref. 44.

Praxis TL

Ett stort antal domar från Högsta förvaltningsdomstolen där frågan om oriktig uppgift har varit föremål för bedömning ger vägledning både vad avser den skattskyldiges uppgiftsskyldighet och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet. I Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (2009), s. 51 f., finns ett antal domar kommenterade som, förutom att de åskådliggör den särskilda utredningsskyldigheten, även visar omfattningen av den skattskyldiges uppgiftsskyldighet.

Praxis SBL

Praxis inom SBL-området är dock begränsad. Av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden kan emellertid den slutsatsen dras att uppgiftsskyldigheten inte har fullgjorts om den skattskyldige inte lämnat så mycket information att Skatteverket kunnat uppmärksamma det skatterättsliga problemet,

och att det i detta hänseende finns en överensstämmelse med det som gäller vid inkomsttaxeringen. RÅ 2004 ref. 112 och RÅ 2004 not. 196 kan nämnas som exempel på domar där domstolen uttalat att den skattskyldige inte lämnat tillräckligt med uppgifter och att Skatteverket därför inte kunnat bedöma den aktuella beskattningsfrågan.

Slutsats

Innebörden av den skattskyldiges skyldighet att lämna sidoupplýsningar är således att alla de uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut enligt den materiella lagstiftningen ska redovisas.

Lagar som hänvisar till 15 kap. SBL

I avsnitt 1.1.3 redogörs för de lagar som innehåller uttryckliga hänvisningar till 15 kap. SBL. Där redovisas också vilka paragrafer som innehåller bestämmelser om uppgiftsskyldighet.

1.5.3 Omständigheter som inte inskränker uppgiftsskyldigheten

Skatteverkets tidigare bedömningar

Skatteverkets bedömning av den skattskyldiges uppgifter vid t.ex. tidigare redovisningsperioder 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 Högsta förvaltningsdomstolen att den skattskyldige var deklarationskyldig 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.

Uppgifter i tidigare deklarationer

Inte heller det faktum att tillräckliga uppgifter kunnat utläsas av tidigare deklarationer har någon betydelse för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. 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 deklarationer.

Intresse-gemenskap

Inte heller det förhållandet att Skatteverket kunnat uppmärksamma en felredovisning vid en jämförelse med innehållet i en deklaration som lämnats av en skattskyldig som ingår i samma intressegemenskap (exempelvis ett bolag inom samma koncern), inverkar på den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Detta gäller även om bolagen är föremål för samgranskning. Detta framgår av RÅ 1987 not. 170 vari Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att tillräckliga uppgifter för att

åsätta en delägare i ett fåmansbolag en riktig taxering fanns i bolagets deklaration, som samgranskades med delägarrens deklaration, men att detta inte utgjorde hinder för att efter-taxera delägaren (jfr även RÅ 1984 Aa 205). I vissa fall kan dock en hänvisning till en specifik deklaration ha betydelse vid bedömningen av om en oriktig uppgift lämnats (se avsnitt 1.4.2.3).

1.5.4 Undantag från uppgiftsskyldigheten

1.5.4.1 Notoriska fakta

Uppgiftsskyldigheten enligt 10 kap. SBL torde inte omfatta s.k. notoriska fakta. Med notoriskt faktum avses omständighet som är allmänt veterlig (jfr 35 kap. 2 § första stycket 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.). Att notoriska fakta inte behöver anges motiveras av att det är onödigt att betunga utredningen med omständigheter som är allmänt veterliga.

Reglerna i RB är inte formellt tillämpliga inom beskattningsförfarandet. Dessa regler ger emellertid uttryck för allmänna rättsgrundsatser som är tillämpliga också inom beskattningsförfarandet. 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 inom hela Skatteverket. Således bör omständigheter som är allmänt kända enbart inom en geografiskt avgränsad del av Sverige inte anses som notoriska fakta. Högsta förvaltningsdomstolen har i två mål angående inkomsttaxering prövat om notoriska fakta förelegat (RÅ 1989 not. 368 och RÅ 1992 not. 3).

1.5.4.2 Omständigheter som inträffat efter deklarationens ingivande

Uppgiftsskyldigheten i 10 kap. SBL 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 beskattningen väsentlig händelse kommer att

inträffa efter ingivandet av deklarationen. T.ex. kan utgången i en pågående process rörande en helt annan fråga komma att få betydelse för en beskattningsfråga den aktuella redovisningsperioden. En sådan situation har prövats i RÅ 1986 ref. 98 och RÅ 1999 not. 73 avseende inkomsttaxering. I dessa två rättsfall var situationen sådan att det vid tidpunkten för deklarationens avlämnande fanns bakomliggande ej avgjorda mål hos domstol och utgången i dessa mål kunde få betydelse för en skattefråga vid den aktuella inkomsttaxeringen.

Ovannämnda situation ska inte sammanblandas med att en skattskyldig i sin deklaration grundar sina uppgifter på ett beslut som är felaktigt på grund av att den skattskyldige i det ärendet har lämnat felaktiga uppgifter.

Exempel

En sådan situation föreligger om en arbetsgivare ansökt om ett justerat förmånsvärde enligt 9 kap. 2 § andra stycket SBL och därvid lämnat felaktiga uppgifter som föranleder Skatteverket att fatta ett beslut om justerat förmånsvärde som inte är korrekt. Som framgår av avsnitt 1.3.3 kan detta felaktiga uppgiftslämnande inte föranleda skattetillägg. Att arbetsgivaren sedan lägger detta beslut till grund för sin redovisning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt i skattedeklarationen inverkar inte på bedömningen av om oriktig uppgift lämnats. Eftersom Skatteverkets beslut grundade sig på felaktiga uppgifter får arbetsgivaren anses ha lämnat oriktiga uppgifter till ledning för beskattningen när arbetsgivaravgifter och avdragen skatt inte redovisats på ett korrekt sätt.

1.6 Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet

1.6.1 Inledning

Allmän respektive särskild utredningsskyldighet

I avsnitt 1.4.2.3 har redogjorts för Skatteverkets allmänna respektive särskilda utredningsskyldighet. Där framgår bl.a. att det endast är den särskilda utredningsskyldigheten som är av intresse vid bedömningen av om det lämnats en oriktig uppgift. I domar från Högsta förvaltningsdomstolen som meddelats under senare tid har detta uttryckts på följande sätt (se bl.a. RÅ 2004 not. 104).

Det förhållandet att andra delägare redovisat fastighetsförsäljning och att skattemyndigheten erhållit underrättelse 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.

Den allmänna utredningsskyldigheten, som har sin grund i officialprincipen, är således ett betydligt vidare begrepp, och gäller allmänt inom förvaltningsrätten. I ovan angivna notismål uppkom det, inte minst på grund av underrättelsen om avyttringen som tillställts Skatteverket, en anledning för Skatteverket att utreda varför avyttringen inte redovisats i den skattskyldiges deklaration. Det hade således uppkommit en allmän utredningsskyldighet för Skatteverket. Däremot hade den särskilda utredningsskyldigheten inte aktualiserats eftersom det i de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för sin taxering inte fanns någon uppgift som gav vid handen att någon avyttring skett. Som en följd därav förelåg en oriktig uppgift, men den skattskyldige påfördes ett lägre skattetillägg på grund av att rättelse kunde ske med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Motsvarande gäller om det inom SBL-området framkommer omständigheter som motiverar en utredning, och dessa omständigheter hämtats från annat material än det som den skattskyldige lämnat till ledning för beskattningen den aktuella redovisningsperioden.

Felet ska framgå med viss tydlighet

Även om det är uppgifterna som den skattskyldige lämnat som motiverar en utredning krävs det dessutom att felet framgår på ett tillräckligt tydligt sätt för att den särskilda utredningsskyldigheten ska aktualiseras. Om en utredning inleds på grund av att ett förhållande i deklarationen framstår som ovanligt behöver det inte innebära att det föreligger en särskild utredningsskyldighet. Däremot torde det i ett sådant fall ha uppkommit en allmän utredningsskyldighet eftersom omständigheter som avviker från det normala ofta kan motivera en utredning.

Förarbeten

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, prop. 1977/78:136, s. 145, och prop. 2002/03:106, s. 116 f. och 233 f. Av nämnda förarbetsuttalanden kan bl.a. 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 beskattningen. 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 beskattningsfrågan föreligger inte en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande.

1.6.2 SBL i förhållande till TL

Inom SBL-området är uppgiftslämnandet inte alls lika omfattande som vid inkomsttaxeringen. I LSK finns nämligen ett stort antal bestämmelser som reglerar vad som ska tas upp i en självdeklaration och några motsvarande bestämmelser finns inte i SBL.

Om det lämnas mycket information i en deklaration är det förstås mer sannolikt att det av materialet kan utläsas t.ex. motstridiga uppgifter jämfört med om informationen är mycket begränsad. Det är därför inte förvånande att den praxis från Högsta förvaltningsdomstolen som berör gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande nästan uteslutande rör inkomsttaxering. Eftersom innebörden av begreppet oriktig uppgift i 15 kap. 1 § SBL är identisk med innebörden av begreppet oriktig uppgift i 5 kap. 1 § TL är det som kan utläsas av domstolens praxis relevant även vid tillämpningen av 15 kap. 1 § SBL.

Ingen ”granskningsperiod”

Förutom att det lämnas färre uppgifter i en skattedeklaration jämfört med en självdeklaration finns det ytterligare en skillnad som kan vara värd att nämnas. Vid inkomsttaxeringen sker en granskning efter det att självdeklaration lämnats. Inom vissa tidsramar fattas sedan grundläggande beslut om årlig taxering. Inom detta förfarande finns det således utrymme för att utreda olika frågeställningar innan beslut fattas. När det gäller skattedeklarationer fattas däremot s.k. automatiska beslut. Har t.ex. en skattedeklaration lämnats i rätt tid och på rätt sätt, anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen (11 kap. 16 § SBL).

Vad gäller innehållet i en skattedeklaration finns det således inte någon möjlighet för Skatteverket att initiera en utredning innan ett beslut anses ha fattats. Likväl måste prövning ske av om det i varje enskilt fall har uppkommit en särskild utredningsskyldighet.

Skattedeklarationen lämnas till ett särskilt mottagningsställe. Om en skattskyldig vill lämna ytterligare information vid full-

görandet av deklarationsskyldigheten, t.ex. en skrivelse med förtydliganden eller ett antal fakturor, ska materialet emellertid skickas till det handläggande skattekontoret. Sådan tilläggsinformation kan därför inkomma till Skatteverket efter det att beslut anses ha fattats. Vid bedömning av om en särskild utredningsskyldighet uppkommit måste naturligtvis sådan information beaktas om den inkommer innan möjligheten till frivillig rättelse upphör.

Exempel

Skattskyldig A:s skattedeklaration inkommer den 11 mars 2011 till ett särskilt mottagningsställe och det anses då ha fattats ett beslut i enlighet med deklARATIONEN. Några dagar senare inkommer till ett skattekontor en skrivelse från A varav framgår att A felaktigt inte redovisat en viss specifik utgående mervärdesskatt och skälen för detta. Trots att skrivelsen har kommit in efter att beslut fattats väcks Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet. Att ett automatiskt beslut har fattats utan hänsyn till uppgifterna i skrivelsen påverkar inte frågan om oriktig uppgift. Det är därför inte fråga om någon oriktig uppgift i deklARATIONEN utan i stället om ett oriktigt yrkande.

1.6.3 Avgränsning av den särskilda utredningsskyldigheten

Det bör nämnas att den särskilda utredningsskyldigheten har sina begränsningar. Uppgiftslämnandet på en skattedeklarationsblankett är mycket summariskt, vilket innebär att ett belopp som skrivits in i en ruta kan innefatta en mycket stor mängd händelser. Det kan tänkas att det på grund av de uppgifter som lämnats till ledning för beskattningen uppkommer en särskild utredningsskyldighet på grund av en misstämning mellan två belopp i skattedeklarationen. Det innebär dock inte att en sådan skyldighet aktualiserats avseende alla de transaktioner som ingår i det belopp som finns redovisat i aktuell ruta. Följande exempel kan illustrera det nu sagda.

Exempel 1

Skatteverket åtgärdar inte ett summeringsfel i skattedeklarationen avseende arbetsgivaravgifter. Vid en senare genomförd revision framkommer att den skattskyldige underlåtit att redovisa underlag för arbetsgivaravgifter och därmed också arbetsgivaravgifter avseende tre anställda. I den särskilda utredningsskyldigheten innefattas endast en skyldighet att utreda summeringsfelet. Däremot föreligger inte någon skyldighet att utreda om den skattskyldige underlåtit att redovisa korrekta arbetsgivaravgifter. I ett fall som detta har således en oriktig uppgift lämnats.

Exempel 2

Skattskyldig A har genom ett automatiskt beslut medgetts avdrag för ingående mervärdesskatt avseende bl.a. faktura B. A har samtidigt som deklARATIONEN lämnats lämnat in en kopia av den fakturan till skattekontoret och av fakturan framgår att avdragsrätt saknas på grund av en formell brist (jfr 11 kap. 8 § ML). Skatteverket uppmärksammar inte det formella felet. Vid en senare genomförd revision framkommer att det är fråga om en skenfaktura, dvs. att någon underliggande transaktion inte ägt rum. I ett fall som detta har den särskilda utredningsskyldigheten endast omfattat den formella bristen. Däremot har någon särskild utredningsskyldighet inte uppkommit vad avser det faktum att fakturan visat sig ha saknat verklighetsunderlag. Skattetillägg kan därför påföras på grund av oriktig uppgift.

Exempel 3

Av de uppgifter som skattskyldig B lämnat till ledning för beskattningen framgår, på grund av att två lämnade sifferuppgifter inte är möjliga att förena, att en felredovisning föreligger. Skatteverket får efter en utsänd förfrågan en förklaring från den skattskyldige och fattar därefter ett omprövningsbeslut i vilket felet rättas. Vid en revision framkommer att B inte redovisat underlag för arbetsgivaravgifter och inte heller arbetsgivaravgifter avseende en viss lön. Beloppen skulle ha redovisats i två av de rutor vilkas belopp rättats vid den tidigare omprövningen. I ett fall som detta har den särskilda utredningsskyldigheten fullgjorts genom den förfrågan som skickades till B. Om det sedan framkommer att även en annan felredovisning föreligger en oriktig uppgift beträffande denna.

**Handledning
Särskilda avgifter
enligt taxerings-
lagen**

Som nämnts ovan har den rättspraxis som avser inkomsttaxering även relevans inom SBL-området. I denna handledning kommenteras dock denna praxis endast i den omfattning som erfordras för att i största möjliga mån klargöra de gränsdragningsfrågor som kan uppkomma inom SBL-området. En mer omfattande redogörelse för rättspraxis som rör oriktig uppgift vid inkomsttaxeringen finns i Handledning särskilda avgifter enligt taxeringslagen (2009), avsnitt 1.6.

1.6.4 Olika typer av brister i uppgiftslämnandet

1.6.4.1 Allmänt

**Helt utelämnade
uppgifter**

För att oriktig uppgift över huvud taget ska anses lämnad krävs det att den skattskyldige inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Det kan vara fråga om att en viss del av den till mervärdesskatt skattepliktiga omsättningen inte redovisats i en skattedeklaration, dvs. om en helt utelämnad uppgift. I sådana fall är det

självklart att oriktig uppgift lämnats såvida den skattskyldige inte har lämnat någon information om den utelämnade omsättningen.

**Felaktigheten
framgår klart av
lämnade uppgifter**

Ibland kan det dock vara så att en oriktig uppgift inte anses ha lämnats trots att den skattskyldige inte fullgjort sin uppgiftsskyldighet. Om den skattskyldiges uppgifter innehåller otydligheter av olika slag, kan nämligen Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet aktualiseras. Framgår det t.ex. av fakturor som lämnats till skattekontoret i anslutning till att en deklARATION lämnats att avdragsrätt inte föreligger för redovisad ingående mervärdesskatt har således inte någon oriktig uppgift lämnats. Det samma gäller om t.ex. två belopp i en skattedeclaration inte är möjliga att förena. Några egentliga problem vid bedömningen av om oriktig uppgift lämnats uppkommer vanligtvis inte i dessa situationer.

**Mellanfall
– felaktigheten
framgår inte klart
av den skattskyldiges
uppgifter**

De situationer som ibland kan föranleda bedömnings-svårigheter är sådana då det av deklara-tionsblanketten och eventuellt material som skickats till skattekontoret (exempelvis fakturor eller en skriftlig redogörelse) framkommer omständigheter som motiverar att en utredning initieras, eftersom lämnade uppgifter med viss styrka talar för att en felredovisning föreligger. Som nämnts ovan aktualiseras dock inte Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet enbart därför att det av någon orsak finns anledning att utreda ett ärende.

De tre situationerna kommenteras närmare i följande avsnitt.

1.6.4.2 Inga uppgifter alls som indikerar en felredovisning

Inledning

När den skattskyldige i något avseende helt brustit i sin uppgiftsskyldighet kan som regel Skatteverket inte genom att granska deklara-tionen misstänka att det föreligger en felredovisning. Om det efter en utredning visar sig att en skattskyldig i skattedeclarationen redovisat utgående mervärdesskatt med t.ex. ett belopp som är 100 000 kr för lågt, föreligger naturligtvis en oriktig uppgift. Eftersom det på grundval av de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för beskattningen inte finns någon som helst information om att den utgående mervärdesskatten var för lågt redovisad kan det heller inte uppkomma någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. Det har ju över huvud taget inte funnits skäl att utgå från annat än att det belopp som redovisats varit korrekt. Som ett annat exempel kan nämnas att en arbetsgivare anlitat ”svart” arbetskraft och att arbetsgivaravgifter inte redovisats avseende lön till den ”svarta” arbetskraften.

I de mål som Högsta förvaltningsdomstolen avgjort inom SBL-området vad avser oriktig uppgift har det så gott som alltid saknats upplysningar som indikerat att en felredovisning skett. Gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande är i dessa fall okomplicerad. Som exempel kan nämnas följande avgöranden.

RÅ 2003 ref. 89

I RÅ 2003 ref. 89 hade ett bolag betalat ersättningar till bärplockare som genom bolagets försorg fått arbetstillstånd i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen fann att de utbetalade beloppen utgjorde ersättning för arbete och att arbetsgivaravgifter därför skulle beräknas på ersättningen. I bolagets skattedeklaration saknades uppgift om den ersättning som betalats till bärplockarna. Domstolen uttalade följande vad avser oriktig uppgift.

Genom att inte ta med ersättningarna i underlagen har bolaget – som länsrätten funnit – lämnat sådana oriktiga uppgifter som enligt 15 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen utgör grund för att ta ut skattetillägg.

RÅ 2004 ref. 100

Högsta förvaltningsdomstolen fann i RÅ 2004 ref. 100, som gällde efterbeskattning, att omsättning av s.k. market maker-tjänster var skattepliktig till mervärdesskatt. I skattedeklarationen hade bolaget inte redovisat och inte heller i övrigt omnämnt den aktuella omsättningen. När det gäller frågan om oriktigt uppgift förelåg anförde domstolen följande.

Genom att inte på något sätt redovisa mervärdesskatten i skattedeklarationerna har bolaget lämnat oriktig uppgift. Grund för efterbeskattning föreligger därför.

Exempel på andra domar från Högsta förvaltningsdomstolen där det helt saknats upplysningar om felaktigheten är RÅ 2001 ref. 44 och RÅ 2003 ref. 73.

1.6.4.3 Felredovisningen framgår av lämnade uppgifter

När det av deklarationen eller av lämnade sidoupplysningar framgår att en uppgift är fel föreligger ingen oriktig uppgift eftersom det i sådana fall uppkommer en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket.

”Uppgifts-splitning”

Det kan dock vara så att sidoupplysningarna är så omfattande och svårtillgängliga att felredovisningen i deklarationen framkommer först efter ett mycket omfattande utredningsarbete och att felredovisningen därför är så dold att en oriktig uppgift får anses ha lämnats. Det kan nämligen inte anses ingå i en normalt noggrann granskning att Skatteverket måste ”lägga

pussel” för att utröna om det finns ett samband mellan olika uppgifter som den skattskyldige redovisat utan att samtidigt markera att de olika uppgifterna ska ses i ett sammanhang (s.k. uppgiftssplitning). Denna fråga berörs också i avsnitt 1.5.2 vid kantrubriken ”Uppgiftssplitning”.

Motstridiga uppgifter

Att det föreligger en felredovisning kan framkomma på olika sätt. I vissa fall kan det vara så att det i deklARATIONEN eller i andra lämnade uppgifter finns två sifferuppgifter som inte är möjliga att förena. I andra fall kan det vara så att det i t.ex. en bifogad skrivelse finns uppgifter som är tillräckliga för att en riktig bedömning ska kunna göras av ett i skattedeKLARATIONEN yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt.

Möjligt att göra en rättslig bedömning

Orimlig uppgift

Av 15 kap. 1 § andra stycket SBL framgår uttryckligen att en uppgift inte ska anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beskattningen. Av prop. 2002/03:106 s. 233 och 246 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 också att det finns fall där den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är vare sig riktiga eller tillräckliga för att ett korrekt beslut ska kunna fattas men så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsskyldighet för Skatteverket. Vidare framgår att det i vissa fall i praxis har rått tveksamhet om huruvida den skattskyldige i sådana fall ska anses ha lämnat en oriktig uppgift eller inte. I propositionen nämns som exempel rättsfallet RÅ 2002 ref. 20.

Ingen HFD-dom på SBL-området

Inom SBL-området föreligger inget avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen där en särskild utredningsskyldighet uppkommit på grund av att lämnade uppgifter inte varit möjliga att förena eller att det av lämnade uppgifter varit möjligt att göra en korrekt bedömning av en deklARATIONSUPPGIFT. Inom inkomsttaxeringen finns dock ett antal domar som är av intresse.

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 räkenskaps-schemats 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 driftbidrag, som bolaget erhållit tidigare år och som bolaget taxerats för. Enligt bolagets uppfattning utgjorde dessa driftbidrag inte skattepliktiga inkomster varför bolaget vid aktuellt års taxering

gjorde avdrag för dessa. Högsta förvaltningsdomstolen 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 klagörande besked om det yrkade avdraget, kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga. Bolagets talan skall därför bifallas.

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. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den skattskyldige inte hade lämnat oriktigt meddelande eftersom den korrekta uppgiften funnits tillgänglig på väl synlig plats i deklARATIONEN.

Motstridiga uppgifter i SKD

Även inom SBL-området kan det naturligtvis finnas motstridigheter i inlämnat material. Det kan t.ex. vara så att en skattskyldig skickat en skrivelse till skattekontoret av vilken det framgår att i skattedeklARATIONEN redovisad ingående mervärdesskatt inte är avdragsgill. I ML uppställs ett antal formella krav för att avdrag för ingående mervärdesskatt ska kunna medges (11 kap. 8 § ML). Om det av en faktura som skickats till skattekontoret framgår att avdrag inte kan medges på grund av en formell brist aktualiseras den särskilda utredningsskyldigheten för Skatteverket. I en skattedeklARATION kan det också finnas två eller flera belopp som inte är möjliga att förena. Se även nedan vid kantrubriken ”Utgående mervärdesskatt överensstämmer inte med omsättningen”.

1.6.4.4 DeklARATIONEN avviker från vad som är normalt för skattskyldiga i motsvarande situation

I vissa fall kan det vara så att uppgifterna i deklARATIONEN vid en första anblick framstår som motstridiga, men att det visar sig att de lämnade uppgifterna skulle kunna vara korrekta under vissa förutsättningar. Om det finns uppgifter i en deklARATION som framstår som motstridiga, men deklARATIONEN ändå kan vara riktig under en mycket begränsad och osannolik förutsättning, uppkommer frågan om den särskilda utredningsskyldigheten

ändå kan ha uppkommit. Finns det med andra ord någon gräns för hur osannolika de tänkta situationerna kan vara?

**HFD-domar på
TL-området**

Inom SBL-området har denna frågeställning inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. På inkomsttaxeringsområdet finns det däremot ett antal domar i vilka omständigheterna varit sådana att det funnits utrymme för att påstå att de lämnade uppgifterna kunde ha varit riktiga (t.ex. RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2004 ref. 11, RÅ 2004 ref. 75, RÅ 2004 ref. 106; se även Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (2009), avsnitt 1.6.8). Rättsfallen 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. Vidare har det i dessa mål inte förelegat några sidoupplýsningar, t.ex. att skattskyldiga särskilt markerat en skatterättslig frågeställning eller att uppgifterna varit otydliga (se avsnitt 1.6.4.5).

Två av rättsfallen, RÅ 2003 ref. 4 och RÅ 2004 ref. 106, berörs närmare nedan.

RÅ 2003 ref. 4

I RÅ 2003 ref. 4 hade den skattskyldige felaktigt inte återfört nedskrivning av anläggningstillgångar under skattemässiga justeringar. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att det enbart i ett fåtal, sällan förekommande situationer, föreligger avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för nedskrivning av anläggningstillgångar. Domstolen redovisade därvid tre situationer där avdragsrätt kunnat föreligga men fann att dessa i stort sett kunde uteslutas vid en genomgång av deklARATIONSMATERIALET och att det därför fick anses ha uppkommit en utredningsskyldighet för SKM. Trots att det ”kunde ha varit rätt” fann alltså domstolen att den ovannämnda gränsen var nådd i detta fall.

Även om Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 2003 ref. 4 fann att en särskild utredningsskyldighet uppkommit framgår det av ett antal därefter meddelade domar att den särskilda utredningsskyldigheten endast undantagsvis aktualiseras när en redovisning avviker från det normala.

RÅ 2004 ref. 106

I RÅ 2004 ref. 106 hade ett bolag yrkat avdrag för realisationsförluster vid avyttring av tre fastigheter som 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 värde-

minskningsavdrag har gjorts tidigare år, alltid omkostnadsbeloppet reduceras med tidigare gjorda värdeminskningss-avdrag. Bolaget hade underlåtit att minska omkostnadsbeloppet med vid tidigare års taxeringar medgivna värdeminskningss-avdrag. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att redovisningen i deklARATIONEN avvek från det normala eftersom huvudregeln är att skattemässiga värdeminskningss-avdrag yrkas vid taxeringen. Det normala hade således varit att bolaget reducerat omkostnadsbeloppet med tidigare medgivna värdeminskningss-avdrag. Domstolen 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.

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. Om redovisningen kan vara korrekt under vissa förutsättningar krävs det dessutom att dessa förutsättningar i det närmaste ska kunna uteslutas på grundval av den skattskyldiges deklARATIONSUPPGIFTER.

Inga HFD-domar på SBL-området

Som redan nämnts har frågan om det finns någon gräns för hur osannolika de tänkta situationerna kan vara inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen på SBL-området. Det kan dock mycket väl uppkomma situationer där redovisningen i en skattedeklARATION kan framstå som anmärkningsvärd samtidigt som de lämnade uppgifterna skulle kunna vara korrekta under vissa förutsättningar. Eftersom uppgiftslämnandet i en skattedeklARATION är ytterst summariskt torde det dock endast undantagsvis förekomma att en i och för sig sällsynt förekommande möjlig förklaring skulle kunna uteslutas av övriga uppgifter i deklARATIONEN och eventuella sidoupplYSNINGAR.

Utgående mervärdesskatt överensstämmer inte med omsättningen

Det förekommer ibland att den redovisade utgående mervärdesskatten understiger 25, 12 respektive 6 % av det i skattedeklARATIONEN redovisade beskattningsunderlaget. Även om detta kan sägas avvika från det normala finns det ett antal situationer då redovisningen kan vara korrekt.

Enligt Skatteverket väcks normalt inte den särskilda utredningsskyldigheten i en sådan situation. Se Skatteverkets ställningstagande "Fråga om det föreligger en utredningsskyldighet

för Skatteverket, som har betydelse för uttag av skattetillägg, när redovisad utgående mervärdesskatt i en skattedeklaration understiger 25, 12, respektive 6 % av den i deklarationen redovisade skattepliktiga omsättningen i Sverige”, dnr 131 620856-05/111. I skrivelsen sägs bl.a. följande.

En sådan redovisning kan ha sin grund i en felredovisning av omsättningen eller den utgående mervärdesskatten eller bådadera. Det föreligger emellertid situationer då en sådan redovisning kan vara riktig. Som ett exempel kan nämnas redovisning av kundförluster. Vid redovisning av kundförluster ska nämligen beskattningsunderlaget minskas, dvs. den utgående skatten ska reduceras, men några regler av innebörd att omsättningen ska reduceras finns inte. När den utgående skatten ska redovisas efter 25 % finns ytterligare exempel på situationer i vilka en misstämning mellan den utgående mervärdesskatten och den skattepliktiga omsättningen inom Sverige kan vara korrekt. Som exempel kan nämnas redovisning av trav- och galoppverksamhet, bilbärningsverksamhet och s.k. frivillig skattskyldighet vid omsättning av investeringsguld om omvänd skattskyldighet tillämpas. Eftersom redovisningen kan vara korrekt uppkommer det enligt verkets mening inte någon utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift lämnats, under förutsättning att det inte finns en uppgift i deklarationen som visar att redovisningen är felaktig.

Avdragen skatt

Det kan ibland förekomma att underlaget för skatteavdrag i ruta 81 i en skattedeklaration framstår som onormalt högt i förhållande till den avdragna skatt som redovisats i ruta 82. En möjlig förklaring till den differensen kan dock vara att det föreligger jämningsbeslut som påverkar avdragsbeloppet. Om det inte finns någon sidoupplösning som i det närmaste utesluter att så är fallet uppkommer inte någon särskild utredningsskyldighet för Skatteverket i en sådan situation.

- avdragen skatt saknas

Har en arbetsgivare enbart redovisat arbetsgivaravgifter men inte avdragen skatt, skulle redovisningen kunna vara riktig. Så är exempelvis fallet om samtliga anställda omfattas av något undantag för skatteavdrag. Eftersom Skatteverket normalt inte känner till om de anställda är undantagna från skatteavdrag kan Skatteverket inte utesluta att så är fallet och någon särskild utredningsskyldighet uppkommer därför normalt inte. En särskild utredningsskyldighet väcks endast när det är fråga om arbetsgivare med många anställda såsom kommuner, större bolag m.fl. eftersom sannolikheten i dessa fall för att samtliga

anställda skulle vara undantagna skatteavdrag får anses vara så liten att den kan bortses ifrån.

För övriga arbetsgivare får bedömningen göras utifrån hur stor sannolikheten är för att respektive arbetsgivare ska redovisa något skatteavdrag. Ju högre underlag för arbetsgivaravgifter desto större får sannolikheten anses vara för att det finns arbetstagare som omfattas av skyldigheten att göra skatteavdrag. Även om oriktig uppgift får anses lämnad kan det, särskilt när den särskilda utredningsskyldigheten tangeras, vara befogat att medge delvis befrielse från skattetillägget (se avsnitt 9.4.2.3 vid kantrubriken "Avdragen skatt saknas").

Beräkningsruta

Det finns på skattedeklarationen en ruta där den skattskyldige kan beräkna sin betalning. Att uppgifterna i beräkningsrutan är frivilliga och att de inte är föremål för någon registrering utesluter i och för sig inte att de kan generera en särskild utredningsskyldighet. Eftersom beräkningsrutan kan innehålla även andra uppgifter än sådana som ska redovisas i den aktuella skattedeklarationen torde dock en särskild utredningsskyldighet inte uppkomma på grund av att en uppgift i beräkningsrutan är svår att förena med övriga uppgifter i skattedeklarationen.

1.6.4.5 Sidoupplysningar som indikerar att en felredovisning kan föreligga

I föregående avsnitt har det konstaterats att det endast undantagsvis uppkommer en särskild utredningsskyldighet när uppgifter i en deklamation, även om de avviker från vad som kan anses normalt, kan vara korrekta. Bedömningen kan dock bli en annan om den skattskyldige lämnat sidoupplysningar där en skatterättslig frågeställning lyfts fram eller där det framkommer att den skattskyldige i något avseende kan ha missförstått rättsläget.

Högre krav på Skatteverket

Inom inkomsttaxeringsområdet finns ett stort antal domar från Högsta förvaltningsdomstolen där frågan om oriktig uppgift prövats när skattskyldiga lämnat olika typer av sidoupplysningar (se Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (2009), avsnitt 1.6.5). Av dessa får anses framgå att sidoupplysningar som med viss styrka indikerar att en felredovisning kan föreligga ökar kraven på Skatteverkets utredningsskyldighet, såväl den allmänna som den som har betydelse för om skattetillägg kan tas ut.

RÅ 2001 not. 98

Inom SBL-området finns ett mål som är av intresse i detta sammanhang. I RÅ 2001 not. 98 torde Högsta förvaltningsdomstolen, även om domstolen också vägde in bevisläget i sin bedömning av om oriktig uppgift förelegat, ha ansett att sidoupplysningar som lämnats av den skattskyldige aktualiserat den särskilda utredningsskyldigheten för Skatteverket.

Det skattskyldiga bolaget hade förvärvat en restaurangrörelse och samma dag överlåtit den till en annan restauratör. Det bör i detta sammanhang nämnas att det förelåg vissa speciella omständigheter vad gäller den hyresrätt som ingick i affären. Länsrätten och kammarrätten ansåg att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt avseende inventarier och varulager inte förelåg för bolaget eftersom det var fråga om överlåtelse av verksamhet. Underinstanserna efterbeskattade bolaget och skattetillägg påfördes. Även Högsta förvaltningsdomstolen gjorde bedömningen att det var fråga om överlåtelse av verksamhet och att avdragsrätt inte förelåg. Domstolen uttalade därefter följande.

För att efterbeskattning skall kunna ske krävs att skattemyndigheten dessutom kan visa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Med oriktig uppgift avses här inte enbart felaktiga sakuppgifter utan också förtigande av i sammanhanget väsentliga förhållanden. – Av handlingarna i målet framgår att bolaget till sin mervärdesskattedeclaration hade fogat en kopia av avtalet om köp av restaurangens inventarier m.m. och att det av detta avtal framgår att ett villkor för köpet var att fastighetsägaren accepterade bolaget som ny hyresgäst. Det bör redan på grund härav ha stått klart för skattemyndigheten att förvärvet av restaurangutrustningen m.m. inte kunde ses isolerat utan att det utgjorde en del av ett större sammanhang.

Domstolen anförde vidare följande angående bevisläget.

Av handlingarna framgår vidare att bolaget förutom nämnda avtal har gett in också andra handlingar till skattemyndigheten till styrkande av sina yrkanden. Av ett meddelande den 17 maj 1999 framgår att Skattemyndigheten i Göteborg vid efterforskningar kunnat återfinna ett antal avtal, men inte deklARATIONEN avseende redovisningsperioden juni–augusti 1991. I meddelandet uppges vidare att mervärdesskatteenheten upphörde i mitten av november 1991 och att det därför har varit svårt att hitta handlingar som inte avslutats på enheten samt att arkiven flyttats tre gånger. Vid nu angivna förhållanden kan det inte anses klarlagt att bolaget i nu aktuellt hänseende lämnat någon oriktig uppgift. Det saknas således i denna del förutsättningar för efterbeskattning och påförande av skattetillägg.

Även om bevisläget i detta mål var mycket besvärande för det allmänna framstår det som troligt att Högsta förvaltningsdomstolen hade gjort samma bedömning oaktat bevisläget. Innehållet i det avtal som bolaget skickat in vid deklARATIONstillfället gav nämligen vid handen att avdragsrätten var villkorad av att bolaget godtogs som ny hyresgäst.

Falsk uppgift

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 15 kap. 1 § SBL. 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.

1.6.5 Oklart uttalande angående betydelsen av svar på förfrågan

Högsta förvaltningsdomstolen synes i ett antal mål, där domstolen funnit att en särskild utredningsskyldighet uppkommit för Skatteverket, ha lagt vikt vid att den skattskyldige, efter förfrågan, lämnat klargörande besked. I t.ex. RÅ 2003 ref. 4 uttalar domstolen, efter att ha konstaterat att det framstått som närmast uteslutet att yrkandet skulle ha godtagits av SKM utan närmare utredning, följande.

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.

Ingen självständig betydelse

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 bedömningen av frågan om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklARATIONEN. Enligt Skatteverkets uppfattning synes Högsta förvaltningsdomstolens 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 uppgifterna i deklARATIONEN. Denna uppfattning stöds också av andra mål som domstolen avgjort, men där förhållandena varit sådana att någon särskild utredningsskyldighet inte uppkommit. I RÅ 2004 ref. 11, som i likhet med RÅ 2003 ref. 4 avsåg nedskrivning av anläggningstillgångar, har den skattskyldige, efter förfrågan från SKM, lämnat klargörande besked

angående det aktuella beloppet. Det klargörande beskedet har dock 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.

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, nämligen i svaret på förfrågan.

1.7 Oriktig uppgift i mål om beskattning

Endast mål om beskattning

Som framgår av 15 kap. 1 § första stycket SBL kan skattetillägg tas ut om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak. Med mål om beskattning avses t.ex. inte mål om särskild avgift. 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. Det föreligger i detta hänseende, enligt Skatteverkets mening, en skillnad i förhållande till vad som gäller 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 (se avsnitt 10.2.4.2). Skillnaden förklaras i SOU 2001:25, s. 360, med den grundläggande 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 beskattning är det inte nödvändigt att uppgiften lämnats först i domstol. Har en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift i sin skattedeclaration och sedan vidhåller den oriktiga uppgiften i ett överklagande och Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen inte följer uppgiften så anses oriktig uppgift ha lämnats också i mål om beskattning när ärendet överlämnats till länsrätten. Har den oriktiga uppgiften i skattedeclarationen upptäckts av Skatteverket och skattetillägg påförts kan inte ytterligare skattetillägg påföras på grund av den oriktiga uppgift som lämnats i målet om beskattning.

**Överklagande
återkallas**

Om den skattskyldige i ett överklagande till länsrätten har lämnat en oriktig uppgift 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 beskattning. I stället anses den oriktiga uppgiften lämnad i omprövningsärende och skattetillägg kan då tas ut på den grunden.

I avsnitt 10 redogörs för i vilka situationer skattetillägg kan tas ut när oriktig uppgift lämnas i mål om beskattning, 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 efterbeskattning.

1.8 Bevisning

1.8.1 Inledning

**Ordinärt
förfarande**

När 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 vid inkomsttaxeringen av innebörd att det allmänna bär risken i fråga om fakta som är relevanta för intäktssidan 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. Motsvarande principer får anses gälla på SBL-området.

Skattetillägg

Vid påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift gäller ett högre beviskrav jämfört med beviskravet som gäller för att fatta ett beskattningsbeslut till den skattskyldiges nackdel under ordinarie omprövningsstid. Beviskravet för skattetillägg på grund av oriktig uppgift regleras i 15 kap. 1 §

andra stycket SBL. 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 beskattningen som han har varit skyldig att lämna. Något särskilt beviskrav när det gäller förutsättningar för skattetillägg vid skönsbeskattning finns däremot inte angivet i 15 kap. SBL. Är förutsättningar för skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § andra och tredje styckena SBL uppfyllda ska skattetillägg tas ut (15 kap. 2 § SBL), såvida det inte är aktuellt att medge hel befrielse. I avsnitt 4 behandlas bevisfrågor vid skönsbeskattning.

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 och RÅ 2001 not. 98). Skatteverket bär alltså ansvaret (subjektiva bevisbördan) 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 beskattningsbeslut till den skattskyldiges nackdel i ordinärt förfarande (se t.ex. RÅ 2002 ref. 31). Vad som utgör tillräcklig bevisning brukar benämnas den objektiva bevisbördan. För att tydliggöra de olika krav på bevisning som uppställs används olika begrepp. Sålunda sägs ofta i det ordinarie beskattningsförfarandet att förekomsten av en omständighet ska vara ”sannolik” (se t.ex. RÅ 1983 Aa 39). Detta innebär t.ex. att en skattskyldig kan bli påförd mervärdesskatt om Skatteverket kan göra sannolikt att han haft oredovisad mervärdesskattepliktig omsättning.

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 efterbeskattning/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 15 kap. 1 § SBL (och 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 t.ex. ett vägrat avdrag för ingående mervärdesskatt på grund av att den skattskyldige inte lyckas göra sannolikt att det varit fråga om en till mervärdesskatt skattepliktig omsättning inte i sig innebär att skattetillägg kan påföras. I avsnitt 1.6.4.5 har ett rättsfall angående efterbeskattning vid mervärdesbeskattningen kommenterats. Högsta förvaltningsdomstolen klargör bl.a., efter att ha funnit att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt inte förelåg, att det därutöver krävs att Skatteverket ska visa att det föreligger en oriktig uppgift (RÅ 2001 not. 98). Beviskravet klargörs också på ett tydligt sätt i RÅ 1984 1:45 (angående arbetsgivaravgifter).

RÅ 2001 not. 98

Den skattskyldige svarar inte på en förfrågan

Endast det faktum att en skattskyldige inte svarar på en förfrågan innebär inte, trots att avdrag för ingående mervärdesskatt därför kan vägras, att skattetillägg kan tas ut. Utevaron av ett svar utgör således i sig inte tillräcklig bevisning för att oriktig uppgift ska anses föreligga. I det enskilda fallet kan det

dock finnas andra omständigheter, exempelvis uppgifter i en faktura som tidigare lämnats in eller uppgifter som inhämtats från tredje man, som innebär att Skatteverket sammantaget gör bedömningen att det framstår som mycket sannolikt att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift.

1.8.3 Dispositionsrätt som grund för oriktig uppgift

En förmån som tillhandahålls av en arbetsgivare utgör normalt underlag för arbetsgivaravgifter. När en förmån ska bedömas i ett beskattningsärende kan det behöva prövas dels om det överhuvudtaget förelegat en förmån, dels hur förmånen ska värderas.

Ofta intresse- gemenskap

Beskattning av förmån som grundar sig på en dispositionsrätt torde i de flesta fall aktualiseras när det föreligger en intresse-
gemenskap mellan den som tillhandahåller förmånen och den som erhåller förmånen. Som exempel kan nämnas att ett fåmansföretag äger en fritidsfastighet, segelbåt eller personbil som ägaren till företaget har möjlighet att nyttja.

En skatteutredning avseende t.ex. en företagsledares nyttjande av en segelbåt som ägs av hans fåmansföretag avser normalt båda subjekten, vilket innebär att bevisningen i ärendet ligger till grund för taxering respektive beskattning hos dem båda.

Dispositionsrätt eller faktiskt nyttjande

Fråga uppkommer inledningsvis om dispositionsrätten som sådan kan ligga till grund för förmånsbeskattning eller om värdet av förmånen ska beräknas på grundval av det faktiska nyttjandet. Om dispositionsrätten kan ligga till grund för beskattning måste därefter prövas om dispositionsrätten som sådan kan konstituera en oriktig uppgift. Slutligen ska naturligtvis en bedömning ske av vem som har bevisbördan och vilken bevisning som erfordras i det enskilda fallet för att oriktig uppgift ska anses föreligga.

Bilförmån

Värdet av en bilförmån 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 hos mottagaren och det ska då inte heller redovisas några arbetsgivaravgifter i denna del.

I RÅ 2001 ref. 22 I och II prövade Högsta förvaltningsdomstolen vad som gäller inom det ordinära förfarandet. Enligt domstolen 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 således en omkastning av bevisbördan.

I RÅ 2002 ref. 31, som också avsåg bilförmån, prövades vad som krävs i bevishänseende när ett ärende gäller oriktig uppgift. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att den bevislättnad som presumtionen 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 att det visats 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 dispositionsrätt förelegat, utan också att privatkörning förekommit i sådan omfattning som krävs för att det ska vara fråga om en skattepliktig förmån.

Slutsats

För att skattetillägg ska kunna tas ut på grund av att arbetsgivaravgifter avseende en bilförmån inte redovisats i skattedeklarationen krävs det således att Skatteverket kan göra mycket sannolikt att det dels förelegat en dispositionsrätt, dels förekommit privatkörning i mer än ringa omfattning.

**Bostadsförmån
– fritidshus**

Frågan om en dispositionsrätt kan ligga till grund för eftertaxering av bostadsförmån har prövats i RÅ 2002 ref. 53. Även om skattetillägg inte var föremål för prövning i målet var dock domstolen tvungen att pröva om det förelåg en oriktig uppgift eftersom målet gällde eftertaxering.

En delägare som var verksam i sitt fåmansföretag hade helt utan inskränkning 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 Högsta förvaltningsdomstolens 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 karakteriseras 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 domstolen, beräknas på grundval av denna dispositionsrätt. Om den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende, t.ex. genom att bostaden under en viss tid varit uthyrd, bör enligt domstolen förmånsvärdet sättas ned med hänsyn till omfattningen av denna inskränkning. Eftersom det inte förelegat någon inskränkning i dispositionsrätten eftertaxerades den skattskyldige på grund av oriktig uppgift.

Slutsats

Av RÅ 2002 ref. 53 framgår således att redan dispositionsrätten som sådan kan utgöra grund för skattetillägg. Så kan t.ex. vara fallet om en i ett fåmansföretag verksam delägare kunnat disponera en fjällstuga som ägs av företaget, och företaget inte redovisat arbetsgivaravgifter avseende förmånen. I linje med vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalat i RÅ 2002 ref. 31 torde det krävas att Skatteverket kan göra mycket sannolikt att det förelegat en dispositionsrätt för att skattetillägg ska kunna tas ut.

**Båt m.m.
– meddelade
prövningstillstånd**

Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i ett antal mål som rör dispositionsrättens betydelse vid förmånsbeskattning på grund av båtinnehav. Några mål rör förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst medan andra rör arbetsgivaravgifter för den som tillhandahållit förmånen. I de flesta målen aktualiseras även frågan om skattetillägg på grund av oriktig uppgift (se bl.a. Högsta förvaltningsdomstolens mål nr 2311–2314-10, 7181-09 och 7697-09).

– uttagsbeskattning enligt ML

I en dom (RÅ 2008 ref. 72) har Högsta förvaltningsdomstolen prövat frågan om uttagsbeskattning och skattetillägg vid dispositionsrätt till båt. Skatteverket hade påfört utgående mervärdesskatt genom uttagsbeskattning samt tagit ut skattetillägg. Kammarrätten undanröjde såväl beslutet om beskattning som beslutet om skattetillägg med motiveringen att Skatteverket inte gjort gällande att det förekommit en faktisk användning av båten, utan endast framhållit att båten inte varit uthyrd och att det därför funnits en möjlighet att använda båten privat. Enligt kammarrätten var detta förhållande inte tillräckligt för uttagsbeskattning.

Högsta förvaltningsdomstolen, som kom fram till att uttagsbeskattning skulle ske för en del av kostnaderna hänförliga till båten, uttalade bl.a. följande.

Om Skatteverket har visat att privat användning varit möjlig bör det ankomma på den skattskyldige att förebringa den utredning som behövs för att ställning ska kunna tas i uttagsbeskattnings-

frågan (jfr RÅ 2001 ref. 22). I förevarande fall får bolaget inte anses ha gjort sannolikt att mer än hälften av de angivna timmarna ska hänföras till rörelse.

Vad gäller skattetillägget ansåg domstolen att det med de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg inte visats att oriktig uppgift lämnats.

Slutsats

Någon säker slutsats vad gäller dispositionsrättens betydelse när det gäller förmånsbeskattning vid innehav av båtar är för tidigt att uttala sig om. De kammarrättsavgöranden som rör denna fråga talar dock för att skattetillägg kan tas ut om beskattning sker på grund av dispositionsrätten. Enligt Skatteverkets uppfattning talar även Högsta förvaltningsdomstolens uttalande om fritidshus i RÅ 2002 ref. 53 för att skattetillägg ska kunna tas ut på grund av dispositionsrätt. Vid uttagsbeskattning däremot bör, mot bakgrund av vad Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till i RÅ 2008 ref. 72, den slutsatsen kunna dras att enbart dispositionsrätten inte är tillräcklig för uttag av skattetillägg.

**Värdering
av förmåner**

I avsnitt 2.3.2 redogörs för gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande vid värdering av förmåner.

2 Undantag från särskilda avgifter

15 kap. 7 och 15 §§ SBL

Lagtext

15 kap. 7 § SBL

Skattetillägg skall inte tas ut

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

15 kap. 15 § SBL

Skattetillägg och förseningsavgift skall inte tas ut, om den skattskyldige har avlidit.

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

2.1 Allmänt

Bestämmelserna i 15 kap. 7 § SBL reglerar situationer när skattetillägg inte ska tas ut trots att en felaktig uppgift har lämnats. Skattetillägg ska enligt bestämmelserna inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt, vid oriktigt yrkande, vid frivillig rättelse eller om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Av 15 kap. 15 § första stycket SBL framgår att skattetillägg och förseningsavgift inte ska tas ut om den skattskyldige har avlidit. Av 15 kap. 15 § andra stycket SBL framgår att kontrollavgift inte ska tas ut om säljaren har avlidit.

2.2 Uppenbar felräkning eller felskrivning

”Uppenbart”

Enligt 15 kap. 7 § 1 SBL ska skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som *uppenbart* framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. I förarbetena till bestämmelsen (prop. 1971:10 s. 269, 281 och 289) angav departementschefen att med uttrycket ”uppenbart” ska förstås en sådan felräkning eller misskrivning (numera skrivfel) 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.

Förtydligande av 15 kap. 1 § SBL

Mot bakgrund av att sådana felräkningar och skrivfel som avses i 15 kap. 7 § 1 SBL uppenbart ska framgå av deklarationen eller sidoupplysningar som den skattskyldige lämnat för sin beskattning, kan det på goda grunder ifrågasättas om dessa uppgifter över huvud taget kan anses som oriktiga uppgifter. Sådana felräkningar och skrivfel bör därför redan av detta skäl inte ligga till grund för något uttag av skattetillägg. Bestämmelsen torde därför sakna självständig betydelse när skattetillägg tas ut på grund av oriktig uppgift utan den får i stället ses som ett förtydligande av 15 kap. 1 § SBL.

Motsvarande bestämmelse finns i 5 kap. 8 § 1 TL, vilket innebär att den praxis som finns inom det området även är relevant inom SBL-området.

Felet framgår av annat material

Finns felräkningen eller skrivfelet dolt i underlaget för deklarationen framgår inte felet på ett uppenbart sätt. Detsamma gäller om Skatteverket, med ledning av andra uppgifter än de som den skattskyldige lämnat i deklarationen och eventuella sidoupplysningar för den aktuella perioden, kunnat fastställa att en felräkning eller ett skrivfel föreligger. Högsta förvaltningsdomstolen har i ett rättsfall avseende inkomsttaxering (RÅ 1975 Aa 692) betonat att det inte kan vara frågan om uppenbar felräkning eller misskrivning när felet inte framgick av deklarationen eller av andra av den skattskyldige lämnade handlingar till ledning för det aktuella årets taxering, utan först efter en jämförelse med föregående års självdeklaration.

Förväxling av in- och utgående mervärdesskatt

En förväxling av in- och utgående mervärdesskatt utgör normalt inte ett sådant skrivfel som innebär att undantaget i 15 kap. 7 § 1 SBL är tillämpligt.

Belopp med ören	In- och utgående mervärdesskatt samt skatt att återfå eller betala ska redovisas med hela krontal. Har beloppen likväl redovisats inklusive ören utgör detta normalt inte ett sådant uppenbart fel som omfattas av bestämmelsen (jfr RÅ 1980 Aa 206). Om det i deklARATIONEN däremot finns punkter, kommatecken eller annat som indikerar att frågan är om belopp inklusive ören kan detta innebära att felet är så uppenbart att skattetillägg inte ska tas ut.
Rätt avgiftsunderlag – fel avgift	Ett typexempel på uppenbar felräkning är när en arbetsgivare i skattedeKLARATIONEN redovisar ett korrekt avgiftsunderlag i ruta 55 men ett för lågt belopp avseende arbetsgivaravgifter i ruta 56. I denna situation kan Skatteverket direkt se att det föreligger motstridiga uppgifter i deklARATIONEN och något skattetillägg ska därför inte tas ut.
Felsummering	En felsummering i ruta 78 avseende redovisade arbetsgivaravgifter framgår direkt av skattedeKLARATIONEN och omfattas därmed av bestämmelsen. Även om Skatteverket upptäcker en felsummering i en deklARATION innebär inte detta att Skatteverket därmed får en särskild utredningsskyldighet avseende andra eventuella fel i deklARATIONEN som inte framgår av deklARATIONEN eller andra handlingar som lämnats till ledning för beskattningen (se avsnitt 1.6.3).

2.3 Oriktigt yrkande

2.3.1 Allmänt

Skattetillägg ska enligt 15 kap. 7 § 2 SBL inte tas ut vid avvikelser som avser bedömning av ett framställt yrkande under förutsättning att avvikelserna inte gäller en uppgift i sak. Att skattetillägg endast kan påföras vid oriktig uppgift framgår redan av 15 kap. 1 § SBL. Eftersom endast oriktiga uppgifter och inte oriktiga yrkanden kan medföra skattetillägg, kan det därför ifrågasättas om bestämmelsen i 15 kap. 7 § 2 SBL har någon självständig betydelse. Bestämmelsen får i stället ses som ett förtydligande av 15 kap. 1 § SBL.

I avsnitt 1.4.2 finns en närmare redogörelse för gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande samt betydelsen av att det anses ha uppkommit en särskild utredningsskyldighet för Skatteverket. I detta avsnitt kommenteras därför enbart gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande när det gäller värderingsfrågor, exempelvis marknadsvärdet på en förmån.

2.3.2 Oriktig värdering

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

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.

Även om uttalandet avser inkomsttaxering har det relevans på SBL-området. 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 Högsta förvaltningsdomstolen på detta område avseende inkomsttaxering (se Handledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (2009), avsnitt 2.4.2). Ett av dessa avgöranden refereras här.

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 länsrätten att den skattskyldige skulle eftertaxeras med 74 000 kr samt påföras skattetillägg. Högsta förvaltningsdomstolen 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 påförande av 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 erlagt pris, 32 000 kr, ansåg denna ledamot vara tillräcklig för att eftertaxering och påförande av skattetillägg skulle kunna ske.

Detta rättsfall har relevans även på SBL-området. Under förutsättning att förhållandena varit desamma som i rättsfallet och en arbetsgivare värderat bilen till samma belopp som den anställda och detta inneburit att någon förmån inte redovisats i skattedeklarationen, har en oriktig uppgift lämnats vid redovisning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

**Slutsats
av förarbeten
och praxis**

I förarbeten och praxis på inkomsttaxeringsområdet har stor vikt lagts vid om värderingen av en förmån har varit så felaktig att den inneburit en felkaraktärisering av förmånen. Enligt Skatteverkets mening innebär det, för att en oriktig uppgift ska anses föreligga i ett värderingsfall, förutom att den skattskyldige ska ha brustit i sin uppgiftsskyldighet, att det på objektiva grunder kan uppskattas ett ”riktigt” marknadsvärde och att den skattskyldiges värdering avviker markant från det ”riktiga” marknadsvärdet.

**Värderings-
utrymme saknas**

I vissa situationer finns det inget värderingsutrymme. Detta gäller t.ex. vid bedömning av värdet på en anställds förmån av annan bostad än semesterbostad eller bostad i arbetsgivarens hushåll (se Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 6.9.2.1). Har i sådana fall ett för lågt värde på anställds bostadsförmån tagits upp vid redovisning av avdragen skatt och arbetsgivaravgifter anses det därför inte vara frågan om ett oriktigt yrkande utan om en oriktig uppgift.

**Felaktig
fördelning av
mervärdesskatt**

Vid blandad verksamhet enligt ML ska utgående mervärdesskatt endast redovisas för den delen som omfattas av skattskyldigheten och avdragsrätten för ingående mervärdesskatt är begränsad till vad som är hänförligt till denna verksamhet. Vid blandad verksamhet uppkommer ofta situationer när underlaget för utgående och ingående mervärdesskatt ska delas upp efter skälig grund.

För att en oriktig uppgift ska anses föreligga i fördelningsfallen krävs det normalt att den skattskyldige inte bara har brustit i sin uppgiftsskyldighet, utan också att fördelningen på ett markant sätt avviker från den av Skatteverket godtagna fördelningen. I sammanhanget ska dock nämnas att detta inte gäller om det saknas ett bedömningsutrymme. Framgår det klart, t.ex. av en

faktura, vad som ska hänföras till respektive verksamhet, får den skattskyldige anses ha lämnat en oriktig uppgift oberoende av storleken på det felaktigt fördelade beloppet.

Sammanfattning

För att en oriktig uppgift ska anses föreligga i värderings- och fördelningsfallen torde man sammanfattningsvis kunna hävda att det måste finnas ett utrymme för värdering respektive fördelning och att den skattskyldiges värdering respektive fördelning på ett markant sätt avviker från vad som ”rätteligen” borde ha redovisats.

2.4 Frivillig rättelse

”Frivilligt”

Av 15 kap. 7 § 3 SBL framgår att om den skattskyldige frivilligt rättat en oriktig uppgift ska skattetillägg inte tas ut. Motsvarande bestämmelse finns i 5 kap. 8 § 4 TL. Om en rättelse är frivillig eller inte får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Vad gäller bestämmelsen i TL 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.

Uttalandet är av betydelse även vid bedömning av om frivillig rättelse skett inom SBL-området. En rättelse får inte, för att den ska anses som frivillig, vara en följd av att Skatteverket har börjat kontrollera den skattskyldiges uppgifter i en skattedeklaration. Så länge den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas av Skatteverket, bör dock en rättelse kunna betecknas som frivillig i lagens mening.

I ovannämnda proposition uttalas också att bestämmelsen bör kunna tillämpas generöst (s. 270).

Kontrollaktion

Om den skattskyldige genom t.ex. ett pressmeddelande fått kännedom om att Skatteverket kommer att genomföra en generell kontrollaktion avseende en viss företeelse, kan en rättelse som kommer in därefter avseende just denna företeelse inte anses som frivillig. Att det av pressmeddelandet inte framgår vem som kommer att kontrolleras saknar betydelse. Det räcker att rättelsen kommer in på grund av att den skattskyldige har skälig anledning att misstänka att Skatteverket kommer att utreda hans deklaration.

Det måste dock vara fråga om en konkret kontrollaktion. Att i ett pressmeddelande eller på annat sätt offentliggöra att Skatteverket har möjlighet att genomföra en kontroll, t.ex. på grund av nya informationsutbytesavtal, och att verket kommer att utnyttja denna möjlighet är inte sådan information som normalt förtar den skattskyldige möjligheten att frivilligt rätta en oriktig uppgift.

Revisionsbeslut utsänt

Har den skattskyldige fått kännedom om att en kontroll kommer att genomföras, t.ex. genom att ett beslut om revision sänts ut, är en därefter företagen rättelse av uppgifter som ska granskas vid revisionen inte heller frivillig.

Rättelse efter förfrågan

Om Skatteverket vid en skrivbordskontroll sänt ut en förfrågan till den skattskyldige är möjligheten att göra en frivillig rättelse avseende frågor som har anknytning till det som förfrågan avser mycket begränsad. Detta kan beläggas med följande exempel.

Exempel 1

Har en arbetsgivare, i samband med svar på en förfrågan från Skatteverket om varför han i deklarationen inte redovisat arbetsgivaravgifter avseende lönen till A, uppgett att löneunderlaget och därmed arbetsgivaravgifterna för B blivit för lågt redovisade föreligger enligt Skatteverket inte någon frivillig rättelse. Arbetsgivaravgifterna avseende lönen till B får visserligen anses vara en annan sakfråga än arbetsgivaravgifterna på lönen till A, men de får ändå anses ha ett så nära samband med varandra att rättelsen får anses vara föranledd av Skatteverkets förfrågan.

Om den vidtagna rättelsen i stället avser något annat förhållande som inte har så nära samband med Skatteverkets utredning torde däremot i flertalet fall rättelsen anses som frivillig. Detta kan beläggas med följande exempel.

- Exempel 2** Skatteverket har till den skattskyldige ställt en fråga om redovisad ingående mervärdesskatt. I samband med svaret kommer den skattskyldige in och rättar underlaget för arbetsgivaravgifter och redovisar högre avgifter att betala. I denna situation torde det endast undantagsvis komma ifråga att betrakta rättelsen som annat än frivillig. Den skattskyldige har ju, om inte några särskilda förhållanden föreligger, inte någon anledning att tro att Skatteverket i samband med en skrivbordsutredning avseende mervärdesskatten även skulle utreda arbetsgivaravgifterna eftersom dessa skatter normalt saknar samband med varandra.
- Förfrågan innan tidsfristen att lämna SKD löpt ut** Av vad som sagts ovan framgår bl.a. att när Skatteverket börjat utreda en skattedeklaration kan en frivillig rättelse inte ske avseende de frågor som ställts till den skattskyldige. Att tiden för att senast lämna deklaration ännu inte gått ut saknar betydelse vid denna bedömning. Detta har sin grund i att det av 11 kap. 16 § SBL framgår att om en skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt ett (automatiskt) beslut om skatten anses ha fattats i enlighet med deklarationen.
- RÅ 1976 ref. 144** I RÅ 1976 ref. 144 hade ett bolag vid inkomsttaxeringen anmodats att underteckna en redan ifylld blankett avseende investeringsavdrag. I samband med att bolaget kom in med en undertecknad blankett upplyste bolaget om att den aktuella bilen, för vilken investeringsavdrag yrkats, köpts in begagnad. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att rättelsen var frivillig eftersom det inte förelåg något samband mellan den anmodade underskriften och bolagets rättelse.
- Förelagd skriva under SKD** Utgången i RÅ 1976 ref. 144 kan tillämpas på den situationen att Skatteverket, utan att någon kontrollåtgärd vidtagits, förelägger en skattskyldig att skriva under en inte undertecknad skattedeklarationsblankett. I samband med det kommer den skattskyldige in med en deklaration med ändrade belopp. I detta fall torde det vara frågan om en frivillig rättelse eftersom det inte föreligger något samband mellan föreläggandet att underteckna deklaraionsblanketten och den skattskyldiges rättelse.
- Rättelse av fel avseende annan period** Det förhållandet att den skattskyldige kommer in med en rättad skattedeklaration avseende en annan beskattningsperiod än den 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 framkom att den skatt-

skyldige 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 Högsta förvaltningsdomstolen 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 inte anses ha skett frivilligt.

Det är inte helt ovanligt att en skattskyldig, när Skatteverket utreder en viss period, kommer in med rättade deklarationer för näraliggande perioder. Är omständigheterna sådana att Skatteverket sannolikt skulle ha upptäckt felet och att den skattskyldige borde ha förstått detta, föreligger inte någon frivillig rättelse.

Det kan dock vara så att den skattskyldige med anledning av Skatteverkets förfrågan gått igenom sin bokföring avseende andra perioder och upptäckt fel som inte har något samband med de frågor som Skatteverket utreder. I denna situation föreligger en frivillig rättelse.

**En rättelses
påverkan på
andra fel**

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

**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 ett meddelande om att de under utredningen givna svaren godtagits och att myndigheten inte avsåg att vidta några vidare åtgärder.

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

Högsta domstolen gjorde dock klart att någon sådan begränsning som Riksåklagaren gjort gällande inte förelåg avseende möjligheterna till frivillig rättelse. Domstolen uttalade att en 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.

– **slutsats**

Detta innebär att en rättelse som görs efter det att Skatteverket avslutat en utredning, antingen genom att meddela den skattskyldige att någon åtgärd inte kommer att vidtas eller genom att meddela ett beslut, kan komma att betraktas som frivillig.

Rättelse gjord i annan period

En skattskyldig som för en viss redovisningsperiod redovisat för låg skatt att betala eller för hög skatt att återfå kan inte, under förutsättning att det inte finns särskilda bestämmelser som tillåter detta, anses ha gjort en frivillig rättelse om han en *senare redovisningsperiod* ökar sin skatt med motsvarande belopp. Varje redovisningsperiod ses nämligen som en sluten enhet. En rättelse kan ske endast genom att den skattskyldige lämnar riktiga uppgifter för den redovisningsperiod, under vilken han redovisat för låg skatt. Att skattetillägg tas ut med 2 eller 5 % om Skatteverket kan konstatera att felande belopp redovisats i en senare deklaration framgår av avsnitt 3.4.

Kreditnota vid felaktigt debiterad mervärdesskatt

I ML finns en bestämmelse som innebär ett undantag från att rättelse inte kan ske i annan period än den där felet gjorts. Om en köpare felaktigt redovisat ingående skatt på grund av att han erhållit en faktura med ett belopp som felaktigt betecknats som mervärdesskatt och säljaren därefter upprättar en kreditnota och rättar den felaktigt debiterade mervärdesskatten (13 kap. 28 § ML) ska köparen, om den ingående skatten inte redan tidigare har återförts, rätta felet i den period under vilken kreditnota har utfärdats (prop. 2007/08:25 s. 94 f.). Om Skatteverket granskar perioden med den felaktiga ingående skatten

ska skattetillägg därför inte tas ut om rättelse skett en senare period på grund av en av säljaren utfärdad kreditnota (se avsnitt 1.3.2.2 och, beträffande eventuell befrielse, avsnitt 9.4.2.2).

Bevisbörda

Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att en frivillig rättelse har gjorts vid en viss tidpunkt (se RÅ 1990 ref. 94 och kammarrättens uttalande i RÅ 2004 ref. 11). Motiveringen till detta är att den som påstår sig ha gett in en handling till en myndighet har större möjligheter att förebringa bevisning om att så har skett än myndigheten har möjlighet att bevisa att handlingen inte har kommit in. I normalfallet torde det vara i det närmaste omöjligt för en myndighet att bevisa att en handling inte kommit in till myndigheten.

Bevisbördan för att en rättelse inte skett frivilligt ligger däremot på Skatteverket. Detta framgår bl.a. av en dom från kammarrätten (KRNS 2002-04-08, mål nr 6019-1999). Av Högsta domstolens dom, NJA 2004 s. 692, framgår på motsvarande sätt att det är åklagaren som i ett brottmål ska visa att en rättelse inte är frivillig.

Vem som kan rätta och hur

En frivillig rättelse kan göras av den skattskyldige själv eller av ett befullmäktigat ombud. Rättelsen bör ske skriftligt, men det finns inte något hinder mot att muntlig rättelse görs. Notera att Skatteverket enligt 15 § FL har en skyldighet att anteckna muntliga uppgifter som kan ha betydelse för utgången i ett ärende.

2.5 Obetydligt skattebelopp

I tidigare lagstiftning utgjorde ringa belopp (numera obetydligt belopp) en grund för befrielse från skattetillägg, medan det enligt nu gällande bestämmelse är ett hinder för att påföra skattetillägg. I prop. 2002/03:106, s. 238 och 247, uttalas 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 jämfört med tidigare har emellertid inte avsetts.

Av 15 kap. 7 § 4 SBL framgår att, om det *skattebelopp* som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt, något skattetillägg inte ska tas ut. Bestämmelsen är tillämplig såväl när oriktig uppgift lämnats som vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration eller vid skönsmässig avvikelse från deklaration. Bestämmelsen ska också tillämpas om skattebeloppet efter en nedsättning av skatten, t.ex. efter en skönsbeskattning, uppgår

till ett obetydligt belopp. I förarbetena (prop. 2002/03:106) uttalas emellertid inte vad som avses med obetydligt belopp. I samband med att SBL infördes 1997 utfärdades inte heller några rekommendationer såvitt gäller rekvisitet ringa belopp.

”Obetydligt skattebelopp”

Skatteverket har i en skrivelse, ”Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattnings”, dnr 130 358414-05/111, tagit ställning till vad som enligt Skatteverkets mening avses med obetydligt skattebelopp.

10 % av prisbasbeloppet

Av skrivelsen framgår bl.a. att begreppet obetydligt belopp ska bedömas mot bakgrund av vad som sägs i förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 407) och att med ett obetydligt belopp vid inkomsttaxeringen ska avses ett skattebelopp motsvarande 10 % av prisbasbeloppet. Samma belopp ska gälla avseende obetydligt belopp enligt SBL. Det prisbasbelopp som ska tillämpas är det som gäller för det år då skattedeklaration rätteligen har eller skulle ha lämnats. Eftersom bedömningen ska göras utifrån prisbasbeloppet sker en automatisk justering av beloppet varje år.

Varje skatteslag och period bedöms för sig

Frågan om obetydligt skattebelopp ska bedömas för varje period och skatteslag för sig. Vid beslut enligt SBL avses med skatteslag bl.a. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Beträffande punktskatter avses varje skatt för sig.

Att varje skatteslag som påverkas av den oriktiga uppgiften ska bedömas för sig framgår av prop. 2002/03:106 s. 238. I nämnda proposition hänvisas till RÅ 1982 1:3. Av det rättsfallet kan utläsas 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

En skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift avseende ingående mervärdesskatt, vilken skulle ha medfört ett skatteundragande som inte överstiger 10 % av prisbasbeloppet. Vidare har en oriktig uppgift lämnats avseende arbetsgivaravgifter, vilken skulle ha medfört ett skatteundragande som överstiger 10 % av prisbasbeloppet. Eftersom det är fråga om två olika skatteslag ska skattetillägg endast tas ut på höjningen av arbetsgivaravgifterna.

**Sammanläggning
inom varje
skatteslag**

I de fall den skattskyldige lämnat flera oriktiga uppgifter inom ett och samma skatteslag, men beloppen 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” när flera oriktiga uppgifter lämnats.

Beloppsgränsen för eftergift på grund av ringa belopp har i praktiken bestämts till 1 000 kr i undanhållen inkomst för normal-fallet. Om flera ringa belopp föreligger bör denna gräns förskjutas uppåt till 1 500 kr. Eftergift bör alltså medges om avvikelsen 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 minst två (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 i samma period.

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.

Ingen sammanläggning av flera perioder

Mot bakgrund av att skattetillägget är att anse som ett straff enligt Europakonventionen bör skattetilläggsreglerna tolkas till förmån för den skattskyldige. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det därför hinder mot att vid uttag av skattetillägg lägga samman flera perioder vid bedömningen av beloppsrekvisitet. Regeln om obetydligt belopp ska således tillämpas separat för varje period. Detta innebär att någon särskild beloppsgräns inte ska gälla ens av det skälet att samma slags oriktiga uppgift har lämnats i flera på varandra följande skattedeclarationer.

Senaste/sista perioden

Av 11 kap. 2 § första stycket SBL framgår att beskattningsbeslut fattas för varje redovisningsperiod för sig. En ändring av ett beskattningsbeslut som avser mer än en redovisningsperiod och som görs efter beskattningsårets utgång får dock Skatteverket, med stöd av 11 kap. 2 § andra stycket SBL, hänföra till den sista redovisningsperioden under beskattningsåret. Vidare framgår av samma stycke att en ändring under beskattningsåret får hänföras till den senaste redovisningsperiod som berörs av ändringen. I prop. 1996/97:100, s. 579, sägs bl.a. att regeln är avsedd att tillämpas när det föreligger svårigheter att hänföra viss skatt till rätta perioder och att den således ska tillämpas med viss restriktivitet.

Om Skatteverket t.ex. bedömer att en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter för flera redovisningsperioder avseende arbetsgivaravgifter kan det bli aktuellt att tillämpa 11 kap. 2 § andra stycket SBL. Att ändringen då hänförs till sista respektive senaste redovisningsperioden utgör, enligt Skatteverkets mening, inte något hinder mot att skattetillägg tas ut på ändringen i denna period.

När frågan om skattetillägg aktualiseras avseende ett belopp som hänförts till den sista eller senaste redovisningsperioden ska bestämmelsen i 15 kap. 7 § 4 SBL beaktas på så sätt att den skattskyldige inte ska komma i ett sämre läge på grund av att Skatteverket valt att hänföra ändringen till en och samma redovisningsperiod. Detta innebär att man i skattetilläggs-hänseende får göra en fiktiv uppdelning av skatten eller avgifterna på de antal perioder som de oriktiga uppgifterna är hänförliga till. Understiger då beloppet för varje period 10 % av prisbasbeloppet som gäller för den period som omprövas, dvs. den period som skatten eller avgifterna hänförs till, föreligger inte förutsättningar för att ta ut skattetillägg. Detta innebär att om arbetsgivaravgifter hänförs till den sista perioden, dvs. decemberperioden, ska prisbasbeloppet för januari året efter användas.

**Skattetillägg
under 100 kr**

I 5 kap. 13 § TL fanns tidigare en bestämmelse som innebar att skattetillägg som inte uppgick till 100 kr inte skulle tas ut. I SBL har någon sådan bestämmelse aldrig funnits. Trots det anser Skatteverket att det knappast kan anses försvarbart bl.a. ur arbetsekonomisk synvinkel att ta ut så låga skattetilläggsbelopp. 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.

Exempel

Om en skattskyldig lämnat oriktig uppgift genom att redovisa en utgående mervärdesskatt om 4 500 kr en period för sent, ska skattetillägg tas ut med 2 % om inte förutsättningar för befrielse föreligger. Skattetillägget uppgår därmed till 90 kr. Eftersom beloppet understiger 100 kr ska skattetillägg inte tas ut.

2.6 Skattskyldig avlidit

2.6.1 Allmänt

Av 15 kap. 15 § första stycket SBL framgår att skattetillägg och förseningsavgift inte ska tas ut om den skattskyldige har avlidit. Av 15 kap. 15 § andra stycket SBL framgår att kontrollavgift inte ska tas ut om säljaren har avlidit.

Om en särskild avgift ändå påförts en skattskyldig eller säljare, efter det att personen avlidit, ska beslutet undanröjas. Om däremot personen avlider efter det att den särskilda avgiften påförts ska beslutet inte undanröjas med stöd av dessa bestämmelser.

Oavsett instans

Bestämmelserna i 15 kap. 15 § SBL gäller såväl Skatteverket som förvaltningsdomstolarna (jfr RÅ 2003 not. 13). Har t.ex. förvaltningsrätten undanröjt ett beslut om särskild avgift och den skattskyldige eller säljaren, sedan Skatteverket överklagat till kammarrätten, avlidit under processen i kammarrätten får avgiften inte tas ut på nytt. Bestämmelsen gäller också t.ex. om förvaltningsrätten bifaller den skattskyldiges överklagande genom att delvis befria från skattetillägget eller genom att skattetillägget tas ut efter en lägre procentsats och Skatteverket i kammarrätten yrkar att skattetillägg ska tas ut med fullt belopp eller efter en högre procentsats och den skattskyldige avlider under processen.

Företrädare

Eftersom bestämmelserna enbart gäller den skattskyldige eller säljaren är de inte tillämpliga i de fall en företrädare för den skattskyldige eller säljaren avlider.

2.6.2 Skattetillägg

Bestämmelsen i 15 kap. 15 § första stycket SBL avser situationer då skattetillägget skulle komma att påföras en avlidne person. Detta innebär att bestämmelsen kan komma att tillämpas på samtliga perioder som den skattskyldige själv skulle ha redovisat i en skattedeclaration, under förutsättning att besluten om skattetillägg skulle komma att meddelas efter dödsfallet. Att det kan vara dödsboet som lämnar uppgifter för den avlidnes beskattning innebär således inte att skattetillägg kan tas ut.

Bestämmelsen kan illustreras med följande exempel.

Exempel

Antag att en skattskyldig avlider den 25 augusti 2010. Han drev under sin livstid en enskild näringsverksamhet och var registrerad för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter. Han har fram till dödsfallet lämnat skattedeclarationer i rätt tid. Dödsboet driver verksamheten vidare under resten av år 2010 och lämnar skattedeclarationer i rätt tid. Skatteverket startar i slutet av februari 2011 en utredning av verksamheten och upptäcker att oriktiga uppgifter lämnats beträffande mervärdesskatt i skattedeclarationer avseende redovisningsperioderna april–december 2010. Skattetillägg kan, med hänsyn till regeln i 15 kap. 15 § första stycket SBL, inte tas ut för redovisningsperioden april–juni 2010 eftersom det är den avlidne som ska beskattas för denna period. Däremot kan skattetillägg tas ut för redovisningsperioderna juli–september och oktober–december 2010 eftersom dödsboet ska beskattas för dessa perioder.

2.6.3 Förseningsavgift

Eftersom bestämmelsen i 15 kap. 15 § första stycket SBL även avser förseningsavgift gäller det som sagts ovan beträffande skattetillägg även förseningsavgift.

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. 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.

SKD efter dödsfall Ett dödsbo ska lämna deklaration för perioder för vilka deklara-
tionskyldigheten inträder efter det att skattskyldig avlidit.
Undantaget mot att ta ut förseningsavgift i 15 kap. 15 § första
stycket SBL är dock inte tillämpligt när det är ett dödsbo som
är deklara-tionskyldigt. Det finns därmed förutsättningar för
att ta ut förseningsavgift för dessa perioder. Befrielse-reglerna
tillämpas på vanligt sätt.

2.6.4 Kontrollavgift

Vad som sagts ovan angående uttag av skattetillägg och
förseningsavgift gäller i tillämpliga delar även vid bedömning
av om kontrollavgift inte ska tas ut när säljaren har avlidit.

3 Procentsatser vid oriktig uppgift

15 kap. 4 § SBL

3.1 Allmänt

Har en skattskyldig lämnat oriktig uppgift tas olika skattetillägg ut beroende på omständigheterna i det enskilda fallet. Tre typsituationer kan urskiljas. Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget *normalt* 20 % av undanhållen eller felaktigt tillgodoräknad skatt. Vid rättelse av oriktig uppgift med ledning av för Skatteverket *normalt tillgängligt kontrollmaterial* begränsas skattetillägget till 5 %. Om den oriktiga uppgiften består i ett s.k. *periodiseringsfel* är skattetillägget 2 eller 5 % beroende på vilken period beloppet ifråga hänförs till eller kan antas komma att hänföras till i förhållande till den period då beloppet rätteligen skulle ha redovisats. Med skatt i nu berört avseende jämföras avgift (jfr 1 kap. 4 § första stycket 1 SBL). Procentsatserna vid beräkningen av skattetillägg vid skönsbeskattning berörs i avsnitt 4.

3.2 Normalt skattetillägg

Lagtext

15 kap. 4 § första stycket SBL

Om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Lag (2004:127).

Samband mellan den oriktiga uppgiften och skatten

För att skattetillägg ska kunna tas ut enligt 15 kap. 4 § första stycket SBL 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 eller skatt att återfå för hög om den oriktiga uppgiften följts. Rättas den oriktiga uppgiften i form av ett omprövningsbeslut är det dock inte fråga om att skatten skulle ha blivit för låg eller skatt att återfå för hög utan i sådana fall kan konstateras att skatten till följd av den oriktiga uppgiften

	faktiskt blivit fel. Även denna situation omfattas naturligtvis av bestämmelsen i 15 kap. 4 § första stycket SBL.
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. Så kan bli fallet om den skattskyldige gentemot en föreslagen höjning framställer ett s.k. äkta kvittningsyrkande, eftersom i ett sådant fall skattetillägget enligt 15 kap. 6 § SBL ska fastställas utan hänsyn till kvittningsyrkandet. Det kan dock här noteras att det i praktiken inte torde bli aktuellt att beräkna skattetillägg på fiktiv skatt. Nu berörd problematik behandlas närmare i avsnitt 6.
Skattetilläggsgrundande skatter och avgifter	I avsnitt 1.1.3 finns en redogörelse för vilka skatter och avgifter som kan utgöra underlag för uttag av skattetillägg enligt SBL.
Procentsats	Skattetillägget är i normalfallet 20 % av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

3.3 Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Lagtext	15 kap. 4 § andra stycket SBL Skattetillägget ska beräknas efter 5 % när Skatteverket har rättat eller hade kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för verket och som har varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret. Lag (2007:1377).
----------------	---

3.3.1 Allmänt

Upptäcktsrisken avgörande	Om en skattskyldig visserligen lämnat en oriktig uppgift men risken för att Skatteverket ska upptäcka densamma 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 under förutsättning att materialet varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret.
Procentsats	Föreligger sådana förhållanden som anges i 15 kap. 4 § andra stycket SBL begränsas skattetillägget till 5 % av den skatt som felaktigt inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige.

**Kontrollmaterial
inkommer först
efter beslut m.m.**

Utformningen av 15 kap. 4 § andra stycket SBL ger upphov till frågeställningen om vad som gäller i sådana fall då kontrollmaterial inkommer först efter det att en oriktig uppgift rättats liksom i sådana fall då kontrollmaterial rättas av ingivaren efter att Skatteverket uppmärksammat en oriktig uppgift i en skattedeklaration. Dessa frågor berörs emellertid inte här utan först i nästföljande avsnitt vid kantrubrikerna ”– tidigare rättelse” och ”I efterhand rättad KU”, eftersom frågorna framförallt är kopplade till den där berörda s.k. KU-avstämningen.

Prop. 2002/03:106

I författningskommentaren till 15 kap. 4 § andra stycket SBL (prop. 2002/03:106, s. 246) klargörs inte i något avseende hur bestämmelsen ska tolkas. Där hänvisas enbart till vad som sägs i allmänmotiveringen i samma proposition rörande betydelsen av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Vad som där sägs knyter emellertid väsentligen an till förhållanden på inkomst-taxeringsområdet. Uttalandena i allmänmotiveringen ger följaktligen en mycket begränsad direkt vägledning vad gäller kontrollmaterial på SBL-området. Indirekt kan dock dessa uttalanden sägas ge viss vägledning också på SBL-området, varför det finns skäl att här återge uttalandena, som återfinns på s. 123 i nämnda proposition.

Regeringen föreslår ingen ändring av innebörden i uttrycket kontrollmaterial. Med kontrollmaterial skall alltså avses material som normalt är tillgängligt vid taxeringen (jfr prop. 1991/92:43 s. 65). Förhållandevis höga krav bör ställas för att kontrollmaterialet skall anses vara normalt tillgängligt. Precis som tidigare bör krävas att materialet tas fram årligen för deklara-tionskontrollen. Materialet bör också vara generellt i den mening att det omfattar alla eller så gott som alla skattskyldiga i landet eller i ett visst län som haft en utgift eller inkomst etc. av det slag som kontrollmaterialet avser att ge upplysning om. Både kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige och material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Det bör vidare krävas att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet skall vara direkt tillgängligt ställs inte. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i Riks-skatteverkets beskattningsdatabas och som rutinmässigt används vid deklara-tionsgranskningen omfattas av bestämmelsen.

Material som inhämtas genom särskilda förfrågningar, utredningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial.

**Beskattningsdata-
basen**

– oklarheter

Av citatet ovan framgår att material som finns tillgängligt i beskattningsdatabasen är att anse som normalt tillgängligt kontrollmaterial om det *rutinmässigt* används vid deklarationskontrollen. Vad som gäller för material som finns i beskattningsdatabasen men som inte rutinmässigt används vid deklarationskontrollen är mer oklart. Den oklarheten har bl.a. sin grund i en motsägelsefullhet i uttalandet. Regeringen uttalar således att man inte föreslår någon ändring av innebörden av uttrycket kontrollmaterial och att med sådant material alltjämt ska avses material som normalt är tillgängligt vid taxeringen. I samband därmed hänvisas till vad som tidigare gällde enligt prop. 1991/92:43, s. 65. Samtidigt uttalar emellertid regeringen att kontrollmaterial som finns i beskattningsdatabasen är normalt tillgängligt om materialet rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen, vilket uttalande står i direkt motsatsförhållande till vad som sägs på s. 65 i sistnämnda proposition. Där uttalas nämligen att uppgifter i ett register som skattemyndigheten har tillgång till utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial oavsett om någon rutinmässig kontroll görs mot uppgifterna.

**– tidigare
gällande rätt**

Vid bedömningen av i vilken mån uppgifter i beskattningsdatabasen kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial bör följande omständigheter beaktas. I prop. 1977/78:136, s. 150–152, uttalades att kontrollmaterial i form av t.ex. ADB-register som fanns hos skattemyndigheterna borde beaktas vid bestämmande av skattetillägg, under förutsättning att det vid taxeringen rutinmässigt skedde en kontroll av deklarationsuppgifterna mot detta. I prop. 1991/92:43, s. 65, uttalades emellertid att det inte var tillfredsställande att samma sorts kontrollmaterial kunde bedömas på olika sätt beroende på om det för en viss kategori skattskyldiga rutinmässigt gjordes kontroller mot uppgifter i tillgängliga register medan det för andra skattskyldiga inte rutinmässigt gjordes någon motsvarande kontroll. Det resonemanget ledde fram till ett uttalande av innebörd att den lägre procentsatsen skulle tillämpas oavsett om någon rutinmässig kontroll mot uppgifterna gjordes.

– gällande rätt

Enligt Skatteverkets uppfattning ligger det närmast till hands att tolka uttalandena i prop. 2002/03:106 på det sättet att regeringen inte avsett att inskränka tillämpningsområdet vad gäller rättelse med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Med andra ord bör det rättsläge som klarläggs i prop. 1991/92:43 fortfarande gälla. Problemet är att det som sägs där

inte heller är helt lättolkat. Det som sägs skulle nämligen kunna uppfattas på det sättet att alla uppgifter i beskattningsdatabasen villkorlös är att betrakta som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Enligt verkets uppfattning kan emellertid så inte anses vara fallet.

Av förarbetena till nu gällande skattetilläggslagstiftning framgår att bedömningen av om ett kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt bl.a. baserar sig på i vilken mån det föreligger fara för att ett fel inte upptäcks. Det framgår också att förhållandevis höga krav bör ställas för att ett kontrollmaterial ska anses normalt tillgängligt. Redan dessa förhållanden indikerar att uppgifter i beskattningsdatabasen, vilken innehåller ett stort antal flera år gamla uppgifter av både specifik och allmän karaktär, inte generellt kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. Risken för att en oriktig uppgift, som i och för sig skulle kunna rättas med ledning av uppgifter i beskattningsdatabasen, förblir oupptäckt är således mycket påtaglig såvida inte uppgiften rutinmässigt kontrolleras mot basen eller det finns någon naturlig anledning att kontrollera uppgiften mot uppgifter i beskattningsdatabasen. Detta synsätt behöver inte stå i motsatsförhållande till uttalandet i prop. 1991/92:43. Syftet med det uttalandet förefaller nämligen närmast ha varit att det inte skulle föreligga något hinder mot att en uppgift i ett ADB-register kunde anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial, trots att det inte skedde någon rutinmässig avstämning mot registret.

– slutsats

Slutsatsen av det sagda blir att uppgifter som finns tillgängliga i beskattningsdatabasen är att anse som normalt tillgängligt kontrollmaterial om uppgifterna rutinmässigt används vid deklarationskontrollen. Om uppgifterna inte används rutinmässigt vid kontrollen krävs det, för att en uppgift i beskattningsdatabasen ska anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial, att det vid deklarationsgranskningen föreligger någon uppgift som naturligen motiverar att en viss uppgift i beskattningsdatabasen används för kontroll av en uppgift i deklARATIONEN. Enligt Skatteverkets mening bör kraven för att det ska anses ha uppkommit en sådan anledning ställas förhållandevis lågt.

Särskilda kontroller

Om det t.ex. först genom svar på en förfrågan föreligger skäl att göra en avstämning mot en uppgift i beskattningsdatabasen är denna uppgift inte att betrakta som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Det samma gäller om det med anledning av ett särskilt kontrollprojekt görs vissa rutinmässiga kontroller som normalt inte sker för sådana skattskyldiga. För att en

uppgift i beskattningsdatabasen i sistnämnda fall ska kunna anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial krävs att det, redan med utgångspunkt i den skattskyldiges deklaration, finns anledning att göra en avstämning mot aktuell uppgift i beskattningsdatabasen.

Rättelse ska kunna ske

Enbart förekomsten av normalt tillgängligt kontrollmaterial räcker inte för att skattetillägg ska beräknas enligt den lägre uttagsprocenten. Rättelse måste också kunna ske med ledning av materialet. Denna problematik berörs närmare nedan i avsnitt 3.3.3.

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

Föregående års inkomst-deklaration

Vid inkomsttaxeringen utgör föregående års deklaration (den fysiska blanketten) normalt tillgängligt kontrollmaterial, detta trots att en sådan numera inte regelmässigt tas fram vid granskningen och trots att uppgifterna i deklarationen även finns tillgängliga i beskattningsdatabasen (RÅ 2004 ref. 107). Vidare utgör uppgifterna i beskattningsdatabasen som avser det föregående taxeringsåret sådant kontrollmaterial (RÅ 2004 ref. 106).

Pappers-SKD och e-SKD

De skattedeklarationer som lämnas i pappersform scannas och innehållet i deklarationerna tillförs beskattningsdatabasen. Den fysiska blanketten finns därefter inte tillgänglig vid kontrollen. Enligt Skatteverkets mening kan pappersversionen av föregående redovisningsperiods skattedeklaration därför inte anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial vid granskning av den följande perioden. Frågan är då om de inscannade deklara-tionsuppgifterna liksom motsvarande uppgiften i en e-dekla-ration som tillförts beskattningsdatabasen kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial genom att de rutinmässigt används vid deklara-tionskontrollen den efterföljande redo-visningsperioden.

Inscannade deklara-tions-uppgifter

Frågan om uppgifterna i en skattedeklaration som tillförts beskattningsdatabasen för en redovisningsperiod ska anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial vid kontrollen av skattedeklarationen för den efterföljande perioden har berörts i åtminstone fyra kammarrättsavgöranden. I dessa har konstaterats att uppgifter från skattedeklarationen avseende föregående period finns fullt tillgängliga i Skatteverkets register och därför bör anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial (KRNG 2007-01-12, mål nr 4397-05, KRNG 2007-04-11, mål nr 5797-05, samt KRNG 2007-04-13, mål nr 2583-06 och 5745-06). Samtliga domar avser fall där en skatte-

deklaration varit identisk med deklarationen för den närmast föregående redovisningsperioden. Kammarrättens slutsats i dessa fyra mål i nu berört avseende kan emellertid ifrågasättas. Bl.a. på grund härav överklagade Skatteverket en av domarna. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade dock inte prövningstillstånd i målet. Den rättsliga frågan har därmed inte prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Skatteverket är dock av uppfattningen att uppgifterna i en skattedeklaration inte ska anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi en skattedeklaration för en annan period.

– motivering

På beskattningsområdet infördes först 1992 en bestämmelse av innebörd att lägre skattetillägg (avgiftstillägg) skulle tas ut om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Bestämmelsen infördes i USAL. Av förarbetena till bestämmelsen, prop. 1991/92:43 s. 66, framgår att bestämmelsen tillkom på initiativ av RSV och att syftet var att den lägre procentsatsen skulle kunna tillämpas vid den maskinella avstämningen mellan kontrolluppgifter och uppbördsdeklarationer. Något uttalande om att föregående periods uppbördsdeklaration skulle utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial vid granskningen av en uppbördsdeklaration gjordes inte i nämnda proposition.

På mervärdesskatteområdet infördes bestämmelsen om lägre skattetillägg i sådana fall då en oriktig uppgift kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial först genom tillkomsten av SBL. Av förarbetena till den lagen, prop. 1996/97:100 s. 600, framgår att skälet till att bestämmelsen skulle gälla även mervärdesskatt och skatteavdrag var att reglerna skulle vara enhetliga. Inte heller i samband härmed gjordes något uttalande om att skattedeklarationen för föregående redovisningsperiod skulle anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. Däremot uttalades i nämnda proposition, s. 600 f., att bestämmelsen om normalt tillgängligt kontrollmaterial sällan torde bli tillämplig beträffande skatteavdrag och mervärdesskatt.

Av prop. 2002/03:106, s. 123, framgår att förhållandevis höga krav bör ställas för att ett kontrollmaterial ska anses vara normalt tillgängligt. Således bör det krävas att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklara-tionerna regelmässigt får tillgång till materialet. Kontrollmaterial som finns tillgängligt i Skatteverkets beskattnings-databas och som rutinmässigt används vid deklara-tions-granskningen omfattas av bestämmelsen. Uppgifterna i en

föregående periods skattedeklaration tas emellertid inte regelmässigt fram som ett led i kontrollen av en skattedeklaration. Enligt Skatteverkets uppfattning innebär det att uppgifterna i beskattningsdatabasen avseende föregående periods skattedeklaration inte utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Att deklara-tionsuppgifterna i beskattningsdatabasen kontrolleras i det s.k. PUMA-systemet innebär inte att uppgifterna blir normalt tillgängligt kontrollmaterial eftersom urvalsfrågorna som används i detta system förändras kontinuerligt över tid. En annan sak är dock att det i ett enskilt fall kan vara så att en uppgift i en skattedeklaration, eller i en bilaga till deklara-tionen, kan få till följd att det finns en naturlig anledning att göra en kontroll mot beskattningsdatabasen. I ett sådant fall får uppgifterna i beskattningsdatabasen anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Även om det i ett enskilt fall ändå skulle vara så att en uppgift i en skattedeklaration för en tidigare redovisningsperiod skulle kunna betraktas som ett normalt tillgängligt kontrollmaterial är det svårt att identifiera någon situation då en oriktig uppgift kan eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterialet (se nedan i avsnitt 3.3.3).

”Kopierarfall”

Frågan om en skattedeklaration för föregående period kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmateriel har, som sagts ovan, varit föremål för domstolsprövning och i de fallen har frågan gällt s.k. kopierarfall. Med detta avses att redovisningen av mervärdesskatt i en skattedeklaration visar sig vara identisk med redovisningen av mervärdesskatt i skattedeklarationen för föregående period. Kammarrätten fann därvid att föregående periods skattedeklaration utgjorde normalt tillgängligt kontrollmaterial, men den fann samtidigt att den oriktiga uppgiften inte kunnat rättas med ledning av detta kontrollmaterial eftersom det inte kunde bortses från att det kan förekomma fall där den granskade deklara-tionen skulle kunna vara riktig eller där det varit deklara-tionen för den närmast föregående redovisningsperioden som varit oriktig. Domstolen satte dock ned skattetillägget genom att befrielse medgavs delvis. Skatteverket delar bedömningen att det i dessa fall finns förutsättningar för att medge delvis befrielse från skattetillägget. Av avsnitt 9.4.2.3 vid kantrubriken ”Kopierarfall” framgår att det normalt föreligger grund för att i sådana fall medge delvis befrielse på så sätt att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel.

Självdeklaration

Frågan om en året efter beskattningsåret ingiven självdeklaration i något avseende kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial vid rättelse av en oriktig uppgift i en skattedeclaration har inte berörts i förarbetena till skatte-tilläggslagstiftningen. Den frågan synes inte heller ha varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning. Enligt Skatteverkets mening talar följande omständigheter för att en självdeklaration inte kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi en skattedeclaration.

Syftet med en självdeklaration är inte att den ska utgöra kontrollmaterial visavi redan ingivna skattedeclarationer och det finns inte heller någon naturlig koppling mellan en självdeklaration och en skattedeclaration på det sättet som är fallet mellan ett års självdeklaration och föregående års självdeklaration. Dessutom torde det inte vara möjligt att med utgångspunkt i en uppgift i en självdeklaration kunna påvisa i vilken skattedeclaration som det föreligger en oriktig uppgift. Någon rutinmässig kontroll av skattedeclarationer görs inte heller med utgångspunkt i uppgifter i en självdeklaration. Från en mer allmän utgångspunkt kan härutöver tilläggas att det skulle framstå som något märkligt om en självdeklaration, som ju inte lämnas i kontrollsyfte och som lämnats åtskilliga månader efter det att en skattedeclaration lämnats, skulle anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi skattedeclarationen medan, i linje med vad som sagts ovan, en skattedeclaration för föregående period inte anses utgöra det.

Slutsatsen av det sagda blir att en självdeklaration enligt Skatteverkets uppfattning inte kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi en skattedeclaration. Den slutsatsen bekräftas i en kammarrättsdom (KRNJ 2007-11-15, mål nr 2060-07).

**SRU-uppgifter
från HB/KB**

Vad som sagts ovan om självdeklaration kan fullt ut appliceras på sådana uppgifter som ska lämnas av handelsbolag/ kommanditbolag enligt 3 kap. 18 § första stycket 1 LSK till ledning för delägarnas taxeringar, s.k. SRU-uppgifter, vilket innebär att inte heller sådana uppgifter enligt Skatteverkets uppfattning kan anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial.

**Meddelande
från annat
skattekontor**

Innan Skatteverket bildades fanns det skäl att bedöma om meddelanden från en skattemyndighet till en annan skattemyndighet skulle betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial vid taxeringen respektive beskattningen. Så ansågs vara fallet om meddelandena skickades rutinmässigt och det

samtidigt fanns administrativa rutiner som innebar att granskaren fick tillgång till innehållet i meddelandet. Ett typexempel på ett sådant meddelande inom taxeringsområdet var ett meddelande med uppgift om skuldränta erlagd till fysisk person för vilken kontrolluppgift inte behövde lämnas.

Genom att skatteförvaltningen organisatoriskt numera utgör en enda myndighet, Skatteverket, sänds denna typ av meddelanden inte längre från en myndighet till en annan utan inom en och samma myndighet. Detta kan emellertid inte anses medföra att de skattskyldiga inte längre i skattetillägghänseende ska kunna tillgodoräknas förekomsten av sådana meddelanden. Snarare bör förhållandet vara det motsatta. Informationen finns ju inom en och samma myndighet. En förutsättning för att det ska vara fråga om normalt tillgängligt kontrollmaterial är dock att det finns rutiner för såväl utsändande som mottagande av meddelandet. På taxeringsområdet har verket i linje härmed slagit fast att meddelande med uppgift om skuldränta erlagd till fysisk person är att anse som normalt tillgängligt kontrollmaterial (jfr SkatteverketsHandledning Särskilda avgifter enligt taxeringslagen (2009) avsnitt 3.4.1.1).

SKV 4261 LA

På SBL-området aktualiseras den nu berörda problematiken i vart fall när Skatteverket vid inkomsttaxeringen uppmärksammar att en skattskyldig i sin självdeklaration redovisar lön utöver vad som framgår av inkomna kontrolluppgifter. I ett sådant fall finns en rutin som innebär att taxerande enhet ska överlämna en blankett (SKV 4261 LA, ”Avvikelse inkomstdeklaration – kontrolluppgift”) till den enhet som kontrollerar och stämmer av kontrolluppgifter mot skattedeklarationer för den arbetsgivare som har betalat ut lönen. Sådana meddelanden följs rutinmässigt upp. Om det då visar sig att arbetsgivaren inte har lämnat skattedeklaration kan det bli aktuellt med skönsbeskattning, varvid skattetillägg tas ut med 20 %. Har arbetsgivaren lämnat deklaration för berörd period och kan den oriktiga uppgiften rättas med ledning av SKV 4261 LA, tas skattetillägg ut med 5 %. Detta gäller även i de fall den oriktiga uppgiften ingår i en skönsmässig avvikelse.

Uttaget av skattetillägg vad gäller oredovisad avdragen skatt sker enligt samma principer som redogjorts för ovan beträffande uttag av skattetillägg vid oredovisade arbetsgivaravgifter. Har således arbetstagaren i sin deklaration lämnat upplysningar om skatteavdrag och kan Skatteverket rätta en oriktig uppgift som arbetsgivaren lämnat beträffande skatteavdraget, tas skattetillägg ut med 5 %.

Det som sägs ovan gäller även om det krävs utredning för att kunna härleda den oriktiga uppgiften till en specifik skattedeklaration.

Inhämtade uppgifter

Uppgifter som Skatteverket självt inhämtar, t.ex. tredjemansuppgifter enligt 14 kap. 4 § SBL, utgör inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Det samma gäller material som inhämtas genom andra utredningar eller kontrollaktioner.

Årsredovisningar

Vad gäller årsredovisning som fogats till självdeklarationen, och som därmed utgör en del av självdeklarationen, kan hänvisas till vad som sagts ovan vid kantrubriken ”Självdeklaration”. Som motiv för att årsredovisningar, som inhämtas från Bolagsverket, inte kan anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial kan anföras följande.

De årsredovisningar som Skatteverket inhämtar via Bolagsverkets webbplats 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 skattetilläggsammanhang jämföras med inhämtandet av tredjemansuppgifter. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör på sådant sätt inhämtade årsredovisningar således inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Detta framgår av Skatteverkets ställningstagande 2004-10-05 ”Årsredovisningar utgör inte normalt tillgängligt kontrollmaterial”, dnr 130 583014-04/111. Denna Skatteverkets uppfattning delas av flera kammarrätter (t.ex. KRNS 2007-08-08, mål nr 3553-07 och 3554-07 och KRNG 2007-08-13, mål nr 5367-05).

Kontrolluppgifter

På inkomsttaxeringsområdet gäller att skattetillägg inte ska tas ut om en oriktig uppgift kan rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK, s.k. obligatorisk kontrolluppgift, och som varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Någon motsvarande regel finns inte i SBL. På inkomsttaxeringsområdet gäller emellertid vidare att kontrolluppgifter som lämnas, trots att någon uppgiftsskyldighet inte föreläggat, får anses utgöra *normalt tillgängligt kontrollmaterial* under förutsättning att uppgifterna lämnas i viss omfattning och att Skatteverket har rutiner för att ta hand om dem.

Enligt LSK ska ett betydande antal olika kontrolluppgifter lämnas till Skatteverket. Syftet härmed torde väsentligen vara

kopplat till inkomsttaxeringen. I linje med vad som sagts närmast ovan och vad som allmänt karakteriseras som normalt tillgängligt kontrollmaterial bör sådana kontrolluppgifter vid rättelse av oriktig uppgift i skattedeklaration ses som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Detsamma kan sägas om t.ex. uppgift om betalning från utlandet som inte lämnas med stöd av 12 kap. 1 § LSK utan enligt avtal mellan olika länder.

Den omständigheten att nu berörda kontrolluppgifter m.m. i SBL-sammanhang ska betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial medför emellertid inte med automatik att regeln i 15 kap. 4 § andra stycket SBL blir tillämplig. För att den regeln ska bli tillämplig förutsätts nämligen att den oriktiga uppgiften i en skattedeklaration kunnat rättas med ledning av det normalt tillgängliga kontrollmaterialet i form av kontrolluppgifter och liknande (jfr avsnitt 3.3.3) och det torde vara utomordentligt ovanligt. Är det likväl möjligt i ett enskilt fall blir dock resultatet att skattetillägg ska tas ut efter 5 %.

Orena revisionsberättelser

I vissa fall ska andra än 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 och bör, oavsett om uppgifterna lagts in i beskattningsdatabasen eller inte, betraktas som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Ett exempel är s.k. orena revisionsberättelser som t.ex. kan innehålla uppgift om att arbetsgivaravgifter inte redovisats på utbetalda löner och som enligt 9 kap. 37 § aktiebolagslagen (2005:551) ska sändas till Skatteverket. Kan en oriktig uppgift i en skattedeklaration rättas med ledning av en sådan revisionsberättelse ska skattetillägget beräknas efter 5 %. Detta gäller även om det krävs utredning för att kunna härleda den oriktiga uppgiften till en specifik skattedeklaration.

VIES

En skattskyldig inom EU, som t.ex. omsätter varor till annat EU-land, ska i en periodisk sammanställning ange bl.a. VAT-nummer för respektive köpare. Enligt Skatteverkets uppfattning utgör de uppgifter som är tillgängliga via VIES normalt tillgängligt kontrollmaterial.

– försäljning till annat EU-land

En situation kan vara den att en näringsidkare inte redovisat utgående mervärdesskatt på en omsättning till ett EU-land samtidigt som han redovisar omsättningen i en periodisk sammanställning. Vid kontroll av det angivna VAT-numret via VIES framkommer att förvärvaren inte är registrerad som skattskyldig till mervärdesskatt. Eftersom den oriktiga upp-

giften kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial ska skattetillägg tas ut med 5 %.

**– inköp från
annat EU-land**

En annan situation kan vara att en svensk näringsidkare köpt varor från en näringsidkare i annat EU-land men inte deklarerat något gemenskapsinternt förvärv. Utgångspunkten är även i dessa fall att om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av uppgifter som är tillgängliga via VIES ska skattetillägg tas ut efter 5 %. Om näringsidkaren köpt varorna för sin mervärdesskattepliktiga verksamhet ska han emellertid medges avdrag för den ingående mervärdesskatten, vilket medför att skattetillägg inte ska tas ut i de fall avdrag inte redan gjorts i deklarationen. Avdraget anses nämligen utgöra en s.k. oäkta kvittning (se avsnitt 6.4.1 vid kantrubriken ”Gemenskapsinternt förvärv”).

Det som sägs under de två föregående kantrubrikerna gäller även om det krävs utredning för att kunna härleda den oriktiga uppgiften till en specifik skattedeklaration som omfattas av den periodiska sammanställningen.

KU-avstämning

Vid den periodvisa granskningen av skattedeclarationer som sker under beskattningsåret finns det enbart i begränsad utsträckning något sådant material hos Skatteverket som åsyftas i 15 kap. 4 § andra stycket SBL. En betydande del av kontrollen av uppgifterna om arbetsgivaravgifter och avdragen skatt som lämnas i skattedeclarationer sker dock på årsbasis efter beskattningsårets utgång, framförallt genom en maskinell avstämning mellan kontrolluppgifter och korresponderande skattedeclarationer. Sådant avstämning sker regelmässigt varje år. Uppmärksammas vid denna s.k. KU-avstämning en diskrepans mellan redovisningen i aktuella skattedeclarationer och den totala lönesumman eller avdragen skatt i ingivna kontrolluppgifter, kan en därefter vidtagen utredning ge till resultat att kontrolluppgifterna visar sig vara riktiga men att en underredovisning skett i skattedeclarationerna. Är det fråga om en oriktig uppgift uppkommer frågan om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial i form av nämnda kontrolluppgifter. Svaret ges i prop. 1991/92:43 varav kan utläsas (s. 66) att nu ifrågasvarande kontrolluppgifter ska anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial visavi ingivna skattedeclarationer. Vidare får av nämnda proposition anses framgå att ett lägre skattetillägg ska tas ut oavsett om det är möjligt att utan särskild utredning härleda den oriktiga uppgiften till en specifik skattedeklaration.

- **tidigare rättelse** Vad som sagts i föregående stycke är närmast kopplat till att den oriktiga uppgiften uppmärksammas som en följd av KU-avstämningen. Situationen skulle emellertid också kunna vara den att en oriktig uppgift i en skattedeklaration beträffande t.ex. arbetsgivaravgifter uppmärksammas under löpande beskattningsår och att den skattskyldige under det året påförs ett skattetillägg beräknat efter 20 %. Den skattskyldige inger i början av nästa år helt korrekta kontrolluppgifter. Med ledning av dessa uppgifter, som inkommit till Skatteverket inom den frist som anges i 15 kap. 4 § andra stycket SBL, dvs. under året efter beskattningsåret, skulle det varit möjligt att konstatera att det förelåg en oriktig uppgift i skattedeklaration, nämligen den oriktiga uppgift som Skatteverket redan rättat. Ska i en sådan situation Skatteverket ompröva sitt beslut om skattetillägg och sätta ner procentsatsen till 5 %? Frågan är inte belyst i praxis från Högsta förvaltningsdomstolen och den är inte heller uttryckligen berörd i förarbetena till SBL. Däremot berörs i prop. 2002/03:106 en snarlik situation på taxeringsområdet.
- **reglerna i TL** Av 5 kap. 8 § 2 TL framgår att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK under förutsättning att kontrolluppgiften varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret. Antag att Skatteverket under taxeringsåret reviderar ett FÅAB. Det konstateras därvid att bolagets ägare och ende anställda (A) erhållit mer lön från bolaget än vad A deklarerat och att bolagets kontrolluppgift överensstämmer med det belopp som A redovisat i självdeklarationen. A har härigenom lämnat en oriktig uppgift och Skatteverket beslutar i oktober taxeringsåret att avvika från deklARATIONEN och att påföra honom skattetillägg beräknat efter 40 % (jfr 5 kap. 4 § första stycket TL). I slutet av november samma år inkommer bolaget till Skatteverket med en rättad kontrolluppgift i vilken A:s lön redovisas korrekt.
- **analog tillämpning** I den beskrivna situationen ska Skatteverket ompröva sitt beslut om skattetillägg och undanröja skattetillägget. Detta framgår av prop. 2002/03:106 s. 123 f. Den slutsatsen synes åtminstone till viss del vila på det faktum att kontrolluppgifter utfärdas av tredje man. Frågan är emellertid om ett motsvarande synsätt ska anläggas på den situation som beskrivits ovan, innebärande att skattetillägget reduceras till 5 %, nämligen när rättelse har skett av t.ex. redovisade arbetsgivaravgifter i en skattedeklaration under löpande beskattningsår

och skattetillägg påförts varefter arbetsgivaren inkommer med riktiga kontrolluppgifter. I en sådan situation är det ju en och samma person som lämnar skattedeklarationen och sedermera kontrolluppgifter. Dessutom kan ju insändandet av korrekta kontrolluppgifter inte ses som en ”frivillig rättelse” utan som en direkt följd av Skatteverkets tidigare kontrollaktion. Detta till trots är Skatteverket av den uppfattningen att frågan bör besvaras jakande, dvs. att skattetillägg ska sättas ner till 5 %. Skälen härför är bl.a. följande.

– motivering

Vid lagtolkning torde som en allmän princip gälla att ett och samma uttryck, som används på olika ställen i en specifik lag, ska ges samma innebörd, såvida inte lagstiftaren i lagen eller dess förarbeten särskilt markerat att skilda innebörder är åsyftade. Reglerna i TL och SBL om uttag av skattetillägg i sådana fall då rättelse kunnat ske med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial är i princip helt identiska. Visserligen återfinns reglerna i skilda lagar, vilket borde medföra att den berörda lagtolkningsprincipen inte skulle vara tillämplig. Till saken hör emellertid att de båda aktuella lagrummen tillkommit vid ett och samma tillfälle och att förarbetena är gemensamma. Några specifika uttalanden om innebörden av 15 kap. 4 § andra stycket SBL görs inte i prop. 2002/03:106. I författningskommentaren till den bestämmelsen hänvisas således utan undantag till allmänmotiveringen i propositionen varav uttryckligen framgår vilka principer som i nu berört avseende ska gälla på inkomsttaxeringsområdet. Vid sådant förhållande får det anses ligga närmast till hands att göra en konform tolkning av 5 kap. 4 § andra stycket TL (jfr 5 kap. 8 § 2 TL) och 15 kap. 4 § andra stycket SBL, vilket innebär att de riktlinjer som dragits upp för tillämpningen av TL-regeln också slår igenom på SBL-området. För en sådan ordning talar också att det är fråga om en sanktionslagstiftning av straffliknande karaktär. Råder tveksamhet om tolkningen av sådan lagstiftning gäller ju principen att tolkningen bör göras till fördel för den enskilde.

I efterhand rättad KU

De slutsatser som dragits ovan beträffande KU-avstämningen i sådana fall då Skatteverket avvikit från en skattedeklaration redan under löpande beskattningsår får också anses omfatta det fallet att arbetsgivaren inkommit med felaktiga kontrolluppgifter, vilka arbetsgivaren rättar efter kontroll av Skatteverket året efter beskattningsåret. Det nu sagda kan illustreras med följande exempel.

Exempel

Vid revision hos en arbetsgivare under hösten 2010 upptäcks en löneutbetalning om 50 000 kr avseende juni 2009 som inte redovisats av vare sig arbetsgivaren eller den anställda. Arbetsgivaren, som uppmärksammas på förhållandet av Skatteverkets revisorer, inger omedelbart kontrolluppgift på den aktuella lönen till Skatteverket. Kontrolluppgiften inkommer den 1 november 2010. Härefter rättar Skatteverket såväl arbetsgivarens avgiftsredovisning som den anställdes inkomst-taxering. Skattetillägg på grund av oredovisade arbetsgivaravgifter avseende år 2009 påförs med 5 %, medan skattetillägg på grund av den oredovisade löneinkomsten överhuvudtaget inte tas ut, eftersom den oriktiga uppgiften rättats med ledning av kontrolluppgift som ska lämnas utan föreläggande enligt LSK (5 kap. 8 § 2 TL). Om kontrolluppgiften däremot inges först i december 2010, varvid rättelse sker, blir skattetillägget på de oredovisade arbetsgivaravgifterna fortfarande 5 %, medan skattetillägg på den oredovisade löneinkomsten nu påförs med 40 %, eftersom ”rättelseperioden” i sistnämnda lagrum upphör vid november månads utgång taxeringsåret, medan den i motsvarande bestämmelse i SBL upphör vid årets utgång.

3.3.3 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 (se prop. 1977/78:136 s. 197).

Redogörelsen i nämnda proposition är kopplad till det regelsystem som finns på inkomsttaxeringsområdet. Motsvarande regel infördes ju på SBL-området först långt senare. Vad som sägs i propositionen bör emellertid numera fullt ut vara tillämpligt också på SBL-området.

På inkomsttaxeringsområdet finns ett flertal avgöranden från Högsta förvaltningsdomstolen som belyser den nu aktuella

frågeställningen. Det förefaller dock inte finnas några avgöranden från domstolen på SBL-området som belyser frågeställningen om huruvida rättelse varit möjlig med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. I avsaknad av vägledande avgöranden på SBL-området redovisas nedan ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som, trots att det gäller inkomsttaxeringsområdet, likväl ger en bra allmän bild av problemområdet.

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 anstälde redovisade inte någon förmån i sin deklaration och TN följde deklarationen i detta avseende. Högsta förvaltningsdomstolen fann att arbetsgivaren, genom att upplysa om bilköpet i enlighet med sin uppgiftsplikt, måste anses ha velat markera en den anstälde tillkommande förmån. TN hade alltså kunnat fastställa, att den anstälde enligt kontrolluppgiften haft en förmån som han inte tagit upp i sin deklaration. Risken 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.

3.4 Periodiseringsfel

Lagtext

15 kap. 4 § tredje stycket SBL

Till den del den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel redovisningsperiod, ska skattetillägget beräknas efter 2 %, om det är fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst tre månader och den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den som beloppet borde ha hänförts till samt efter 5 % i övriga fall. Lag (2007:1377).

3.4.1 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, s.k. periodiseringsfel, har lagstiftaren inte ansett det rimligt att ta ut fullt skattetillägg. Någon gräns för hur lång förskjutningen av beskattningen får vara finns inte. Längden av förskjutningen påverkar emellertid storleken av den procentsats som skattetillägg ska tas ut efter.

Procentsatser

Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift genom att han hänfört eller kan antas komma att hänföra ett belopp till fel redovisningsperiod ska skattetillägget beräknas efter 2 % under följande två förutsättningar. För det första ska det vara fråga om en skatt för vilken redovisningsperioden utgör högst tre månader. Det innebär att oriktiga uppgifter beträffande t.ex. mervärdesskatt som redovisas per kalenderår aldrig kan föranleda uttag av skattetillägg efter 2 %. För det andra ska den skattskyldige ha hänfört eller kunna antas ha avsett att hänföra beloppet till en period som löper ut högst fyra månader efter den period som beloppet borde ha hänförts till. Är förskjutningen större aktualiseras således heller aldrig ett uttag av skattetillägg efter 2 %. Detta innebär att om en skattskyldig, som har en redovisningsperiod om en månad och som t.ex. inte har redovisat en utgående mervärdesskatt, rättar felet i någon av de följande fyra skattedeklarationerna så sker uttaget av skattetillägg efter 2 %. Har den skattskyldige en redovisningsperiod om två månader blir resultatet detsamma om rättelse sker i någon av de två följande skattedeklarationerna medan en skattskyldig som har en redovisningsperiod om tre månader måste rätta felet i följande skattedeklaration för att skattetillägg ska tas ut efter 2 %.

I sådana fall då redovisningsperioden för aktuell skatt överstiger tre månader eller förskjutningen av redovisningen av beloppet överstiger fyra månader blir följden att en oriktig uppgift, som utgör ett periodiseringsfel, ska medföra uttag av skattetillägg efter 5 %.

Problemområden

Utformningen av 15 kap. 4 § tredje stycket SBL ger upphov till vissa frågeställningar. Nedan berörs några lagtolkningsproblem vad gäller ingående mervärdesskatt, lagrummets generella tillämpningsområde och vad som avses med periodiseringsfel m.m.

3.4.2 Ingående mervärdesskatt

Äldre regler

Enligt den författningstext som gällde före de två senaste reformerna rörande skattetillägg vid periodiseringsfel (15 kap. 1 § fjärde stycket SBL) skulle skattetillägg tas ut efter 5 % när den oriktiga uppgiften avsåg periodisering eller därmed jämförelsevis fråga. Denna skrivning var helt neutral i förhållande till om redovisning av en skatt skett för tidigt eller för sent. Skattetilläggskommittén föreslog ingen ändring härvidlag. I betänkandet SOU 2001:25 (s. 253) föreslog således kommittén att i de fall den oriktiga uppgiften bestod endast i att ett

belopp hänförs till fel redovisningsperiod skulle skattetillägg tas ut med 2 %, om det var fråga om sådan skatt för vilken redovisningsperioden utgjorde högst två månader och den skattskyldige hänfört eller kunde antas hänföra beloppet till en period högst fyra månader *från* den till vilket det bort hänföras.

Nuvarande regler

Av 15 kap. 4 § tredje stycket SBL i dess lydelse enligt SFS 2003:212 framgår att lagstiftaren inte fullt ut följde förslaget från skattetilläggskommittén. Den reala skillnaden består i att lagstiftaren bytte ut ordet *från* mot ordet *efter*; en skillnad som består också efter ändringen av lagrummet som trädde i kraft 1 januari 2008. Skillnaden kan förefalla subtil men den är i själva verket inte det. En bokstavstolkning av den nuvarande lydelsen av bestämmelsen ger således till resultat att ingående mervärdesskatt som redovisats t.ex. en månad för tidigt ska generera uttag av skattetillägg efter 5 % och inte efter 2 % eftersom den sistnämnda procentregeln enbart knutits till belopp som redovisats *efter* rätt redovisningsperiod, dvs. för sent.

Något motiv för att skattetillägg ska tas ut efter 5 % i sådana fall då ingående mervärdesskatt redovisats högst fyra månader för tidigt återfinns inte i prop. 2002/03:106. Tvärtom pekar uttalandena i den propositionen rörande den aktuella frågan i motsatt riktning, nämligen att regeln om uttag av skattetillägg efter 2 % också ska kunna tillämpas i sådana fall då ingående mervärdesskatt dragits av för tidigt. Således anges på flera ställen i propositionen, bl.a. i sammanställningen på s. 171, att skattetillägg ska tas ut efter 2 % då den skattskyldige hänfört eller kan antas ha avsett att hänföra beloppet till en period högst fyra månader *från* den till vilken det hade bort hänföras.

– slutsats

Enligt Skatteverkets mening bör, under rådande omständigheter, skattetillägg tas ut efter 2 % också i sådana fall då ingående mervärdesskatt redovisas högst fyra månader för tidigt. För en sådan ordning talar bl.a. det faktum att den räntevinst som den skattskyldige gör, under i övrigt motsvarande förhållanden, är lika stor oavsett om en ingående mervärdesskatt redovisas för tidigt eller om en utgående sådan skatt redovisas för sent. Härtill kommer att regeln om uttag av skattetillägg efter 5 % är neutral till förhållandet om förskjutningen är bakåt eller framåt i tiden, att skattetillägg är av straffliknande karaktär, att en sådan ordning är till den skattskyldiges fördel och att utformningen av lagtexten i nu berört avseende måste anses vara ett misstag. Skatteverket har uppmärksammat Finansdepartementet på problemet.

3.4.3 Tillämpningsområdet generellt

Vanligt med periodiseringsfel

På SBL-området är det relativt vanligt med periodiseringsfel eller därmed jämställda fel. Framförallt torde sådana fel uppkomma vid redovisning av mervärdesskatt och punktskatt (jfr prop. 2002/03:106 s. 174). Detta har bl.a. sin grund i att redovisningsperioderna är korta, vilket medför att skattekunde ofta lämnas på grundval av löpande bokföring. Normalt är det fråga om förskjutningar framåt i tiden. Skattetillägsgrundande felaktigheter av periodiseringskaraktär vad gäller t.ex. arbetsgivaravgifter och avdragen skatt torde förekomma endast i sådana fall då redovisning sker för sent. Sker redovisningen av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt för tidigt är det inte fråga om sådan oriktighet som föranleder påförande av skattetillägg. Det samma kan sägas om t.ex. avfallsskatt och särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. På mervärdesskatteområdet kan det emellertid även vara fråga om förskjutningar bakåt i tiden genom att ingående mervärdesskatt dras av för tidigt.

Avsiktliga fel

I prop. 1991/92:43, s. 68, uttalas att samtliga fall där det kan konstateras att rättelse företagits av den skattskyldige bör innefattas i periodiseringsfel oavsett om felet är oavsiktligt eller inte. I prop. 2002/03:106, s. 175, konstateras att bl.a. det uttalandet fortfarande har bärkraft. Den omständigheten att en skattskyldig avsiktligt gjort ett periodiseringsfel i en skattekunde synes således inte i något avseende påverka förutsättningarna för att tillämpa 15 kap. 4 § tredje stycket SBL.

Ursäktliga fel

Om ett periodiseringsfel kan anses ursäktligt kan naturligtvis befrielse från skattetillägget komma i fråga (jfr avsnitt 9.3).

3.4.4 Vad avses med periodiseringsfel m.m.?

Egentliga periodiseringsfel

Av prop. 1991/92:43 s. 68 f. (jfr prop. 2002/03:106 s. 175 f.) framgår att bedömningen av om ett periodiseringsfel föreligger eller inte vid uppbörd av socialavgifter (numera arbetsgivaravgifter) och vid mervärdesskatteredovisningen, får göras på samma sätt som vid taxeringen. Detsamma torde gälla vid periodiseringsfel avseende t.ex. skatteavdrag. I nämnda proposition uttalas att till periodiseringsfel i skattetillägghänseende bör man först och främst räkna de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförs till fel beskattningsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel.

Jämställda fel

Den lägre uttagsnivån bör emellertid enligt nämnda proposition vara tillämplig också i fall som visserligen i bokförings-

sammanhang inte skulle anses vara ett periodiseringsfel men som i sanktionshänseende bör jämföras med periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften inte skulle ha lett till ett skatteundandragande utan bara till en förskjutning av skatteuttaget mellan beskattningsperioderna.

Rättelse har skett

I samtliga de fall Skatteverket vid tidpunkten för upptäckten av felaktigheten kan konstatera att rättelse företagits – t.ex. att en oredovisad utgående mervärdesskatt eller oredovisade arbetsgivaravgifter tagits upp i skattedeklaration en senare period – bör skattetillägg således beräknas efter den lägre procentsats som gäller för periodiseringskattetillägg, dvs. 2 eller 5 %. I dessa situationer har de oriktiga uppgifterna nämligen, även om fråga inte skulle vara om ett periodiseringsfel i redovisningsteknisk mening, inte lett till ett skatteundandragande utan bara medfört en räntevinst för den skattskyldige.

Rättelse har inte skett

När felaktigheten upptäcks på ett så tidigt stadium att den skattskyldige ännu inte lämnat skattedeklaration för redovisningsperiod i vilken rättelse naturligen skulle kunna komma att göras, kan det bli problematiskt att avgöra om den oriktiga uppgiften är att anse som ett periodiseringsfel. En bedömning får i varje enskilt fall göras av sannolikheten för att den utelämnade posten skulle ha redovisats en följande redovisningsperiod.

Ingående mervärdesskatt m.m.

Uttag av skattetillägg efter 2 eller 5 % blir aktuellt också när Skatteverket finner att en ingående mervärdesskatt dragits av för tidigt, under förutsättning att det kan konstateras att avdrag för den skatten inte också gjorts i skattedeklarationen för den period som avdraget rätteligen skulle ha gjorts. Har så skett är det naturligtvis inte fråga om ett periodiseringsfel utan om ett dubbelavdrag. Är situationen i stället den att, när Skatteverket uppmärksammar att en ingående mervärdesskatt dragits av för tidigt, den skattskyldige ännu inte lämnat skattedeklaration för den period som avdraget rätteligen bort hänföras till, får bedömas om den skattskyldige inte haft för avsikt att också göra avdrag för skatten i rätt period. Dessa principer bör gälla även i övrigt om ett avdrag gjorts för tidigt.

Bedömningsunderlag

I prop. 1991/92:43, s. 69, konstateras att på inkomst-taxeringsområdet rent generellt torde gälla att risken för att en utelämnad intäkt över huvud taget inte tas upp är större än risken för att dubbelavdrag sker. Uttalandet bör ha bärkraft också på SBL-området, dock med den skillnaden att det på det

området inte är fråga om en utelämnad intäkt utan om en utelämnad skatt.

I sådana fall då det råder tvekan om hur den skattskyldige skulle ha kommit att agera i framtiden, får bedömningen av om felet ska anses vara ett periodiseringsfel göras med utgångspunkt i föreliggande omständigheter. 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. utelämnade arbetsgivaravgifter kommer att redovisas kommande redovisningsperiod är att beloppet redan innan Skatteverket upptäckt felet är bokfört i räkenskaperna. Har arbetsgivaravgifterna inte upptagits i rätt skattedeklaration och inte heller bokförts, så är detta å andra sidan ett bevisfaktum som talar för att den skattskyldige inte heller i kommande skattedeklaration ämnar redovisa arbetsgivaravgifterna i fråga, vilket faktum naturligtvis skulle kunna motbevisas av den skattskyldige.

– reskontra

Det finns även andra av den skattskyldige vidtagna åtgärder som indikerar att en i en skattedeklaration utelämnad post skulle komma att redovisas i en senare ingiven skattedeklaration. Så torde t.ex. ofta vara fallet om utgående mervärdesskatt felaktigt inte redovisats i en skattedeklaration och inte heller i huvudboken men fordringen redovisats i kundreskontra, som således felaktigt inte tömts.

– speciella avgränsningsproblem

I vissa fall uppkommer speciella svårigheter att bedöma om ett fel i skattetilläggsammanhang ska hänföras till kategorin periodiseringsfel eller inte. Ett sådant fall prövades i RÅ 2003 ref. 13, vari Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att en osäkerhet om vad som skulle komma att hända i framtiden borde få till följd att reglerna om uttag av skattetillägg vid periodiseringsfel skulle tillämpas. Målet rörde visserligen inkomsttaxering (reservering för framtida utgifter) men principen som kommer till uttryck i rättsfallet bör ha viss relevans även på SBL-området.

– felet kvarstår efter bokslut

Den omständigheten att ett ”periodiseringsfel” kvarstår även efter bokslut kan i sig tala för att felet inte ska hänföras till ett periodiseringsfel. Att rättelse inte skett i bokslutet bör emellertid inte tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen av om det är fråga om ett periodiseringsfel (jfr prop. 1991/92:43 s. 69 f.). Omständigheterna i det enskilda fallet kan således ändå leda till att skattetillägg tas ut efter de procentsatser som gäller för periodiseringsfel.

- **procentsats** Leder bedömningen fram till att den oriktiga uppgiften är att anse som ett periodiseringsfel måste ställning också tas till om skattetillägg ska tas ut efter 2 eller 5 %. Den bedömningen torde normalt inte vålla några problem i sådana fall då en ingående mervärdesskatt dragits av för tidigt. I andra fall måste bedömas om den skattskyldige skulle ha hänfört posten till en period som löper ut högst fyra månader efter den period som posten borde ha hänförts till (2 %) eller till en senare period (5 %). Några allmänna riktlinjer för en sådan bedömning är svåra att dra upp. Bedömningen får göras med utgångspunkt i föreliggande omständigheter i det enskilda fallet.
- **bevisbördan** Bevisbördan för att det föreligger en sådan oriktig uppgift som avses i 15 kap. 1 § SBL åvilar naturligtvis Skatteverket. Någon skyldighet för Skatteverket att på eget initiativ undersöka om förutsättningar föreligger för att tillämpa den lägre procentsatsen för skattetillägg som gäller vid periodiseringsfel föreligger emellertid inte, såvida inte något i ärendet ger anledning till det (prop. 1991/92:43 s. 111). Med andra ord ankommer det i princip på den skattskyldige att göra sannolikt att felet i fråga är ett periodiseringsfel liksom också, då det aktualiseras, att göra sannolikt att rättelse skulle komma att ske inom fyramånadersperioden.
- Avdrag före beslut om frivillig skattskyldighet för lokal** På mervärdesskatteområdet finns speciella regler om s.k. frivillig skattskyldighet. Bl.a. gäller att avdrag för ingående skatt antingen kan medges retroaktivt eller så kan avdrag erhållas genom jämkning enligt 8 a kap. ML. Utformningen av regelsystemet ger upphov till frågan om dessa möjligheter medför att skattetillägg med anledning av en oriktigt avdragen ingående mervärdesskatt ska beräknas enligt reglerna för periodiseringsfel. Problemet kan illustreras med följande exempel.
- Exempel** Ett aktiebolag är registrerat som skattskyldigt till mervärdesskatt för lokaluthyrning i en fastighet för viss lokalyta. Vid utredning av skattedeklarationen för redovisningsperioden januari år 1 framkommer att bolaget byggt till den aktuella byggnaden och att ingående mervärdesskatt för kostnaderna för tillbyggnaden dragits av den redovisningsperioden, trots att tillbyggnaden inte ingick i den yta som omfattades av registreringsbeslutet. Härigenom har bolaget lämnat en oriktig uppgift och Skatteverket överväger att vägra avdraget och att påföra skattetillägg beräknat efter 20 %. Bolaget inger härefter i mars år 1 en ansökan om frivillig skattskyldighet även för de lokaler som ingår i tillbyggnaden. Skatteverket medger skattskyldighet

och retroaktivt avdrag för den aktuella ingående mervärdesskatten i redovisningsperioden mars.

Den fråga som exemplet ger upphov till är om felet i skattekundens deklaration är ett periodiseringsfel och om bedömningen blir densamma om bolaget i stället för retroaktivt direktavdrag medges avdrag enligt jämningsreglerna i 8 a kap. ML.

Enligt Skatteverkets mening måste lagstiftningen ges den tolkningen att, för att det ska vara fråga om ett periodiseringsfel avseende ingående mervärdesskatt, avdragsrätt föreligger i en annan period för den ingående mervärdesskatten när avdraget yrkas. I exemplet har bolaget över huvud taget inte rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten när avdraget yrkades, eftersom bolaget vid denna tidpunkt inte var registrerat som frivilligt skattskyldig för den aktuella ytan. Till följd härav kan det enligt verkets mening inte vara fråga om ett periodiseringsfel. Detta gäller oavsett om bolaget vid ett senare tillfälle medges antingen retroaktivt avdrag för hela beloppet eller avdrag genom jämning enligt 8 a kap. ML. Detta framgår av Skatteverkets ställningstagande "Frivillig skattskyldighet och skattetillägg", dnr 131 94488-11/111. Frågan om förutsättningar för befrielse från skattetillägg i nu berörd situation behandlas i avsnitt 9.4.2.3 vid kantrubriken "Avdrag före beslut om frivillig skattskyldighet för lokal".

Fel skatt i faktura

Från den 1 januari 2008 gäller nya regler i den situationen att ett belopp betecknats som mervärdesskatt i en faktura utan att vara skatt i ML:s mening (se prop. 2007/08:25). Ett sådant belopp är aldrig avdragsgillt eftersom det inte utgör mervärdesskatt enligt ML. Har köparen gjort avdrag för den felaktigt debiterade mervärdesskatten ska, om säljaren utfärdar en kreditnota, ändringen göras vid redovisningen för den period under vilken kreditfakturan har utfärdats (13 kap. 28 § ML). Görs detta frivilligt blir det inte fråga om att ta ut skattetillägg (se avsnitt 2.4). Uppmärksammar emellertid Skatteverket felaktigheten innan någon rättelse skett ligger det nära till hands att tro att det skulle kunna vara fråga om ett periodiseringsfel. Så är dock inte fallet eftersom avdragsrätt aldrig funnits och heller aldrig kan uppkomma. I sådana situationer kan dock befrielse aktualiseras (se avsnitt 9.4.2.2).

4 Skattetillägg vid skönsbeskattning

11 kap. 19 § 2–4 stycket samt 15 kap. 2 och 5 §§ SBL

4.1 Allmänt

Om en tillförlitlig beräkning av skatten inte kan göras ska den bestämmas efter vad som framstår som skäligt (skönsbeskattning). Skönsbeskattning kan bli aktuell såväl vid utebliven deklARATION som vid avvikelse från lämnad deklARATION. Sker skönsbeskattning ska skattetillägg i princip alltid tas ut under förutsättning att det inte föreligger skäl för hel befrielse. För själva beskattningen har det ingen egentlig betydelse om skönsbeskattningen har sin grund i att en deklARATION inte har lämnats eller, om en deklARATION har lämnats, att det finns brister i deklARATIONEN eller i underlaget för denna. Däremot kan grunden för skönsbeskattning vara av väsentlig betydelse i skattetilläggsammanhang. Beslutet om skattetillägg ska nämligen undanröjas om skönsbeskattningen har skett på grund av utebliven deklARATION och den skattskyldige kommer in med deklARATION inom viss tid (se avsnitt 5).

Oavsett om skönsbeskattning sker på grund av utebliven deklARATION eller på grund av brister i en lämnad deklARATION eller i underlaget för denna kan det i beslutet ingå rättelse av oriktig uppgift. Kan Skatteverket i samband med skönsbeskattning rätta en oriktig uppgift ska skattetillägget tas ut enligt de regler som gäller för oriktig uppgift. Detta kan medföra att skattetillägget i den delen ska beräknas efter en lägre procentsats än tillägget annars skulle ha beräknats efter.

4.2 Skönsbeskattning

11 kap. 19 § 2–4 st. SBL

Vid en omprövning ska skatten bestämmas på grundval av tillgängliga uppgifter. Om en tillförlitlig beräkning inte kan göras på ett sådant sätt, ska skatten bestämmas efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (*skönsbeskattning*).

Lagtext

Vid skönsbeskattning får, om inte omständigheterna talar för något annat, varje skatt som enligt 18 § har bestämts till noll kronor bestämmas till det högsta av de belopp, beräknat per kalendermånad, som har bestämts för den skatten vid någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna multiplicerat med antalet kalendermånader i den redovisningsperiod som skönsbeskattningen omfattar (*skönsbeskattning enligt schablon*). Beslut rörande mervärdesskatt eller punktskatt ska dock kvarstå, om endast överskjutande ingående mervärdesskatt eller överskjutande punktskatt till den skattskyldiges fördel har bestämts för de tre perioderna.

Bestämmelserna i tredje stycket gäller inte i fråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeclaration enligt 10 kap. 13 a §. Lag (2007:1377).

4.2.1 Inledning

Av 11 kap. 19 § andra stycket SBL framgår att skatten, om den inte kan beräknas tillförlitligt, ska uppskattas till det belopp som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (*skönsbeskattning*). Bestämmelsen i nämnda lagrum är tillämplig på sådana skatter som ska redovisas i skattedeclaration, förenklad skattedeclaration, särskild skattedeclaration och punktskattedeclaration. Vad som i detta avsnitt sägs om skattedeclaration gäller därför i tillämpliga delar även förenklad skattedeclaration, särskild skattedeclaration och punktskattedeclaration.

Övergripande målsättning

En övergripande målsättning för Skatteverkets verksamhet är att beskattningsbesluten 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 deklarations-skyldiga fullgör sin deklarationsplikt 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 skyldigheter. Det är mot denna bakgrund skönsbeskattningsinstitutet ska ses.

Skönsbeskattning inget påtryckningsmedel

Föreligger förutsättningar för skönsbeskattning ska Skatteverket, i enlighet med ovannämnda målsättning, fastställa så korrekta beskattningsbeslut som möjligt. Skatteverket får således inte genom en medvetet för hög skönsbeskattning försöka tvinga fram en skattedeclaration eller korrekta uppgifter. Som påtryckningsmedel får i stället vite och skattetillägg användas.

**Skönsmässig
beräkning
av skatten**

En skönsbeskattning innebär att Skatteverket gör en samlad bedömning av storleken av aktuell skatt. Med skatt avses t.ex. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter, avdragen skatt, alkoholskatt och avfallsskatt. Det är skatten och inte underlaget för skatten som ska fastställas efter en skälighetsuppskattning (se prop. 1993/94:99 s. 210 f.). Vad gäller mervärdesskatt ska någon uppdelning inte ske i ingående och utgående mervärdesskatt. Det är i stället skatt att betala eller att få tillbaka som fastställs. När det gäller avdragen skatt och arbetsgivaravgifter, är det skatteavdraget och avgifterna som fastställs. (Se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 8.3.4 och Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 11.4.5)

4.2.2 Situationer när skönsbeskattning ska ske

Enligt 11 kap. 19 § andra stycket SBL ska skönsbeskattning ske om en tillförlitlig beräkning av skatten inte kan göras på grundval av tillgängliga uppgifter. Detta innebär att skönsbeskattning ska ske när Skatteverket inte har tillgång till några uppgifter eller om det utifrån tillgängliga uppgifter inte går att göra en tillförlitlig beräkning av skatten. Exempel på det senare är när det finns brister i en lämnad deklaration eller i underlaget för deklarationen, t.ex. bokföringen.

**Brister i
deklarationen
eller i underlaget**

Skatteverket får inte tillgripa skönsbeskattningsinstitutet vid alla typer av brister i en deklaration eller i underlaget för en sådan. En förutsättning för att Skatteverket ska kunna avvika skönsmässigt från en deklaration är nämligen att bristerna är så väsentliga att deklarationen eller underlaget för denna framstår som ett otillförlitligt instrument för bestämmande av skatt. Kan Skatteverket visa på brister i deklarationen eller i underlaget för deklarationen samtidigt som det föreligger andra faktorer som indikerar att deklarationen inte återspeglar verkligheten, och verket därför uppskattar skatten eller avgiften till högre belopp än vad den skattskyldige redovisat i deklarationen, torde det normalt vara fråga om sådan skönsmässig avvikelse som avses 11 kap. 19 § andra stycket SBL.

**Utebliven
deklaration**

Skönsbeskattning ska också ske när den skattskyldige inte har lämnat skattedeklaration trots att så borde ha skett. Normalt har då Skatteverket heller inte några tillförlitliga uppgifter till grund för bestämmande av skatten. Även om Skatteverket i en sådan situation skulle ha tillgång till tillräckliga och tillförlitliga uppgifter för ett korrekt beslut anses beslutet ändå utgöra ett skönsbeskattningsbeslut. Så kan vara fallet om den

**Beskattning enligt
lämnade uppgifter**

skattskyldige har lämnat en deklarationsblankett som inte är undertecknad och Skatteverket anser att uppgifterna i den kan läggas till grund för beskattningen. Att beslutet i den sistnämnda situationen utgör ett beslut om skönsbeskattning kan inte direkt utläsas av lagtexten. I Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 11.4.5 redovisas skälen till varför Skatteverket anser att det är frågan om en skönsbeskattning i en sådan situation.

Beskattning enligt skattskyldigs bokföring

Har den skattskyldige inte lämnat en i behörig ordning upprättad deklaration och beskattningen, t.ex. efter en revision, bestäms helt i enlighet med uppgifterna i den skattskyldiges bokföring, sker en skönsbeskattning trots att någon reell ”uppskattning” av aktuell skatt inte sker. Någon skattedeklaration har ju inte lämnats och ett beskattningsbeslut i en sådan situation utgör alltid ett beslut om skönsbeskattning. Se även Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 8.3.4, s. 172.

4.2.3 I behörig ordning upprättad deklaration

Inledning

Det har ingen praktisk betydelse för beskattningen som sådan om en skönsbeskattning sker på grund av utebliven skattedeklaration eller vid avvikelse från en skattedeklaration. Däremot kan grunden för skönsbeskattning vara av väsentlig betydelse i skattetilläggsammanhang. Den skattskyldige kan nämligen vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration med stöd av 15 kap. 3 § SBL få ett beslut om skattetillägg undanröjt genom att komma in med deklaration inom en viss tid från det att beslutet om skattetillägg meddelades (se avsnitt 5). Ett skattetillägg som påförts på grund av skönsmässig avvikelse från deklaration kan däremot inte undanröjas på grund av att den skattskyldige inom den tid som anges i 15 kap. 3 § SBL kommer in med en ny rättad deklaration. I denna situation ska dock skattetillägget med stöd av 15 kap. 14 § SBL sättas ned om skatten på grund av den nya deklarationen bestäms till ett lägre belopp än det som bestämdes i beslutet om skönsbeskattning.

Skattedeklaration

Avgörande för bedömningen av om skönsbeskattning ska ske på grund av en utebliven skattedeklaration eller på grund av avvikelse från en skattedeklaration är om en deklaration ska anses ha lämnats. Följande tre rekvisit ska enligt Skatteverkets uppfattning vara uppfyllda för att en i behörig ordning upprättad skattedeklaration ska anses föreligga.

1. Deklarationen ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige själv eller behörig företrädare.
2. Deklarationen ska vara avfattad på fastställt formulär.
3. Deklarationen ska innehålla åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för bestämmande av skatt.

Är inte samtliga dessa minimikrav uppfyllda föreligger inte någon i behörig ordning upprättad deklaration, varför en beskattning i ett sådant fall är en skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration.

Att punkterna 1 och 2 ovan måste vara uppfyllda för att en skattedeklaration ska anses föreligga framgår av 10 kap. 25 § SBL. Att en skattedeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument framgår av 10 kap. 26 § SBL. I sådant fall uppfylls kravet på underskrift med elektroniska medel (se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 4.3.10).

Punkten 3 ovan bygger på praxis och utvecklas nedan vid kantrubriken ”Någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen”.

Deklarationsombud

Kravet på att skattedeklarationen ska vara egenhändigt undertecknad av den skattskyldige eller behörig företrädare innebär att den inte får skrivas under av befullmäktigat ombud. Ett deklarationsombud enligt lagen (2005:1117) om deklarationsombud får dock, med stöd av 10 kap. 25 § tredje stycket SBL, skriva under vissa skattedeklarationer (se vidare Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 4.3.11).

Underskrift för juridisk person

En deklaration som lämnas för en juridisk person och som inte undertecknats av en behörig företrädare anses i vissa situationer ändå ha lämnats av den juridiska personen. I 23 kap. 6 § SBL 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 är uppenbart att uppgiftslämnaren saknade behörighet att företräda den skattskyldige. Bestämmelsen innebär, enligt Skatteverkets uppfattning, att kravet på underskrift får anses uppfyllt om det inte är uppenbart för Skatteverket att den som skrivit under deklarationsblanketten saknar behörighet att företräda den skattskyldige.

Faxad deklara-tionsblankett

Eftersom en deklaration ska vara egenhändigt undertecknad och även avlämnad på fastställt formulär utgör en deklara-tions-

blankett som kommit in till Skatteverket via fax inte en i behörig ordning upprättad deklARATION (jfr RÅ 1992 not. 571 och RÅ 1992 not. 572 som avser faxad besvärsskrivelse).

Skönsbeskattning helt i enlighet med lämnade uppgifter

Slutsatsen av det ovan sagda är att om en skattskyldig lämnar en deklARATIONSblankett som inte är undertecknad på rätt sätt ska skönsbeskattning ske. Även om beskattningen helt grundar sig på de uppgifter som den skattskyldige lämnat i den inte undertecknade deklARATIONSblanketten anses beskattningsbeslutet som ett skönsbeskattningsbeslut.

Någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen

Det tredje kravet som enligt Skatteverket måste vara uppfyllt för att en i behörig ordning upprättad skattedeklARATION ska föreligga är att den skattskyldige lämnat åtminstone någon beloppsmässig uppgift till ledning för beskattningen. Någon praxis vad gäller detta tredje krav synes inte finnas när det gäller skattedeklARATION. Det finns dock ett rättsfall, RÅ 1987 ref. 156, i vilket Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att en vederbörlig arbetsgivaruppgift inte förelåg när en blankett enligt fastställt formulär undertecknats och getts in till SKM utan att den innehållit någon uppgift om utgivet lönebelopp. Vid den aktuella tiden (utgiftsåret 1983) skulle en arbetsgivare varje år lämna en arbetsgivaruppgift och i den redovisa utgiven lön till ledning för beräkning av vissa avgifter. Avgifterna fastställdes därefter av RFV. Numera ska motsvarande uppgifter lämnas i en skattedeklARATION. På inkomsttaxeringsområdet finns en klar praxis som grundar sig på RÅ 1955 ref. 32. I det rättsfallet ansåg domstolen att den skattskyldige inte hade fullgjort skyldigheten att lämna självdeklARATION. Den skattskyldige hade undertecknat självdeklARATIONSblanketten men den innehöll inte någon annan uppgift än en upplysning om att deklARATIONEN skulle kompletteras senare. Enligt Skatteverkets uppfattning bör det synsätt som framgår av ovannämnda rättsfall även tillämpas på SBL-området.

Med ”beloppsmässig uppgift” till ledning för beskattningen avses t.ex. att den skattskyldige i stället för att ange ett belopp markerat att skatt över huvud taget inte finns att redovisa för perioden, t.ex. genom att skriva 0 eller ett streck. Den skattskyldige kan också ha lämnat en verbal upplysning med innebörd att det inte finns någon skatt att redovisa för perioden (jfr SOU 1982:54 ”Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet 2 Nyansering av skattetillägg m.m.” s. 312 och 429).

4.2.4 Bevisning

Bevisbörda/ beviskrav vid skönsbeskattning

Skatteverket har bevisbördan för att en deklaration eller underlaget för en deklaration innehåller sådana brister att bestämmelserna i 11 kap. 19 § andra stycket SBL ska tillämpas. Detta framgår t.ex. av RÅ 1995 ref. 31. Det rättsfallet rör visserligen inkomsttaxering, men eftersom samma krav på bevisningen torde gälla även på SBL-området är rättsfallet av intresse även vid skönsbeskattning enligt SBL.

– vid avvikelse från deklaration

Den nivå på bevisningen (beviskravet) som gäller för att Skatteverket skönsmässigt ska kunna avvika från en deklaration torde under ordinarie omprövningstid ligga vid ”sannolikt” och under efterbeskattningstid vid ”mycket sannolikt”. För att Skatteverket skönsmässigt ska kunna frångå en deklaration krävs således att verket gjort sannolikt (ordinärt beskattningsbeslut) eller mycket sannolikt (efterbeskattningsbeslut) att deklarationen eller underlaget för deklarationen innehåller sådana brister att skatten inte kan beräknas tillförlitligt. Även beträffande den beloppsmässiga höjningen har Skatteverket bevisbördan. Beviskravet när det gäller beloppets storlek tycks dock vara något lägre än det som gäller för att Skatteverket skönsmässigt ska kunna frångå en deklaration. Har således Skatteverket gjort sannolikt (ordinär tid) respektive mycket sannolikt (efterbeskattningstid) att det föreligger förutsättningar för att skönsmässigt avvika från en deklaration, 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).

– vid utebliven deklaration

Det är den skattskyldige som ska göra sannolikt att en deklaration har lämnats i rätt tid. Har väl deklaraionsblanketten kommit in är det Skatteverket som ska visa att de formella kraven för att den ska anses utgöra en i behörig ordning upprättad deklaration inte är uppfyllda för att skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration ska kunna ske. När det gäller beloppets storlek gäller vad som sagts ovan beträffande skönsmässig avvikelse från en skattedeklaration.

– enligt schablon- metoden

Vid utebliven skattedeklaration får, enligt 11 kap. 19 § tredje stycket SBL, skatten i vissa fall skönsmässigt bestämmas med utgångspunkt från de belopp som har bestämts för skatten med någon av de tre närmast föregående redovisningsperioderna (schablonmetoden). Någon annan bevisning vad gäller beloppets storlek krävs således inte. Av paragrafens fjärde stycke framgår

att schablonmetoden inte gäller i fråga om skatt som har redovisats i en förenklad skattedeklaration enligt 10 kap. 13 a § SBL.

– vid uttag av skattetillägg

Vilka beviskrav som gäller för uttag av skattetillägg vid skönsbeskattning beskrivs nedan.

4.3 Allmänt om skattetillägg vid skönsbeskattning

Lagtext

15 kap. 2 § SBL

Skattetillägg ska tas ut vid skönsbeskattning enligt 11 kap. 19 § andra och tredje styckena. (Lag 2007:1377).

15 kap. 5 § SBL

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

Beviskrav för uttag av skattetillägg

Enligt 15 kap. 2 § SBL ska skattetillägg tas ut vid skönsbeskattning som sker med stöd av 11 kap. 19 § andra och tredje styckena SBL, dvs. vid skönsmässig avvikelser från deklARATION och vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklARATION. Någon särskild bevisprövning vad gäller förutsättningarna för att ta ut skattetillägg eller för skattetilläggets storlek ska således inte ske. Detta innebär att om bevisningen är tillräcklig för skönsbeskattning på grund av utebliven deklARATION eller för skönsmässig avvikelser från deklARATION ska skattetillägg tas ut om inte skäl för hel befrielse föreligger. Det saknar betydelse för uttag av skattetillägg om skönsbeskattningen vid utebliven deklARATION sker enligt schablonmetoden eller på annat sätt.

Underlag för skattetillägg

I 15 kap. 5 § SBL regleras hur skattetillägget ska beräknas vid skönsbeskattning.

Procentsatser

Av 15 kap. 5 § SBL följer att vid beräkningen av skattetillägget vid skönsbeskattning ska bestämmelserna i 15 kap. 4 § första stycket SBL tillämpas. Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift, ska skattetillägget dock beräknas enligt 15 kap. 4 § första–tredje styckena. SBL.

Undantag från skattetillägg

I 15 kap. 7 § SBL regleras fyra situationer när skattetillägg inte ska tas ut. Bestämmelserna gäller inte enbart vid oriktig uppgift utan de är tillämpliga även vid skönsbeskattning. 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 avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak (2 p.), om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift (3 p.) eller om det skattebelopp som kunde ha undandragits är obetydligt (4 p.). Vid skönsbeskattning som sker helt utan någon uppgift från den skattskyldige är av naturliga skäl enbart punkten 4 tillämplig, dvs. bestämmelsen om obetydligt skattebelopp. Bestämmelserna i 15 kap. 7 § SBL kommenteras närmare i avsnitt 2.

4.4 Skattetillägg vid skönsmässig avvikelse från deklARATION

Underlag för skattetillägg

I 15 kap. 5 § SBL regleras hur skattetillägget ska beräknas vid skönsbeskattning. Skattetillägget ska beräknas på den skatt som bestäms utöver den skatt som skulle ha bestämts enligt uppgifter som den skattskyldige har lämnat. Skulle den skattskyldige, om skönsbeskattning inte skett, ha tillgodoräknats skatt t.ex. på grund av att han redovisat mervärdesskatt att få tillbaka, ska skattetillägget tas ut dels på skatt att betala, dels på den skatt som på grund av skönsbeskattningen inte tillgodoräknas honom.

Skönsmässig avvikelse/annan avvikelse

Har en deklARATION lämnats och Skatteverket avser att avvika från deklARATIONEN krävs för att skattetillägg ska kunna tas ut med stöd av 15 kap. 2 § SBL att det är fråga om en skönsmässig avvikelse enligt 11 kap. 19 § andra stycket SBL och inte – i den mån det kan förekomma på SBL-området – en avvikelse på grund av en skälighetsbedömning av ett yrkat avdrag. Om Skatteverket vägrar ett avdrag av det skälet att den skattskyldige inte styrkt sin avdragsrätt föreligger således normalt inte förutsättningar för skönsbeskattning.

Endast en sida av SKD ifylld

En skattskyldig som rätteligen skulle ha redovisat såväl mervärdesskatt som arbetsgivaravgifter och avdragen skatt men enbart redovisar mervärdesskatt i en annars i behörig ordning upprättad deklARATION anses ha lämnat en deklARATION. Ett beslut som innebär att arbetsgivaravgifter och avdragen skatt uppskattas skönsmässigt utgör därför ett beslut om skönsmässig avvikelse från deklARATION och inte ett beslut på grund av

utebliven deklaration. Detsamma gäller vid det omvända förhållandet, dvs. om enbart arbetsgivaravgifter och avdragen skatt redovisats men inte mervärdesskatt. Trots att någon mervärdesskatt inte har redovisats anses således ändå en i behörig ordning upprättad deklaration ha lämnats. Även om den skattskyldige kommer in med uppgifter efter det att han uppmärksammats på att redovisning saknas får oriktig uppgift anses lämnad. I vissa fall kan det i den situationen anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp (se avsnitt 9.4.2.3, vid kantrubriken ”Endast ena sidan av SKD ifylld”).

**Procentsatser
– ”ren”
uppskattning**

Till den del skönsbeskattningen utgör en ”ren” uppskattning ska skattetillägg beräknas efter 20 % (15 kap. 5 § andra meningen jämförd med 15 kap. 4 § första stycket SBL).

– oriktig uppgift

Till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift ska skattetillägget enligt 15 kap. 5 § tredje meningen SBL beräknas enligt 15 kap. 4 § första-tredje styckena SBL. 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 året efter beskattningsåret ska skattetillägget beräknas efter 5 %. Om den oriktiga uppgiften utgör ett periodiseringsfel beräknas skattetillägget efter 2 eller 5 % beroende på hur lång felperiodiseringen är. I övriga fall, när skattetillägg ska tas ut på grund av oriktig uppgift, beräknas det efter 20 %.

**Exempel 1
– rättelse av
oriktig uppgift
med ledning av
kontrollmaterial**

A har i en skattedeklaration redovisat mervärdesskatt att betala med 200 000 kr. Skatteverket avviker från deklarationen och uppskattar skönsmässigt mervärdesskatt att betala till 250 000 kr. I skönsbeskattningen ingår rättelse av en oriktig uppgift om 15 000 kr. Den oriktiga uppgiften består i att A i deklarationen redovisat försäljning till annat EU-land trots att köparen inte varit skattskyldig till mervärdesskatt. Skatteverket upptäckte felaktigheten genom att A i sin periodiska sammanställning angett ett VAT-nummer som inte gick att få fram via VIES och vid utredningen framkom att försäljningen skett till en privatperson (se avsnitt 3.3.2).

Eftersom Skatteverket har kunnat rätta den oriktiga uppgiften med ledning av för verket normalt tillgängligt kontrollmaterial tas skattetillägg ut med 5 % på 15 000 kr. På den ”rena” skönsbeskattningen om 35 000 kr (250 000 - 200 000 - 15 000) beräknas skattetillägget efter 20 %.

**Exempel 2
– rättelse av
oriktig uppgift
med ledning av
kontrollmaterial**

B har i tolv skattdeklarationer under ett beskattningsår redovisat arbetsgivaravgifter med sammanlagt 400 000 kr. Av kontrolluppgifter lämnade året efter beskattningsåret framgår att utbetald avgiftspliktig lön uppgår till belopp som medför att B borde ha redovisat arbetsgivaravgifter med sammanlagt 520 000 kr, dvs. med ytterligare 120 000 kr. Vid revision framkommer att B under hela året haft ytterligare anställda som erhållit lön för vilka kontrolluppgifter inte har lämnats. Underlaget som legat till grund för utbetalningen av lönerna är dock så bristfälligt att lönerna måste uppskattas. På grund av dessa brister uppskattas arbetsgivaravgifterna skönmässigt och för hela året uppskattas dessa till totalt 700 000 kr. Utredningen visar att höjningsbeloppet bör fördelas på beskattningsårets samtliga redovisningsperioder, dvs. med 25 000 kr per period. I det för respektive period skönmässigt uppskattade beloppet ingår rättelse av oriktig uppgift med 10 000 kr med ledning av för Skatteverket tillgängligt kontrollmaterial i form av kontrolluppgifter. Skattetillägget ska därför i denna del tas ut med 5 %. På den ”rena” uppskattningen, dvs. 15 000 kr i respektive period, tas skattetillägg ut med 20 %.

4.5 Skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklARATION

4.5.1 Den skattskyldige har inte lämnat några uppgifter

**Underlag för
skattetillägg**

Har den skattskyldige inte lämnat någon skattedeklARATION och inte heller i övrigt lämnat några uppgifter på annat sätt än muntligen till ledning för beskattningen, beräknas skattetillägget enligt 15 kap. 5 § SBL på hela den skatt som till följd av skönsbeskattningen påförs den skattskyldige.

**20 % på
uppskattat belopp**

Av 15 kap. 5 § andra meningen SBL jämförd med 15 kap. 4 § första stycket SBL framgår att skattetillägget ska tas ut med 20 % på skönmässigt uppskattat belopp.

Normalt tillgängligt kontrollmaterial

Av 15 kap. 5 § SBL framgår också att till den del skönsbeskattningen innefattar rättelse av oriktig uppgift tillämpas bestämmelserna i 15 kap. 4 § första-tredje styckena SBL. Det innebär bl.a. att skattetillägg på en oriktig uppgift som kan rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt och som också har varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av året efter beskattningsåret, beräknas efter 5 % (4 § andra stycket). Bestämmelsen i 15 kap. 4 § andra stycket SBL kan dock aldrig bli aktuell att tillämpa i

det fall den skattskyldige inte har lämnat någon uppgift till ledning för beskattningen, eftersom det i ett sådant fall inte kan finnas någon oriktig uppgift. Även om Skatteverket skulle ha tillgång till kontrollmaterial, och skönsbeskattningen sker helt eller delvis med stöd av uppgifter i kontrollmaterialet, ska således den skattskyldige i ett sådant fall inte tillgodoräknas dessa uppgifter vid beräkning av skattetillägg. Skattetillägg ska därför beräknas efter 20 % på hela det skönsmässigt uppskattade beloppet.

Exempel

A, som är arbetsgivare, har inte lämnat någon skattedeklaration för den sista redovisningsperioden för aktuellt beskattningsår och inte heller i övrigt lämnat några uppgifter till ledning för beskattningen. I januari året efter beskattningsåret lämnar A kontrolluppgifter för anställda och av dessa framgår att A borde ha redovisat arbetsgivaravgifter med sammanlagt 266 000 kr och avdragen skatt med sammanlagt 296 000 kr. I skattedeklarationerna för beskattningsårets elva första perioder har A redovisat arbetsgivaravgifter med 220 000 kr och avdragen skatt med 263 000 kr. På grund av utebliven skattedeklaration skönsbeskattas A för den sista redovisningsperioden, varvid arbetsgivaravgifterna bestäms till 46 000 kr och avdragen skatt till 33 000 kr. Trots att Skatteverket har tillgång till kontrolluppgifter och att skönsbeskattningen helt grundas på uppgifterna i dessa ska skattetillägget beräknas efter 20 %.

Omrövning av skönsbeskattning

Har Skatteverket skönsbeskattat en skattskyldig på grund av att någon skattedeklaration inte har lämnats kan under vissa förutsättningar beslutet omprövas och skönsbeskattning ske med ett högre belopp.

Skatteverket har naturligtvis även möjlighet att på eget initiativ ompröva och sänka en sådan skönsbeskattning trots att någon deklaration inte har kommit in. Effekten av ett sådant beslut blir att skattetillägget sätts ned med stöd av 15 kap. 14 § SBL.

Nedan finns ett exempel avseende uttag av skattetillägg vid omprövning av ett beslut om skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration. Ytterligare exempel redovisas i avsnitt 5.2.1.

Exempel

På grund av utebliven skattedeklaration skönsbeskattas B med stöd av schablonregeln i 11 kap. 19 § tredje stycket SBL varvid mervärdesskatt att betala bestäms till 45 000 kr och skattetillägg tas ut med 20 % på 45 000 kr. ”Saken” i skönsbeskattningsbeslutet utgörs av mervärdesskatt att betala. Efter

utredning men fortfarande på grund av utebliven deklARATION avser Skatteverket att ompröva skönsbeskattningsbeslutet och bestämma skatt att betala till 75 000 kr samt påföra skattetillägg. Den fråga som är föremål för omprövning utgörs av mervärdesskatt att betala. Det tidigare beskattningsbeslutet har inte längre några rättsverkningar, varför Skatteverket måste meddela ett nytt skattetilläggsbeslut och nu på hela underlaget, dvs. på 75 000 kr.

4.5.2 Den skattskyldige har lämnat vissa uppgifter men inte en i behörig ordning upprättad deklARATION

Underlag för skattetillägg

Vid skönsbeskattning ska skattetillägget enligt 15 kap. 5 § SBL beräknas på den skatt som till följd av uppskattningen bestäms för den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle ha bestämts enligt de uppgifter som den skattskyldige har lämnat eller av den skatt som till följd av skönsbeskattningen inte ska tillgodoräknas den skattskyldige.

Inte undertecknad deklARATIONS-blankett

Det ovan sagda innebär följande. Om den skattskyldige beskattas helt i enlighet med lämnade uppgifter i t.ex. en inte undertecknad deklARATIONSblankett, ska något skattetillägg inte tas ut. Om Skatteverket avviker från uppgifter i t.ex. en inte undertecknad deklARATION och avvikelserna medför att mervärdesskatt att betala höjs, ska skattetillägget beräknas på höjningsbeloppet. Om de lämnade uppgifterna skulle ha inneburit mervärdesskatt att återfå, ska skattetillägget beräknas dels på den skatt som den skattskyldige inte får tillbaka, dels på den skatt han eventuellt ska betala.

Exempel 1

C har i en inte undertecknad deklARATIONSblankett redovisat mervärdesskatt att betala med 25 000 kr. Skatteverket frångår de lämnade uppgifterna och bestämmer med stöd av 11 kap. 19 § andra stycket SBL skönsmässigt mervärdesskatt att betala till 35 000 kr. Skattetillägget ska beräknas på underlaget 10 000 kr (35 000 - 25 000).

Exempel 2

D har i en inte undertecknad deklARATIONSblankett redovisat mervärdesskatt att få tillbaka med 15 000 kr. Skatteverket frångår uppgifterna och bestämmer skönsmässigt mervärdesskatt att betala till 30 000 kr. Underlaget för skattetillägg uppgår i den situationen till 45 000 kr (15 000 + 30 000).

Oriktig uppgift

Lämnar den skattskyldige en oriktig uppgift i t.ex. en inte undertecknad deklARATIONSblankett ska, med vissa undantag, skattetillägg tas ut med anledning av den oriktiga uppgiften.

	<p>Skattetillägget beräknas då med stöd av 15 kap. 5 § tredje meningen SBL jämförd med 4 § första-tredje styckena.</p>
Uppgifterna måste komma från den skattskyldige	<p>För att skattetillägg ska kunna tas ut på grund av oriktig uppgift i t.ex. en inte undertecknad deklarationsblankett, måste naturligtvis handlingen innehålla något som tyder på att uppgifterna lämnats av den skattskyldige (prop. 1977/78:136 s. 201 och 219). I det enskilda fallet saknas normalt anledning att anta att uppgifterna lämnats av någon annan än den skattskyldige. Vad som mer konkret krävs i bevishänseende får dock avgöras från fall till fall. Överväger Skatteverket att avvika från en uppgift och den skattskyldige i samband med övervägandet inte tar avstånd från uppgifterna, får uppgifterna anses ha lämnats av honom. Om däremot den skattskyldige påstår att uppgifterna inte lämnats av honom, måste sannolikheten för att det förhåller sig på det sättet bedömas mot bakgrund av de omständigheter som den skattskyldige anför till stöd för påståendet.</p>
Procentsats – ”ren” upp-skattning	<p>Finner Skatteverket skäl att avvika från uppgifterna i t.ex. en inte undertecknad deklarationsblankett ska skattetillägget, till den del avvikelsen är en ”ren” skönsuppskattning, dvs. den innehåller ingen rättelse av en konstaterad oriktig uppgift, tas ut med 20 %. Detta följer av hänvisningen i 15 kap. 5 § till 4 § första stycket SBL. Innefattar avvikelsen rättelse av oriktig uppgift ska, enligt 15 kap. 5 § tredje meningen SBL, skattetillägget beräknas enligt 4 § första-tredje styckena SBL. Kan den oriktiga uppgiften rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för verket före utgången av året efter beskattningsåret ska skattetillägget således beräknas efter 5 %. Om den oriktiga uppgiften utgör ett periodiseringsfel beräknas skattetillägget efter 2 eller 5 %. I övriga fall, när skattetillägg ska tas ut på grund av oriktig uppgift, beräknas det efter 20 %.</p>
– oriktig uppgift	
Exempel 1 – oriktig uppgift i skriftligt meddelande	<p>G har i en inte undertecknad deklarationsblankett redovisat arbetsgivaravgifter på ett underlag om 200 000 kr. G har, trots att han beretts tillfälle till detta, inte undertecknat deklarationsblanketten. Vid utredningen framkommer att det finns sådana brister i G:s uppgifter att de inte kan läggas till grund för beskattningen. Skatteverket uppskattar därför underlaget för arbetsgivaravgifterna till 450 000 kr. I detta belopp ingår en oriktig uppgift avseende arbetsgivaravgifter på ett underlag om 70 000 kr. Skattetillägg ska tas ut på de arbetsgivaravgifter som belöper på avgiftsunderlaget 250 000 kr (450 000 - 200 000). På den oriktiga uppgiften, arbetsgivaravgifterna på underlaget</p>

70 000 kr, ska skattetillägget tas ut enligt bestämmelserna i 15 kap. 4 § första-tredje styckena SBL. Detta innebär att skattetillägg kan tas ut med 20 %. Tillägget beräknas dock efter 2 eller 5 % om det är fråga om ett periodiseringsfel eller efter 5 % om felet kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial. På resterande del, dvs. på de arbetsgivaravgifter som belöper på den ”rena” uppskattningen om 180 000 kr (250 000 - 70 000), tas skattetillägg ut med 20 %.

Exempel 2
– rättelse av
oriktig uppgift
med ledning av
kontrollmaterial

H har lämnat en inte undertecknad deklarationsblankett i vilken han har redovisat mervärdesskatt att betala med 200 000 kr. H har trots föreläggande om detta inte underundertecknat deklarationsblanketten. Vid utredning framkommer att det finns sådana brister i underlaget att de lämnade uppgifterna inte kan godtas. Skatteverket uppskattar skönmässigt skatt att betala till 250 000 kr. I skönsbeskattningen ingår en rättelse av oriktig uppgift om 20 000 kr som består i att H i deklARATIONEN redovisat försäljning till annat EU-land utan att köparen varit skattskyldig till mervärdesskatt. Skatteverket upptäckte felet genom att H i sin periodiska sammanställning angett ett VAT-nummer som inte gick att få fram vid en kontroll via VIES (se avsnitt 3.3.2).

Vid beräkning av skattetillägget får H tillgodogöra sig den redovisade skatten om 200 000 kr. Eftersom den oriktiga uppgiften om 20 000 kr kan rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial tas skattetillägg i den delen ut med 5 %. På den ”rena” skönsbeskattningen om 30 000 kr (250 000 - 200 000 - 20 000) beräknas skattetillägget efter 20 %.

Exempel 3
– rättelse av
oriktig uppgift
med ledning av
kontrollmaterial

J är registrerad till mervärdesskatt och som arbetsgivare. Han har trots föreläggande inte undertecknat deklarationsblanketten avseende den sista redovisningsperioden för beskattningsåret. I blanketten har J redovisat bl.a. avdragen skatt med 13 000 kr. Av lämnade kontrolluppgifter framgår att J gjort skatteavdrag från utbetalda löner med sammanlagt 205 000 kr. I skattedeclarationerna för beskattningsårets övriga perioder har J redovisat skatteavdrag med sammanlagt 189 000 kr. Vid utredningen framkommer att kontrolluppgifterna är korrekta och att J lämnat oriktig uppgift med 3 000 kr. Beloppet skulle ha redovisats i den inte underskrivna deklarationsblanketten. Avdragen skatt bestäms därför till 16 000 kr. Eftersom J inte lämnat en i behörig ordning upprättad deklARATION utgör beskattningsbeslutet ett skönsbeskattningsbeslut. Eftersom 3 000 kr utgör ett sådant obetydligt skattebelopp som avses i 15 kap. 7 § 4 SBL tas något skattetillägg inte ut.

5 Undanröjande av skönsskattetillägg m.m.

15 kap. 3 § SBL

Lagtext

15 kap. 3 § SBL

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

Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades, skall skattetillägget undanröjas, om en deklaration har kommit in inom två månader från den dag då han fick sådan kännedom. Lag (2004:500).

5.1 Undanröjande av skönsskattetillägg när deklaration kommit in

5.1.1 Inledning

Skattetillägg som tas ut vid skönsbeskattning på grund av utebliven skattedeklaration utgör ett påtryckningsmedel för att få den skattskyldige att lämna deklaration. Ett sådant skattetilläggsbeslut ska enligt bestämmelserna i 15 kap. 3 § SBL undanröjas om en skattedeklaration kommer in till Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol inom i paragrafen angivna tider. Skattetillägget kan därför i dessa fall liknas vid ett vite.

Bestämmelserna i 15 kap. 3 § SBL gäller enbart skattetillägg som tagits ut med stöd av 15 kap. 2 § SBL på grund av att den skattskyldige inte lämnat skattedeklaration. I den utsträckning en skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration innefattar rättelse av en oriktig uppgift, ska skattetillägget i denna del enligt 15 kap. 5 § tredje meningen SBL beräknas enligt 4 § första-tredje styckena. Ett sådant skattetillägg ska inte undanröjas även om den skattskyldige kommer in med en deklaration inom de tider som föreskrivs i 15 kap. 3 § SBL (se prop. 1977/78:136 s. 219). Inte heller ska skattetillägg som tagits ut vid skönsmässig avvikelser från skattedeklaration

undanröjas om en ny deklaration kommer in inom de tider som anges i paragrafen.

Ex officio

Bestämmelserna i 15 kap. 3 § SBL ska tillämpas även om den skattskyldige inte har framställt något yrkande om detta. Det innebär att Skatteverket, sedan skattedeklarationen getts in, självmant (ex officio) ska pröva om förutsättningar för att undanröja skattetillägget föreligger.

Även om skattetilläggsbeslutet inte ska undanröjas kan skatt att betala komma att sättas ned. I ett sådant fall ska även skattetillägget med stöd av 15 kap. 14 § SBL sättas ned i motsvarande mån.

Om skattetillägget inte ska undanröjas med stöd av 15 kap. 3 § SBL ska alltid befrielsegrunderna i 15 kap. 10 § SBL beaktas.

5.1.2 Skattedeklaration inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades

Huvudregel

I 15 kap. 3 § första stycket SBL finns huvudregeln för när ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration ska undanröjas. Ett sådant beslut ska undanröjas om en skattedeklaration kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol inom två månader från utgången av den månad då beslutet meddelades.

Skattedeklaration

För att lagrummet ska kunna tillämpas krävs att en i behörig ordning upprättad deklaration ska ha kommit in (beträffande deklarationsbegreppet, se avsnitt 4.2.3). Skattetillägget ska således inte undanröjas om det t.ex. kommer in en deklara-tionsblankett som inte är undertecknad.

Den skattskyldige står risken

Det är den skattskyldige som står risken för att skattedeklara-tionen inte kommer in i sådan tid att skattetilläggsbeslutet kan undanröjas. Har skattedeklarationen 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 15 kap. 3 § SBL berörs inte när en handling ska anses ha kommit in till Skatteverket eller en allmän förvaltnings-domstol. 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 bestämmelsen 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 verket föregående dag om inget talar emot det. Om deklARATIONEN har skickats till en förvaltningsdomstol tillämpas motsvarande regler i FPL (44 §).

**– särskilt
mottagningsställe**

En skattedeklaration ska lämnas till Skatteverket eller till ett av Skatteverket anvisat särskilt mottagningsställe (10 kap. 25 § första stycket SBL). DeklARATIONEN anses inkommen när den kommit in till Skatteverket eller det särskilda mottagningsstället. Även när deklARATIONEN lämnats till ett särskilt mottagningsställe gäller 10 § FL.

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 gjorts tillgängligt för avhämtning.

Exempel

Ett beslut om skattetillägg vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklARATION som dateras och skrivs under t.ex. den 29 april 2011 och som hämtas av postbefordringsföretag eller läggs på en brevlåda den 2 maj 2011, anses meddelat sistnämnda datum. Tvåmånadersfristen börjar därför löpa först efter utgången av maj 2011. Kommer en skattedeklaration in senast den sista juli 2011, ska därför beslutet om skattetillägg undanröjas. Eftersom den 31 juli 2011 infaller på en söndag ska reglerna i lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid tillämpas.

**– lagen om
lagstadgad tid**

Av 2 § lagen om beräkning av lagstadgad tid framgår 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. Den 31 juli 2011 infaller på en söndag. Det innebär i exemplet ovan att en skattedeklaration måste komma in senast måndagen den 1 augusti 2011 för att beslutet om skattetillägg ska kunna undanröjas med stöd av 15 kap. 3 § första stycket SBL.

5.1.3 Skattedeklaration inom två månader från kännedom om beslutet

Alternativregel

Även om den skattskyldige inte kommit in med deklARATION inom den tidsfrist som följer av huvudregeln i 15 kap. 3 § första stycket SBL, ska beslutet om skattetillägg undanröjas om förutsättningarna i paragrafens andra stycke är uppfyllda. Beslutet om skattetillägg ska således undanröjas om den skattskyldige gör sannolikt att han inte har fått kännedom om beslutet före utgången av den månad då beslutet om skattetillägg meddelades och han inom två månader, från den dag han fick sådan kännedom, kommer in med en deklARATION. Denna alternativregel kommer ofta att bli tillämplig i de fall beslut om skattetillägg meddelas någon av de sista dagarna i en månad, eftersom den skattskyldige då normalt får kännedom om beslutet först i början av nästa månad.

Den skattskyldige har bevisbördan

För att ett beslut om skattetillägg ska kunna undanröjas med stöd av alternativregeln i 15 kap. 3 § andra stycket SBL, måste den skattskyldige göra sannolikt att han inte före utgången av den månad skattetillägget meddelades har fått kännedom om skattetilläggsbeslutet. Kan den skattskyldige göra detta sannolikt ska beslutet om skattetillägg undanröjas, om deklARATION kommit in inom två månader från det att han fått kännedom om skattetilläggsbeslutet.

I bestämmelsen klargörs inte vad som i praktiken krävs för att den skattskyldige ska anses ha gjort sannolikt att han inte fått kännedom om skattetilläggsbeslutet. Enbart ett påstående från den skattskyldiges sida om att han inte har fått kännedom om skattetillägget under den månad 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 någon av de sista dagarna i en månad kan dock, med hänsyn till postgången, ett påstående från den skattskyldige vara tillräckligt. Talar i en sådan situation ingenting emot den skattskyldiges påstående bör han således anses ha gjort sannolikt att han inte har fått kännedom om skattetillägget under besluts månaden.

Normalt sänds beslut om skattetillägg ut i lösbrev. Kommer beslutet i retur till Skatteverket får det anses sannolikt att den skattskyldige inte fått kännedom om skattetillägget. Är det ovisst om förutsättningarna för att undanröja skattetilläggsbeslutet föreligger, måste Skatteverket så långt det är möjligt utreda frågan vidare (jfr RÅ 1990 ref. 94). Ger utredningen

inte något klart besked om när den skattskyldige fick kännedom om skattetilläggsbeslutet och beslutet har skickats till den skattskyldiges folkbokföringsadress eller annan hos Skatteverket registrerad adress, men kommit i retur till Skatteverket, bör den skattskyldige anses ha gjort sannolikt att deklARATIONEN kommit in inom tidsfristen i 15 kap. 3 § andra stycket SBL (jfr RÅ 2004 not. 85).

5.2 Omprövning av beslut om skönsbeskattning på grund av utebliven skattedeclaration

5.2.1 Deklaration har inte kommit in

Inledning

Skatteverket får, i princip utan någon begränsning, på eget initiativ ompröva ett beskattningsbeslut till den skattskyldiges nackdel till och med andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. För tid härefter är verkets möjlighet att meddela nackdelsbeslut beroende av om vissa förhållanden är för handen. Av 21 kap. 9 § andra stycket SBL framgår att om den skattskyldige inte har kommit in med deklARATIONEN i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter den ”normala” tvåårsfristen. Omprövningsbeslutet får meddelas inom ett år från den dag skattedeclarationen kom in till Skatteverket, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Bestämmelsen är tillämplig såväl när någon deklARATIONEN inte har kommit in som när en deklARATIONEN har kommit in. Om en deklARATIONEN inte har kommit in är det i de flesta fall även möjligt att efterbeskatta den skattskyldige med stöd av 21 kap. 11 § 3 SBL. I valet mellan 21 kap. 9 § andra stycket och 11 § 3 SBL bör dock Skatteverket välja att fatta omprövningsbeslutet med stöd av 21 kap. 9 § andra stycket SBL, eftersom verket då är oförhindrat att, inom ett år från den dag en deklARATIONEN eventuellt kommer in, ompröva beslutet, utan att några nya omständigheter tillkommit (se Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 18.5.1.2 vid kantrubriken ”Undantag från tvåårsfristen” och Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 20.3.3.1 vid kantrubriken ”Undantag från tvåårsfristen”).

”Saken”

Har en skattskyldig på grund av utebliven skattedeclaration skönsbeskattats och påförts skattetillägg kan Skatteverket, fortfarande i avsaknad av deklARATIONEN, på eget initiativ genom

omprövning höja beskattningen. Ett sådant omprövningsbeslut fattas med stöd av 21 kap. 9 § första stycket SBL om beslutet meddelas senast under andra året efter det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut och med stöd av 21 kap. 9 § andra stycket SBL om beslutet meddelas därefter.

Har det ursprungliga beslutet om skönsbeskattning bestämts utan tillgång till något konkret underlag, dvs. det utgör en ”ren” uppskattning, betraktas varje skatteslag t.ex. mervärdesskatt, avdragen skatt och arbetsgivaravgifter som olika ”saker”. Ett nytt skönsbeskattningsbeslut medför då att en eller flera ”saker”, dvs. hela eller delar av den ursprungliga skönsbeskattningen, omprövas. Har Skatteverket dessutom lagt vissa konkreta uppgifter till grund för skönsbeskattningen kan beslutet omfatta ytterligare frågor (saker). Nedan ges tre exempel på beskattnings- och skattetilläggsbeslut som kan fattas beroende på vilket underlag som ligger till grund för det ursprungliga beslutet om skönsbeskattning. I exemplen meddelas såväl beskattningsbesluten som skattetilläggsbesluten med stöd av 21 kap. 9 § första stycket alternativt andra stycket SBL. Skattetilläggsbesluten meddelas naturligtvis även med stöd av 15 kap. 2 § SBL. I exemplen bortses från att det kan finnas grund för befrielse.

Exempel 1

Skatteverket har utan några andra uppgifter än tidigare lämnade skattedeklarationer skönsbeskattat A med stöd av schablonregeln i 11 kap. 19 § tredje stycket SBL på grund av utebliven skattedeklaration. Mervärdesskatt att betala bestämdes till 10 000 kr och skattetillägg togs ut på detta belopp. Vid utredning framkommer att A:s näringsverksamhet varit mer omfattande och att mervärdesskatt att betala i stället kan uppskattas till 25 000 kr. Skatteverket avser därför att höja skatt att betala med 15 000 kr. Eftersom ”saken” i detta fall utgörs av mervärdesskatt att betala kommer det senare beslutet att ha rättsverkningar (vara beslutsbärare) avseende all mervärdesskatt. Fortfarande i avsaknad av deklARATION beslutar Skatteverket således att skönsbeskatta A och bestämmer mervärdesskatt att betala till 25 000 kr. Det första beskattningsbeslutet har då inte längre några rättsverkningar, varför Skatteverket måste meddela ett nytt skattetilläggsbeslut och nu på ett underlag om 25 000 kr. Kommer A in med en deklARATION inom tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL, räknat från när det andra beslutet om skattetillägg meddelades, ska det beslutet undanröjas. A undgår härigenom skattetillägg helt och hållet.

- Exempel 2**
- **beslut 1** Utan några andra uppgifter än tidigare lämnade skattedeclarationer har Skatteverket med stöd av schablonregeln i 11 kap. 19 § tredje stycket SBL skönsbeskattat B på grund av utebliven skattedeclaration och fastställt mervärdesskatt att betala till 15 000 kr och arbetsgivaravgifter att betala till 5 000 kr. Skattetillägg har tagits ut på 15 000 kr respektive 5 000 kr.
- **beslut 2** Efter utredning framkommer att B:s skattepliktiga omsättning har varit högre än vad *beslut 1* grundade sig på. Skatteverket avser därför att fortfarande på grund av utebliven declaration höja mervärdesskatt att betala med 20 000 kr. I den här situationen utgör ”saken” mervärdesskatt att betala. *Beslut 2* kommer därför att ha rättsverkningar (vara beslutsbärande) avseende all mervärdesskatt. Fortfarande på grund av utebliven declaration beslutar Skatteverket således att skönsbeskatta B och bestämmer därvid mervärdesskatt att betala till 35 000 kr och att ta ut skattetillägg på samma belopp.
- **beslut 3** Efter att *beslut 2* meddelats framkommer att B även har haft en annan verksamhet än den som omfattas av *beslut 2*. I den nya verksamheten finns inga anställda. Mervärdesskatt att betala i den ”nya” verksamheten kan uppskattas till 10 000 kr. Fortfarande på grund av utebliven skattedeclaration meddelar Skatteverket ett nytt skönsbeskattningsbeslut i vilket mervärdesskatt att betala bestäms till 45 000 kr. Den ”sak” som Skatteverket beslutar om i detta tredje skönsbeskattningsbeslut utgörs av mervärdesskatten i den ”nya” verksamheten. Det tidigare (andra) beslutet om skönsbeskattningsbeslut avseende mervärdesskatt har därför fortfarande rättsverkningar vad avser den ”gamla” verksamheten. Vidare meddelar Skatteverket ett beslut om att ta ut skattetillägg beräknat på 10 000 kr.
- **SKD efter tidsfristerna räknat från beslut 3** Kommer B in med deklARATION efter tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL räknat från det tredje och sista beslutet ska samtliga skattetillägg stå kvar. Här bortses från att skattetilläggen kan komma att sättas ned med stöd av 15 kap. 14 § SBL.
- **SKD inom tidsfristerna räknat från beslut 3** Kommer B in med deklARATION inom nämnda tidsfrister räknat från när *beslut 3* meddelades men efter fristerna räknat från när såväl *beslut 1* (arbetsgivaravgifter) som *beslut 2* (mervärdesskatt ”gamla” verksamheten) meddelades, ska endast skattetillägget i *beslut 3* undanröjas. Det innebär att det endast är skattetillägget på mervärdesskatt avseende den ”nya” verksamheten dvs. på 10 000 kr som ska undanröjas och att skattetillägget avseende arbetsgivaravgifterna i *beslut 1* liksom hela skattetillägget på mervärdesskatten i den ”gamla” verksamheten i *beslut 2* ska stå

kvar. Här bortses från att skattetilläggen kan komma att sättas ned med stöd av 15 kap. 14 § SBL.

– SKD inom tidsfristerna räknat från beslut 2

Kommer B in med deklaration inom nämnda tidsfrister räknat från när *beslut 2* meddelades men efter fristerna räknat från när *beslut 1* meddelades ska skattetillägget avseende arbetsgivaravgifterna i *beslut 1* stå kvar. Här bortses från att skattetillägget kan komma att sättas ned med stöd av 15 kap. 14 § SBL. Skattetillägget i *beslut 2* (mervärdesskatt hela ”gamla” verksamheten) ska undanröjas. Även skattetillägget i *beslut 3* (mervärdesskatt ”nya” verksamheten) ska undanröjas. Det innebär att samtliga beslut att ta ut skattetillägg på mervärdesskatt ska undanröjas.

– SKD inom tidsfristerna räknat från beslut 1

Kommer B in med deklaration inom nämnda tidsfrister räknat från när *beslut 1* meddelades, ska samtliga skattetillägg i de tre besluten undanröjas med undantag av skattetillägget avseende mervärdesskatt i *beslut 1*. Beslutet att skönsmässigt uppskatta mervärdesskatt att betala till 15 000 kr och att ta ut skattetillägget på detta belopp i *beslut 1* har ju ersatts av *beslut 2* och saknar därmed redan rättsverkningar varför det inte ska (behöver) undanröjas.

Exempel 3

Skatteverket har med stöd av schablonregeln i 11 kap. 19 § tredje stycket SBL skönsmässigt uppskattat mervärdesskatt att betala till 15 000 kr för C och tagit ut skattetillägg på detta belopp. Till grund för beslutet har inte legat några andra uppgifter än uppgifterna i tidigare lämnade deklarationer. Efter utredning framkommer att C har haft en anställd till vilken han betalat ut lön. Arbetsgivaravgifterna kan uppskattas till 10 000 kr. Fortfarande på grund av utebliven skattedeklaration meddelar Skatteverket ett skönsbeskattningsbeslut avseende arbetsgivaravgifter om 10 000 kr och tar ut skattetillägg på detta belopp. ”Saken” i detta andra skönsbeskattningsbeslut utgörs av arbetsgivaravgifterna. Det första beslutet om skönsbeskattningsbeslut har därför fortfarande rättsverkningar avseende mervärdesskatten. Kommer C in med en deklaration inom tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL, räknat från när det andra skattetilläggsbeslutet meddelades, men efter fristerna räknat från det första skattetilläggsbeslutet, ska det andra skattetilläggsbeslutet (avseende arbetsgivaravgifterna) undanröjas medan det första skattetilläggsbeslutet (avseende mervärdesskatt) ska kvarstå.

5.2.2 Deklaration har kommit in

Inledning

Har Skatteverket skönsbeskattat en skattskyldig och påfört skattetillägg med stöd av 15 kap. 2 § SBL på grund av utebliven deklaration samt kommer den skattskyldige in med deklaration inom tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL ska beslutet om skattetillägg undanröjas. Beroende på situationen kan det bli aktuellt att ta ut ett nytt skattetillägg. Även om deklarationen kommer in efter nämnda tidsfrister, och skattetilläggsbeslutet därför inte ska undanröjas, kan det bli aktuellt att ta ut ett nytt skattetillägg. Det kan således i dessa fall bli aktuellt att ta ut två skattetillägg på samma underlag (se nedan vid kantrubriken ”Dubbla skattetillägg” och jfr RÅ 1986 ref. 157). Grunden för det senare skattetillägget kan då vara skönsmässig avvikelse från lämnad deklaration eller oriktig uppgift i omprövningsärende.

Även om skattetilläggsbeslutet inte ska undanröjas kan skatt att betala komma att sättas ned. I ett sådant fall ska även skattetillägget med stöd av 15 kap. 14 § SBL sättas ned i motsvarande mån.

Befrielse

Om skattetillägget inte undanröjs med stöd av 15 kap. 3 § SBL eller bortfaller med stöd av 15 kap. 14 § SBL ska alltid befrielsegrunderna i 15 kap. 10 § SBL beaktas.

Ej efterbeskatta enl. 21 kap. 11 § 3 SBL

Av RÅ 2005 ref. 58 framgår att det inte är möjligt att med stöd av 4 kap. 16 § 3 TL eftertaxera någon på grund av underlåtenhet att lämna självdeklaration, efter det att en deklaration kommit in. Motsvarande torde gälla vid efterbeskattning, dvs. det är inte möjligt att med stöd av 21 kap. 11 § 3 SBL efterbeskatta någon på grund av underlåtenhet att lämna skattedeklaration, efter det att en deklaration kommit in

Av avsnitt 10.2.2 framgår i vilka situationer beskattningsbeslut till den skattskyldiges nackdel samt beslut om skattetillägg kan meddelas med stöd av 21 kap. 9 § första och andra stycket SBL.

Nackdelsbeslut

Antag att en skattskyldig har skönsbeskattats på grund av utebliven skattedeklaration varvid skatt att betala har bestämts till 100 000 kr och skattetillägg har tagits ut på detta belopp. I en deklaration som därefter kommer in yrkar den skattskyldige att skatt att betala ska sättas ned till 50 000 kr. Deklarationen får anses utgöra en begäran om omprövning av skönsbeskattningsbeslutet. Någon tidsfrist, inom vilken Skatteverket måste meddela ett omprövningsbeslut med anledning av en skatt-

skyldigs begäran om omprövning, finns inte. Om Skatteverket har för avsikt att meddela ett ”ordinärt” omprövningsbeslut på eget initiativ till den skattskyldiges nackdel, måste däremot tidsfristerna i 21 kap. 9 § första respektive andra stycket SBL iakttas. Vid bedömningen av om beslutet är ett nackdelsbeslut eller inte ska, enligt Skatteverkets uppfattning, en jämförelse göras inom respektive skatt, t.ex. mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt, eller i förekommande fall, varje övrig sakfråga för sig i det beslut som ska omprövas och det tilltänkta beslutet. Ett beslut om att ta ut (ett nytt) skattetillägg är alltid ett nackdelsbeslut.

Några exempel

Nedan ges några exempel på beskattningsbeslut och skattetilläggsbeslut som kan meddelas när en skattedeklaration har kommit in. I exemplen bortses från att det kan finnas grund för befrielse.

**Deklaration inom fristerna i 15 kap. 3 § SBL,
– skönsbeskattningen ska kvarstå**

D lämnade inte skattedeklaration i november 2009 (redovisningsperiod juli–september för mervärdesskatt beskattningsåret 2009). Skatteverket har i november 2010 efter utredning på grund av utebliven deklARATION skönsmässigt uppskattat mervärdesskatt att betala för den aktuella redovisningsperioden till 100 000 kr och påfört skattetillägg på detta underlag. I en skattedeklaration, som kommer in den 20 januari 2011, redovisar D mervärdesskatt att betala med 80 000 kr. D får därmed anses ha begärt omprövning av skönsbeskattningsbeslutet. Det finns inte någon tidsfrist inom vilken Skatteverket måste meddela ett omprövningsbeslut med anledning av D:s begäran om omprövning. Eftersom deklARATIONEN har kommit in inom tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL ska beslutet om skattetillägg undanröjas. Skatteverket anser dock att det finns grund för att skönsmässigt avvika från den deklARATION D lämnat och att beskattningen om 100 000 kr inte ska ändras. Verket bifaller därför inte D:s yrkande. Med stöd av 15 kap. 2 § SBL kan ett nytt skattetillägg tas ut på 20 000 kr. Ett sådant beslut om skattetillägg kan med stöd av 21 kap. 9 § första stycket SBL meddelas inom den normala ”tvåårsfristen”, dvs. i detta fall senast under år 2011. Därefter kan ett skattetilläggsbeslut med stöd av 21 kap. 9 § andra stycket SBL meddelas inom ett år från det att deklARATIONEN kom in, dvs. senast den 20 januari 2012.

– nytt skattetillägg kan tas ut

**Deklaration efter
fristerna i 15 kap.
3 § SBL
– deklARATIONEN
FÖLJS**

Om en skattskyldig, som har skönsbeskattats på grund av utebliven deklARATION och påförts skattetillägg, kommer in med en skattedeklARATION efter tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL, ska beslutet om skattetillägg kvarstå. Av 15 kap. 14 § SBL följer dock att om ett beskattningsbeslut i en fråga som har föranlett skattetillägg ändras, ska även beslutet om skattetillägg ändras. Medför det nya beskattningsbeslutet att skatten sätts ned ska således skattetillägget sättas ned i motsvarande mån. Någon höjning av skattetillägget är däremot inte möjlig med stöd av 15 kap. 14 § SBL. Eftersom mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt utgör olika skatter ska de behandlas var för sig. Det innebär att varje skatt enligt det nya beslutet ska jämföras med motsvarande skatt i det ursprungliga beslutet. Skattetillägg ska således tas ut (stå kvar) på de skatter och avgifter som den skattskyldige felaktigt inte deklarerat i rätt tid. Det sagda kan illustreras med följande exempel.

E har på grund av utebliven skattedeklARATION beskattats skönsmässigt varvid mervärdesskatt att betala har bestämts till 50 000 kr och arbetsgivaravgifter till 20 000 kr. Skattetillägg har tagits ut på respektive belopp. E kommer först efter fristerna i 15 kap. 3 § SBL in med en skattedeklARATION i vilken han redovisar mervärdesskatt att få tillbaka med 10 000 kr och arbetsgivaravgifter att betala med 25 000 kr. Skatteverket godtar uppgifterna i deklARATIONEN och bestämmer därför mervärdesskatt att få tillbaka till 10 000 kr (en sänkning med 60 000 kr) och arbetsgivaravgifter att betala till 25 000 kr (en höjning med 5 000 kr). DeklARATIONEN har kommit in för sent för att beslutet om skattetilläggen ska kunna undanröjas. Eftersom någon mervärdesskatt inte ska betalas ska dock skattetillägget avseende mervärdesskatten med stöd av 15 kap. 14 § SBL undanröjas. Arbetsgivaravgifterna bestäms till ett högre belopp jämfört med tidigare. Något skattetillägg kan naturligtvis inte tas ut på denna höjning med stöd av 15 kap. 14 § SBL och inte heller på annan grund eftersom rättelsen skett på E:s eget initiativ och därför jämställs med frivillig rättelse. Skattetillägg ska således stå kvar med oförändrat belopp.

**– beskATTNINGEN
ska kvarstå**

F har skönsbeskattats på grund av utebliven skattedeklARATION. Skatt att betala har bestämts till 100 000 kr och skattetillägg har tagits ut på detta belopp. F kommer därefter in med deklARATIONEN men för sent för att beslutet om skattetillägg ska kunna undanröjas med stöd av 15 kap. 3 § SBL. I deklARATIONEN redovisar F skatt att betala med 80 000 kr. Skatteverket

ändrar emellertid inte beskattningsbeslutet om 100 000 kr. Beslutet om skattetillägget ska därför stå kvar.

I ett sådant fall kan ett nytt beslut om skattetillägg på ett underlag om 20 000 kr dessutom meddelas, antingen på grund av skönsmässig avvikelse från lämnad deklaration eller på grund av oriktig uppgift i omprövningsärendet. (Vilka tidsfrister som därvid gäller framgår närmare av avsnitt 10.2.2 och 10.2.4.2.) Det kan således bli fråga om dubbelt skattetillägg på ett underlag om 20 000 kr (se nedan vid kantrubriken ”Dubbla skattetillägg”).

– skönsbeskattningen ska höjas

G lämnade inte skattedeklaration i november 2008 (redovisningsperiod juli–september 2008 avseende mervärdesskatt beskattningsåret 2008). På grund av utebliven deklaration skönsbeskattas G i december 2008. Skatteverket uppskattar mervärdesskatt att betala till 100 000 kr och påför skattetillägg på ett underlag om 100 000 kr. I en deklaration, som kommer in den 1 mars 2011, yrkar G att skatt att betala sätts ned till 75 000 kr. Eftersom deklarationen kommit in efter fristerna i 15 kap. 3 § SBL, ska det påförda skattetillägget inte undanröjas. Skatteverket anser att deklarationen innehåller sådana brister att det finns grund för skönsbeskattning och bestämmer skatt att betala till 150 000 kr. G:s yrkande lämnas därför utan bifall. Under förutsättning att besluten meddelas senast den 1 mars 2012 kan Skatteverket med stöd av 21 kap. 9 § andra stycket SBL dels på eget initiativ ompröva det första skönsbeskattningsbeslutet till G:s nackdel (skönsmässig höjning med 50 000 till 150 000 kr) och påföra skattetillägg med 50 000 kr, dels på grund av skönsmässig avvikelse från deklarationen påföra skattetillägg på 25 000 kr. Skatteverket kan således påföra skattetillägg på sammanlagt 75 000 kr, vilket innebär dubbelt skattetillägg på 25 000 kr (se nedan vid kantrubriken ”Dubbla skattetillägg”).

– skönsmässig höjning genom efterbeskattning

Skatteverket kan även efter den 1 mars 2012 på eget initiativ ompröva ovan nämnda skönsbeskattning av G och ta ut skattetillägg om det finns grund för skönsmässig efterbeskattning. Ett sådant beslut måste meddelas med stöd av 21 kap. 11 § 1 SBL inom tidsfristen för efterbeskattning (jfr Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 18.5.2). Vid efterbeskattning kan dock skattetillägg tas ut enbart på 50 000 kr, eftersom efterbeskattningsbeslutet endast omfattar höjningen från 100 000 kr till 150 000 kr. Skatteverkets beslut att inte sänka beskattningen i enlighet med G:s yrkande (25 000 kr) är inte ett efterbeskattningsbeslut. Eftersom det enligt 21 kap.

13 § tredje stycket SBL inte är möjligt att efterbeskatta någon för enbart skattetillägg kan skattetillägg inte tas ut på 25 000 kr (skillnaden mellan yrkandet och tidigare beslutat belopp). Det saknas således stöd för att ta ut dubbelt skattetillägg på 25 000 kr i sistnämnda situation. Skulle det saknas förutsättningar för skönsmässig efterbeskattning kan någon höjning av skatten inte ske och något skattetillägg kan då naturligtvis inte heller tas ut.

– höjning pga. oriktig uppgift

Antag i stället att G i exemplet ovan när han i sin deklaration (dvs. i begäran om omprövning) redovisat mervärdesskatt att betala med 75 000 kr lämnat en oriktig uppgift på 75 000 kr. I övrigt är omständigheterna desamma. Skatt att betala ska således även i detta fall bestämmas till 150 000 kr i stället för tidigare beslutade 100 000 kr. Skatteverket lämnar därför G:s yrkande om en sänkning med 25 000 kr utan bifall. Inom tidsfristen i 21 kap. 9 § andra stycket SBL kan Skatteverket ”ordinärt” ompröva skönsbeskattningsbeslutet och höja skatten med 50 000 kr och även ta ut skattetillägg på 75 000 kr på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende.

– efterbeskattning pga. oriktig uppgift

Skatteverket har i ovanstående situation, dvs. när G redovisat mervärdesskatt att betala med 75 000 kr och samtidigt lämnat en oriktig uppgift på 75 000 kr, även möjlighet att inom tidsfristerna för efterbeskattning, med stöd av 21 kap. 11 § 1 SBL, genom efterbeskattning höja G:s skatt med 50 000 kr och i samband därmed ta ut skattetillägg på detta belopp. Det kan däremot ifrågasättas om det i SBL finns författningsstöd för att ta ut skattetillägg på 25 000 kr på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende.

Dubbla skattetillägg

I flera av exemplen ovan sägs 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, enligt Skatteverket, får anses oskäligt att ta ut dubbla skattetillägg.

Exempel

Antag att H på grund av utebliven skattedeklaration skönsbeskattats och att skatt att betala bestämts till 100 000 kr samt att skattetillägg tagits ut med 20 % på samma belopp. H kommer därefter in med deklaration men först efter tidsfristerna i 15 kap. 3 § SBL, varför beslutet om skattetillägg inte ska undanröjas. I deklarationen yrkar H att skatt att betala ska

bestämmas till 10 000 kr. Om Skatteverket, t.ex. på grund av hög arbetsbelastning, inte hinner med att utreda H:s begäran om omprövning och därför bifaller yrkandet, sätts underlaget för skattetillägget ned till 10 000 kr (15 kap. 14 § SBL). Om Skatteverket därefter, men inom ett år från det att deklARATIONEN kom in, omprövar beskattningsbeslutet och skönsmässigt avviker från deklARATIONEN och fastställer skatt att betala till 100 000 kr, ska ett nytt skattetillägg tas ut med 20 % på 90 000 kr (21 kap. 9 § andra stycket SBL och 15 kap. 2 § SBL). I en sådan situation tas således skattetillägg ut med totalt 20 % på 100 000 kr. Om däremot Skatteverket redan vid behandlingen av H:s begäran om omprövning avviker skönsmässigt från hans lämnade deklARATION, kan ett nytt skattetillägg med 20 % på 90 000 kr tas ut, samtidigt som det tidigare tillägget på ett underlag om 100 000 kr kvarstår. I en sådan situation skulle således skattetillägg komma att tas ut med 40 % på 90 000 kr och med 20 % på 10 000 kr. Den enda skillnaden mellan de två fallen är att Skatteverket i det första fallet meddelar två beskattningsbeslut, medan verket i det andra fallet meddelar endast ett beskattningsbeslut. Det totala skattetillägget blir således beroende av när i tiden Skatteverket meddelar besluten och med hänsyn härtill bör något skattetillägg inte tas ut i samband med det andra beskattningsbeslutet.

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

6 Kvittningsinvändningar

15 kap. 6 § SBL

Lagtext

15 kap. 6 § SBL

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

6.1 Allmänt

Av 15 kap. 6 § SBL följer att skattetillägget 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.

Bakgrund

Reglerna i 15 kap. 6 § SBL 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, infördes. 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 normalt inte är möjligt att ändra sin talan i domstol 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.

Under 1978 kom, efter ett utlåtande av skatteutskottet, som dock inte satte några spår i lagstiftningen, 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 verksamhet (förvärvskälla) som den skattetilläggsgrundande höjningen. Denna rätt till s.k. nettokvittning avskaffades dock från och med 1992 genom lagändringar i TL, GML, LPP och USAL, 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 s. 74 f.).

Nu gällande regler

Att (underlaget för) skattetillägget ska bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett skattetillägget slås även fast i nuvarande 15 kap. 6 § SBL, 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 och 247. I paragrafen tydliggörs också att principen även omfattar invändningar som påverkar skatten först under en kommande redovisningsperiod. Det sistnämnda är en nyhet i förhållande till vad som gällde tidigare. Det kan noteras att på SBL-området utgörs "underlaget" som skattetillägget ska beräknas på av skatten eller avgiften, medan "underlaget" på inkomst-taxeringsområdet normalt utgörs av taxeringshöjningen. När begreppet "underlaget" används i den fortsatta framställningen avses således den skatt på vilken skattetillägget beräknas.

Kommande redovisningsperioder

I prop. 2002/03:106 finns, vad gäller SBL-området, inte någon förklaring till eller exemplifiering av innebörden av att skattetillägg numera ska beräknas utan hänsyn till invändning som går ut på att skatten ska påverkas först under en kommande redovisningsperiod och det är svårt att se i vilka situationer som det skulle kunna bli aktuellt att tillämpa denna utvidgning. Motsvarande utvidgning har gjorts på taxeringsområdet och orsaken härtill var att man ville göra det möjligt att ta ut skattetillägg när den skattskyldige vid en oredovisad fastighetsförsäljning beviljades uppskov med beskattningen eller vid en höjning av näringsverksamheten, som berodde på en oriktig uppgift, medgavs avsättning till expansionsfond eller periodiseringsfond (prop. 2002/03:106 s. 168). På SBL-området finns ingen motsvarighet till uppskov med kapitalvinst, avsättning till expansions- eller periodiseringsfond. Exempelen på taxeringsområdet ger således inte någon ledning på SBL-området. Skatteverkets uppfattning är därför att det för närvarande inte finns någon situation på SBL-området där det kan bli aktuellt att tillämpa den utvidgade lydelsen.

6.2 Vad avses med ”invändning”?

Språklig innebörd

Ett grundläggande problem vid tolkningen av 15 kap. 6 § SBL är att klargöra vad som innefattas i begreppet ”invändning”. 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 påföra honom skatt (eller att minska skatt att få tillbaka) och att med anledning därav påföra honom skattetillägg, yrkar nedsättning av skatten i ett annat avseende. 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 t.ex. satt ner skatten, kan naturligtvis inte den skattskyldiges åtgärd att begära omprövning betraktas som en sådan invändning som avses i 15 kap. 6 § SBL om Skatteverket därefter överväger att i annat avseende påföra den skattskyldiges skatt och att ta ut skattetillägg. Det kan dock på goda grunder ifrågasättas om inte 15 kap. 6 § SBL 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.

Invändning efter beslut

Begär en skattskyldig omprövning av en viss sakfråga och nedsättning av sin skatt efter det att Skatteverket beslutat om en skattetilläggsgrundande höjning av skatten 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 15 kap. 6 § SBL, 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 skatt till dennes förmån, kan rimligen inte denna åtgärd ses som en ”invändning”. Likväl måste 15 kap. 6 § SBL anses innefatta en sådan situation. Med andra ord måste bestämmelserna i det lagrummet vara tillämpliga också i den situationen att Skatteverket beträffande en sakfråga avser att höja den skattskyldiges skatt och att påföra skattetillägg samtidigt som Skatteverket beträffande en annan sakfråga på eget initiativ avser att sätta ner skatten. Detsamma gäller naturligtvis även i det fallet att Skatteverkets beslut beträffande den andra sakfrågan meddelas efter att den skattetilläggsgrundande frågan prövats.

Slutsats

Slutsatserna av det sagda blir att begreppet ”invändning” i 15 kap. 6 § SBL 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 skatt.

6.3 Sakfrågan i ärenden och mål om skattetillägg

6.3.1 Inledning

**Äkta/oäkta
kvittnings-
invändningar**

Underlaget för skattetillägg ska beräknas utan hänsyn till invändning som gäller en *annan* fråga än den som ligger till grund för skattetillägget. Är den skattskyldiges invändning sådan att den har ett direkt samband med den föreslagna skattehöjningen, vilket något oegentligt brukar kallas för oäkta kvittning, och har den skattskyldige fog för sin invändning, ska med andra ord invändningen påverka just den av Skatteverket aktualiserade skattehöjningen och därmed också underlaget för skattetillägg. Den skattskyldiges invändning har ju visat att Skatteverkets övervägande rörande den aktuella sakfrågan inte var riktigt. Med andra ord omfattar bestämmelserna i 15 kap. 6 § SBL endast invändningar som påverkar skatten 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 frågan i ett ärende eller ett mål om skattetillägg. Skillnaden mellan en äkta och en oäkta kvittningsinvändning består i att den förstnämnda 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. För att kunna avgöra om en invändning är en oäkta eller en äkta kvittningsinvändning krävs därför kunskaper om hur en fråga avgränsas i skatteförfarandet.

Uttrycket ”fråga” Synonymt med uttrycket ”fråga” används i förarbeten, praxis och doktrinen bl.a. uttrycken ”saken”, ”sakfrågan” ”del-frågan”, ”processföremålet” och ”prövningsföremålet”.

6.3.2 Avgränsning av sakfrågan

6.3.2.1 Allmänt

Inte lagreglerat Vad som i skatteförfarandet/skatteprocessen ska anses utgöra en fråga är inte lagreglerat. Principerna för hur en fråga ska avgränsas har i stället kommit till uttryck i förarbeten och praxis. Det bör betonas att frågans avgränsning inte enbart har betydelse vid den bedömning som behöver göras med anledning av 15 kap. 6 § SBL. Inom skatteförfarandet krävs även en sådan avgränsning bl.a. vid bedömningen av om det föreligger prövningshinder på grund av res judicata (21 kap. 3 § SBL) och inom skatteprocessen vid bl.a. prövningen av om taleändring föreligger (22 kap. 13 § SBL och 6 kap. 18–21 §§ TL).

6.3.2.2 Förarbeten

Prop. 1989/90:74 Departementschefen har på s. 370 f., i prop. 1989/90:74, som ligger till grund för införandet av sakförfarandet/sakprocessen på taxerings- respektive SBL-området, pekat på vissa grundsatser som bör vara vägledande vid bestämmandet av saken och angett hur vissa problemställningar bör få sin lösning. Departementschefens uttalanden tar visserligen sikte på domstolsprocessen avseende inkomsttaxeringen, men de bör vara vägledande även för handläggningen av skatteärenden på SBL-området eftersom ett sakförfarande gäller även för handläggningen av sådana ärenden hos Skattverket. Av propositionen framgår således att processföremålet individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkande och de om-

ständigheter som klaganden åberopar till stöd för yrkandet. Med omständigheter avses de sakförhållanden som utgör en väsentlig del när det gäller att bestämma en frågas individualitet.

Bunden till redovisningsperiod

Knuten till viss skatt

Vidare framgår av propositionen att en doms rättskraft inte sträcker sig längre än det års taxering och det skatteslag som målet gällde. Det sistnämnda innebär för SBL-området att en kvittningsinvändning alltid är äkta om invändningen avser en annan redovisningsperiod än den som omfattas av Skatteverkets tilltänkta beslut eller om invändningen avser en annan skatt än den som omfattas av det tilltänkta beslutet. Det sistnämnda innebär t.ex. att underlaget för skattetillägg inte påverkas när en skattskyldig inför en tilltänkt höjning av arbetsgivaravgifterna yrkar ytterligare avdrag för ingående mervärdesskatt. En sådan kvittningsinvändning är nämligen alltid en äkta kvittningsinvändning, eftersom det är fråga om två olika skatter.

Rättslig klassificering

En viktig princip som lyfts fram i propositionen 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 bl.a. RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 2004 ref. 144).

Skönsbeskattning

Beträffande skönstaxering uttalas i propositionen (s. 376 f.) att saken kan variera beroende på vilket underlag den bygger på. Tillämpat på SBL-området innebär det t.ex. att saken vid en skönsbeskattning på grund av helt oredovisad mervärdesskatt kommer att omfatta all in- och utgående mervärdesskatt under förutsättning att Skatteverket inte har någon kännedom om den skattskyldiges in- och utgående mervärdesskatt för den aktuella redovisningsperioden. Alla kvittningsinvändningar avseende ingående mervärdesskatt blir därför att betrakta som oäkta (se RÅ 2002 ref. 46, som kommenteras nedan under avsnitt 6.3.2.3).

6.3.2.3 Praxis

Händelseförlopp eller saksammanhang

Av Högsta förvaltningsdomstolens avgöranden framgår tydligt att domstolen lagt stor vikt vid händelseförloppet eller saksammanhanget vid avgränsningen av saken (se t.ex. RÅ 2000 ref. 54, RÅ 2001 ref. 20 och RÅ 2004 ref. 144). Inkomster och utgifter som är kopplade till ett och samma händelseförlopp anses således normalt utgöra en del av samma sakfråga. Om en skattskyldig vid en tilltänkt höjning av hans skatt yrkar avdrag för en utgift som är kopplad till det aktuella

händelseförloppet ska således den skattskyldiges yrkande betraktas som oäkta.

RÅ 2004 not. 76

I RÅ 2004 not. 76 hade ett moderbolag dels dragit av ingående mervärdesskatt hänförlig till sitt dotterbolags verksamhet, dels inte yrkat avdrag för mervärdesskatt på de skattepliktiga tjänster som dotterbolaget utfört åt moderbolaget. SKM vägrade moderbolaget avdrag för den mervärdesskatt som var hänförlig till dotterbolagets verksamhet och påförde moderbolaget skattetillägg på den felaktigt avdragna mervärdesskatten. Vidare medgav SKM moderbolaget avdrag för beräknad ingående mervärdesskatt för de tjänster som dotterbolaget utfört åt moderbolaget. SKM:s beslut stod sig i både länsrätten och kammarrätten. I Högsta förvaltningsdomstolen gällde frågan främst om underlaget för skattetillägg skulle reduceras med den beräknade ingående mervärdesskatten. Domstolen uttalade följande.

Vad därefter gäller frågan om vid bestämmande av underlag för skattetillägg hänsyn skall tas till ingående mervärdesskatt på tjänster Finans tillhandahållit Bolaget gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt 64 a § femte stycket GML och 18 kap. 3 § ML i paragrafernas lydelse vid nu aktuella redovisningsperioder gäller att underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör annan fråga än den som föranlett tillägget.

Tillämpningen av 5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324), som har i princip samma innehåll som de redovisade paragraferna i GML och ML, har varit föremål för Regeringsrättens bedömning vid ett par tillfällen. Rättsfallet RÅ 2002 ref. 46 rörde en skattskyldig som inte redovisat någon mervärdesskatt i sin självdeklaration. Den oriktiga uppgiften avsåg således inte någon enskild mervärdesskattepost. Redovisningen av mervärdesskatt sågs då som en och samma fråga och skattetillägget beräknades på skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt. I rättsfallet RÅ 2001 ref. 20, som gällde en skattskyldig som i sin självdeklaration underlåtit att redovisa ett antal värdepappersförsäljningar varav vissa gått med vinst och andra med förlust, ansågs varje beräkning av försäljningens resultat och den skattemässiga behandlingen av detta som en särskild fråga. Det var följaktligen inte tillåtet att vid beräkningen av skattetillägget kvitta förlusterna mot vinsterna. Vad som i skatteprocessen bör utgöra samma fråga var också föremål för behandling i rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15. Av de nämnda rättsfallen framgår att för att återopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang.

Om Bolagets uppfattning att de tjänster som Finans tillhandahöll Bolaget inte var skattepliktiga hade varit korrekt, hade Bolaget inte

haft någon rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt avseende dessa tjänster. Vidare hade Bolaget haft rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänförde sig till Finans förvärv för tillhandhållandet av tjänsterna under förutsättning att Bolaget haft rätt till avdrag om det självt gjort förvärven. Enligt Regeringsrättens mening hänför sig båda dessa avdrag till samma fråga, nämligen skatteplikten för de tjänster Finans tillhandahållit Bolaget.

Högsta förvaltningsdomstolen kom således fram till att det var fråga om en och samma sak och att underlaget för skattetillägg skulle reduceras. I rättsfallet uttalar domstolen att det i princip krävs att de åberopade omständigheterna ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang för att de ska anses höra till samma fråga. Uppenbarligen har domstolen tyckt att moderbolagets bedömning av om de tjänster som dotterbolaget tillhandahöll moderbolaget var skattepliktiga utgjorde samma händelseförlopp eller saksammanhang trots att skattepliktsfrågan aktualiserades i två olika situationer. När väl frågan om skattskyldighet besvarats innebar det med automatik att bolaget dels vägrades avdrag för en viss ingående mervärdesskatt, dels medgavs avdrag för en annan ingående mervärdesskatt. Rättsfallet visar hur svårt det kan vara att bedöma vad som ska anses vara samma händelseförlopp eller saksammanhang.

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 minska med den oredovisade ingående skatten. Högsta förvaltningsdomstolen 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.

Högsta förvaltningsdomstolen 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.

6.4 Underlag för skattetillägg vid kvittningsinvändningar

I det föregående har konstaterats att skillnaden mellan en äkta och en oäkta kvittningsinvändning består i att den förstnämnda 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. Vidare har en redogörelse gjorts för de principer som i förarbeten och praxis används för att avgränsa frågan.

Redovisningen i en skattedeklaration är summarisk. Den grundas emellertid på bokföring av specifika fakturor samt en individualiserad löneredovisning. Med hänsyn härtill och med utgångspunkt i de uppgifter som redovisas i en skattedeklaration följer nedan en schematisk beskrivning av hur saken (frågan) torde kunna avgränsas med avseende på mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Hel eller delvis befrielse

I detta sammanhang bör påpekas att det i vissa situationer kan bli aktuellt med hel eller delvis befrielse från skattetillägg när en invändning inte kan beaktas vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg på grund av kvittningsförbudet i 15 kap. 6 § SBL (se vidare avsnitt 9.4.2.3).

Skattefri omsättning redovisats som skattepliktig

6.4.1 Mervärdesskatt

Har en skattskyldig felaktigt inte redovisat utgående mervärdesskatt beträffande en vara kan han inte, med verkan i skattetilläggshänseende, åberopa att han redovisat utgående mervärdesskatt avseende en inte skattepliktig omsättning, eftersom det är olika frågor. Skattetillägg för den oredovisade mervärdesskatten ska därför beräknas utan hänsyn till den felaktigt redovisade skattefria omsättningen.

- Avdrag inte yrkats för avdragsgill ingående skatt** Antag att en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift i skattekäklarationen genom att felaktigt göra avdrag för ingående mervärdesskatt för ett förvärv. En invändning från den skattskyldige om att han glömt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende ett annat förvärv ska inte påverka uttaget av skattetillägget.
- 12-procentig mervärdesskatt i stället för 25-procentig** Om en skattskyldig redovisat mervärdesskatt med t.ex. 12 % på en del av omsättningen mot rätteligen 25 %, har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Oriktigheten grundar sig emellertid på en felaktig rättslig klassificering. Den 12-procentiga och den 25-procentiga mervärdesskatten avser samma omsättning och således samma fråga (se ovan under avsnitt 6.3.2.2 vid kantrubriken ”Rättslig klassificering”). Vid beräkningen av skattetillägget ska därför den redovisade 12-procentiga mervärdesskatten beaktas, vilket innebär att skattetillägg tas ut på skillnaden mellan beslutade 25 % och redovisade 12 %.
- Ingående skatt på samma vara** Om en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa någon utgående mervärdesskatt avseende en varuförsäljning och han vid ett övervägt skattetillägg yrkar avdrag för den ingående mervärdesskatten för samma vara, som inköpts under samma redovisningsperiod, föreligger ett så nära samband mellan den utgående och ingående mervärdesskatten att de anses avse samma fråga. Skattetillägget på grund av den oredovisade försäljningen ska därför beräknas på skillnaden mellan den utgående och ingående mervärdesskatten på varan.
- Ingående skatt på samma slags vara** Ett tillräckligt nära samband mellan utgående och ingående mervärdesskatt föreligger också om försäljningen och inköpet avser samma slag av tillgångar inom samma verksamhet. Som exempel kan nämnas rå- och stapelvaror till försäljning, men även en cykelhandlares inköp och försäljning av cyklar. Har cykelhandlaren lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa utgående mervärdesskatt avseende försäljningen av en cykel samtidigt som han under samma redovisningsperiod inte dragit av ingående mervärdesskatt för en annan cykel ska ett eventuellt skattetillägg således beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt på dessa cyklar.
- Råämne** En oäkta kvittningssituation kan även uppkomma när den oredovisade varuförsäljningen avser varor som tillverkats av inköpta råämnena eller varor till förädling. Som exempel kan nämnas ett bageris inköp av mjöl för tillverkning av bröd. Inköpet av mjöl och försäljningen av bröd anses ha så nära

samband att de avser samma fråga om köp och försäljning sker i samma period.

Anläggningstillgångar och omkostnader

Ingående mervärdesskatt på anskaffning av anläggningstillgångar eller på omkostnader, t.ex. förbrukningsmaterial, kan normalt inte anses ha tillräckligt samband med omsättning av vara från varulagret för att anskaffningen och försäljningen ska anses vara samma sak. Ett kvittningsyrkande av den skattskyldige som föranletts av ett övervägt skattetillägg ska därför i en sådan situation anses som en äkta kvittningsinvändning och inte föranleda någon reducering av skattetillägget.

Tjänster

Även för mervärdesskattepliktiga tjänster ska kvittning medges om erforderligt samband mellan utgående och ingående mervärdesskatt föreligger. Ett exempel på sådant samband är om en byggtreprenör inte redovisat utgående skatt på en byggtjänst och samtidigt underlåtit att göra avdrag för ingående skatt på förvärv av underentreprenörers tjänster. Likaså bör ingående skatt för inköp av material och råvaror för tillhandhållande av byggnadsentreprenad respektive serverings-tjänster kunna reducera skattetillägg som tas ut av skattskyldiga som inte redovisat utgående skatt för sådana tjänster.

Skönsbeskattning vid utebliven SKD

Vid en skönsbeskattning av mervärdesskatt på grund av utebliven skattedeklaration och andra uppgifter utgörs underlaget för skattetillägg av den skatt som påförs. Vid skönsbeskattningen görs en samlad bedömning av skattens storlek, varvid såväl in- som utgående mervärdesskatt beaktas. Det innebär att saken utgörs av all mervärdesskatt för perioden (jfr RÅ 2002 ref. 46). Om en skönsbeskattning skett på grund av utebliven skattedeklaration och den skattskyldige senare yrkar att skönsbeskattningen av ett eller annat skäl ska sättas ner utgör yrkandet naturligtvis en oäkta kvittningsinvändning som, om det godtas av Skatteverket, ska reducera skattetillägget.

Skönsbeskattning på grund av brister i SKD

Vid skönsbeskattning på grund av brister i eller bristfälligt underlag för skattedeklarationen kan bristerna avse antingen enbart utgående mervärdesskatt eller både utgående och ingående mervärdesskatt.

I de fall bristerna enbart avser den utgående skatten är det endast denna som egentligen behöver uppskattas och skattetillägget beräknas då på höjningen av den utgående skatten. Om den skattskyldige därvid invänder att han har ytterligare avdrag för ingående skatt att tillgodogöra sig måste han, för att hans invändning ska påverka skattetillägget, göra sannolikt att erforderligt samband föreligger mellan den uppskattade

utgående skatten och den ingående skatt som han yrkar avdrag för. Är bristerna däremot sådana att såväl utgående mervärdesskatt som ingående mervärdesskatt i sin helhet har uppskattats ska den skattskyldiges yrkande om nedsättning av skönsbeskattningen naturligtvis ses som en oäkta kvittningsinvändning som ska påverka skattetilläggets storlek.

Gemenskapsinternt förvärv

Ett gemenskapsinternt förvärv medför, i en helt eller delvis skattepliktig verksamhet, att såväl utgående som ingående mervärdesskatt ska redovisas vid förvärvet. Den utgående och den ingående skatten är således direkt hänförliga till samma förvärv, dvs. samma vara. Om en skattskyldig som inte har redovisat ett oredovisat gemenskapsinternt förvärv yrkar avdrag för den ingående skatten på förvärvet, ska yrkandet beaktas vid beräkning av skattetillägget. Om den skattskyldige har full avdragsrätt för den ingående skatten, vilket vanligtvis är fallet, återstår härefter ingen skatt att beräkna skattetillägget på.

Förvärvsbeskattning

Under vissa omständigheter ska vid förvärv av vissa tjänster från annat EU-land, och även från land utanför EU, köparen redovisa den utgående mervärdesskatten. Vad som sagts ovan beträffande beräkning av skattetillägg vid gemenskapsintern förvärv gäller även vid förvärv av sådana tjänster från annat EU-land och land utanför EU.

Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn

Inom byggsektorn föreligger omvänd skattskyldighet, vilket innebär att det i vissa fall är förvärvaren av en byggtjänst som är skattskyldig och således ska redovisa utgående mervärdesskatt. Förvärvarens avdragsrätt för ingående mervärdesskatt följer vanliga regler, vilket innebär att det vid s.k. blandad verksamhet kan föreligga en begränsad avdragsrätt. På samma sätt som vid ett gemenskapsinternt förvärv (se ovan vid kantrubriken "Gemenskapsinternt förvärv") är i dessa fall den utgående och den ingående skatten hänförlig till samma förvärv och således till samma fråga. I avsnitt 1.3.2.2 vid kantrubriken "Omvänd skattskyldighet inom byggsektorn" redogörs för när oriktig uppgift ska anses ha lämnats vid omvänd skattskyldighet inom byggsektorn.

Exempel – omvänd skattskyldighet föreligger

En förvärvare som är skattskyldig enligt reglerna om omvänd skattskyldighet inom byggsektorn, men som varken redovisat utgående eller ingående skatt, kan således påföras skattetillägg endast om han har en begränsad avdragsrätt och skattetillägget tas då ut på den skatt som inte är avdragsgill.

- Exempel**
– **omvänd skattskyldighet föreligger inte**
- Om den som tillhandahållit en byggtjänst underlåtit att debitera utgående skatt, trots att förutsättningarna för omvänd skattskyldighet inte förelegat, och förvärvaren redovisat både utgående och ingående skatt för förvärvet kan något skattetillägg inte tas ut, eftersom den utgående och ingående skatten anses som samma fråga.
- 6.4.2 Arbetsgivaravgift**
- Bruttolön**
- En arbetsgivare, som lämnat oriktig uppgift genom att i ruta 56 i skattedeklarationen inte redovisa arbetsgivaravgifter på en lön till A, kan inte, med verkan också i skattetilläggs-hänseende, göra gällande att arbetsgivaravgifter på en lön till B, blivit i motsvarande mån för högt redovisade. Arbetsgivaravgifter på lön till A är inte samma sak som arbetsgivaravgifter på lön till B. Arbetsgivarens yrkande utgör således en sådan äkta kvittningsinvändning som inte ska påverka beräkningen av skattetillägget.
- Förmåner**
- En arbetsgivare som lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter på exempelvis en bilförmån för en anställd, kan inte få underlaget för skattetillägg reducerat om han kan påvisa att han för annan anställd felaktigt redovisat arbetsgivaravgifter på en bilförmån eller annan förmån, exempelvis en kostförmån. Inte heller kan arbetsgivaravgifter på ett för högt upptaget förmånsvärde för A, kvittas mot oredovisade arbetsgivaravgifter på löneunderlag avseende B. Arbetsgivaravgifter på ett för högt upptaget förmånsvärde avseende A torde inte ens kunna kvittas mot oredovisade arbetsgivaravgifter avseende lön för A själv, eftersom förmånen enligt Skatteverkets bedömning inte bör utgöra samma sak som lönen.
- Kostnadsavdrag**
– **äkta kvittningsinvändning**
- Antag att en arbetsgivare, trots att han inte erhållit beslut om kostnadsavdrag beträffande viss anställd, felaktigt har gjort sådant avdrag. Även om arbetsgivaren kan påvisa att han haft rätt att göra kostnadsavdrag för en annan anställd men inte gjort det, kan detta inte tillgodoräknas vid beräkning av skattetillägg på oredovisade arbetsgivaravgifter.
- **oäkta kvittningsinvändning**
- Antag att en arbetsgivare, som lämnat oriktig uppgift genom att inte redovisa arbetsgivaravgifter på en bruttolön för en anställd, invänder att den anställde haft kostnader i arbetet uppgående till minst 10 % av erhållen ersättning. Eftersom kostnaderna är direkt hänförliga till och en förutsättning för den uppburna lönen, bör denna invändning beträffande kostnadsavdraget utgöra samma sak som den oredovisade lönen. Invändningen bör alltså anses vara en oäkta kvittnings-

invändning och beaktas vid beräkningen av skattetillägget på oredovisade arbetsgivaravgifter.

**Regionalt
företagsstöd**

**– oäkta kvittnings-
invändning**

Antag att en arbetsgivare i en skattedeclaration har redovisat underlag för arbetsgivaravgifter med 0 kr, trots att det rätteligen uppgår till 30 000 kr (= oredovisade avgifter om 10 000 kr). Arbetsgivaren yrkar kvittningsvis avdrag för företagsstöd med 3 000 kr. Då detta företagsstöd har ett direkt samband med avgiftshöjningen så är kvittningen att anse som oäkta (samma sak). Skattetillägg tas därför ut på 7 000 kr (10 000 - 3 000).

**– äkta kvittnings-
invändning**

I en skattedeclaration har ett avgiftsunderlag om 80 000 kr redovisats samtidigt som något avdrag för företagsstöd inte har gjorts. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr. I samband med övervägandet om höjning yrkar arbetsgivaren maximalt avdrag för företagsstöd med 7 100 kr. I denna situation är kvittning inte tillåten, eftersom höjningen av avgiftsunderlaget ligger i intervallet 80 000–110 000, medan företagsstödet ligger i intervallet 0–71 000. Företagsstödet har således inget samband med höjningen av avgiftsunderlaget.

**– såväl oäkta som
äkta kvittnings-
invändning**

Antag att en arbetsgivare har redovisat ett avgiftsunderlag om 50 000 kr i skattedeclarationen men inte gjort något avdrag för företagsstöd. Oredovisat avgiftsunderlag uppgår till 30 000 kr (= oredovisade avgifter om 10 000 kr). I samband med övervägandet om höjning yrkar arbetsgivaren maximalt företagsstöd om 7 100 kr. Företagsstöd medges i intervallet 0–71 000. I denna situation är invändningen avseende företagsstöd i intervallet 50 000–71 000, dvs. 2 100 kr (10 % av 21 000), att anse som oäkta, eftersom det bara är denna del som ligger inom intervallet för höjningen av avgiftsunderlaget 50 000–80 000. Skattetillägg tas ut på 7 900 kr (10 000 - 2 100).

6.4.3 Avdragen skatt

Avdragen skatt

Antag att en arbetsgivare, som i skattedeclarationen underlåtit att redovisa lön för A i ruta 81 och även avdragen skatt i ruta 82, invänder att han beträffande B, som har F-skatt, felaktigt redovisat ett lika stort löneunderlag och avdragen skatt. Invändningen utgör en äkta kvittning, som medför att skattetillägg ska utgå på det oredovisade skatteavdraget avseende A, trots att avdragen skatt totalt sett inte blivit för lågt redovisad.

7 Förseningsavgift

15 kap. 8 § SBL

Lagtext

15 kap. 8 § SBL

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

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

1. den skattskyldige förelagts att lämna deklaration men inte fullgjort denna skyldighet inom den tid som föreskrivits,
2. den skattskyldige inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna, eller
3. förseningen avser en periodisk sammanställning.

Lag (2007:1377).

7.1 Allmänt

I detta avsnitt behandlas reglerna i SBL om uttag av förseningsavgift (15 kap. 8 §). Förseningsavgift tas ut om en skattedeklaration eller en periodisk sammanställning inte lämnats inom föreskriven tid. Undantag görs dock för särskild skattedeklaration när det är fråga om redovisning av skattepliktiga händelser inom mervärdesbeskattningen.

Förseningsavgiften tas antingen ut med 500 kr eller med 1 000 kr.

7.2 Tillämpningsområdet

7.2.1 Uppgiftslämnanden som omfattas

I SBL finns en mängd uppgiftslämnanden reglerade, men möjligheten att ta ut förseningsavgift avgränsas på så sätt att det måste vara fråga om en för sent lämnad skattedeklaration eller periodisk sammanställning för att en förseningsavgift ska kunna tas ut.

SKD	Med skattedeklaration avses också punktskattedeklaration (10 kap. 9 a § andra stycket SBL) och särskild skattedeklaration (10 kap. 32 c § tredje stycket SBL).
SKD efter föreläggande	Förseningsavgift kan tas ut av subjekt som blir deklara-tions-skyldiga först efter ett föreläggande enligt 10 kap. 10 § SBL.
Periodisk sammanställning	Bestämmelser om periodisk sammanställning finns i 10 kap. 33–36 a §§ SBL.
SINK och A-SINK	Av 21 § första stycket 4 SINK och 23 § första stycket A-SINK framgår att bestämmelserna om förseningsavgift i 15 kap. SBL är tillämpliga vid för sent uppgiftslämnande enligt SINK och A-SINK.

7.2.2 Uppgiftslämnanden som inte omfattas

Förenklad SKD	En för sent lämnad förenklad skattedeklaration kan inte föranleda förseningsavgift. I 10 kap. 13 a § tredje stycket SBL finns nämligen inte någon hänvisning till 15 kap. 8 § SBL. En skattskyldig har rätt att lämna en ”vanlig” skattedeklaration även om en förenklad skattedeklaration får lämnas. Lämnas den ”vanliga” skattedeklarationen för sent kan förseningsavgift inte tas ut eftersom den skattskyldige inte är skyldig att lämna en sådan, vilket är en förutsättning för uttag av försenings-avgift. Sådan avgift kan inte heller tas ut om en e-handels-deklaration lämnas för sent (10 a kap. 21 § SBL).
E-handels-deklaration	
Preliminär själv-deklaration	I 10 kap. 6 och 8 a §§ SBL anges när preliminär själv-deklaration respektive skalbolagsdeklaration senast ska läm-nas. Eftersom sådana deklara-tioner inte utgör skattedeklara-tioner enligt SBL är inte 15 kap. 8 § SBL tillämplig när sådana deklara-tioner lämnas för sent.
Skalbolags-deklaration	

7.3 När anses deklaration respektive periodisk sammanställning föreligga?

”Skatte-deklaration”	För att en skattedeklaration ska anses föreligga krävs, enligt Skatteverkets mening, att deklara-tionen 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 beskattningen (se avsnitt 4.2.3 vid kantrubriken ”Skattedeklaration”). En inte undertecknad deklara-tionsblankett uppfyller därmed inte kraven för vad som är att anse som en skattedeklaration. Detsamma gäller en undertecknad deklara-tionsblankett som inte innehåller några beloppsmässiga uppgifter. Har en sådan
-----------------------------	--

handling lämnats in inom förskrivna tid anses således inte någon deklaration ha kommit in i rätt tid. Det föreligger därmed förutsättningar för att ta ut förseningsavgift. Har däremot en formellt riktig skattedeklaration kommit in i rätt tid föreligger inte förutsättningar för att ta ut förseningsavgift, och det gäller oberoende av hur stora bristerna är i uppgiftslämnandet.

Förseningsavgift kan tas ut även om den skattskyldige inte har haft något belopp att deklarerat för den aktuella perioden. Enligt 10 kap. 13 § SBL behöver skattedeklaration dock inte lämnas om vare sig skatteavdrag eller arbetsgivaravgifter ska redovisas och den skattskyldige ska redovisa mervärdesskatten i sin självdeklaration eller inte är registrerad till mervärdesskatt. Detta under förutsättning att Skatteverket skriftligen upplysts om att det inte finns något belopp att deklarerat. Har någon sådan upplysning inte lämnats till Skatteverket kan, enligt verkets mening, förseningsavgift tas ut.

En skattedeklaration som getts in i rätt tid, i vilken exempelvis endast har redovisats mervärdesskatt, är att betrakta som en i rätt tid inkommen skattedeklaration även om skyldigheten föreligger att i deklarationen också redovisa arbetsgivaravgifter och avdragen skatt och den skyldigheten inte har fullgjorts. Om en ny deklaration kommer in med sistnämnda uppgifter, men för sent, föreligger därför inte förutsättningar för att ta ut någon förseningsavgift. Genom den förstnämnda deklarationen har nämligen skattedeklaration lämnats i rätt tid.

Att förseningsavgift kan tas ut när en skattedeklaration som lämnats i form av ett elektroniskt dokument inte är formellt riktig framgår av prop. 1996/97:100 del 1, s. 461.

”Periodisk sammanställning”

En periodisk sammanställning torde föreligga om den är avgiven på ett fastställt formulär och innehåller åtminstone någon uppgift rörande omsättning, förvärv eller överföringar av varor som transporterats mellan EU-länder. I SBL finns inte något uttalat krav på att en periodisk sammanställning ska vara egenhändigt underskriven. Enligt Skatteverkets mening ska därför inte förseningsavgift tas ut på den grunden att en periodisk sammanställning inte är undertecknad av den som enligt 10 kap. 33 § första stycket SBL är skyldig att lämna en sådan. Om en periodisk sammanställning avgetts på fastställt formulär och innehåller den någon relevant uppgift kan förseningsavgift således inte tas ut, och det gäller oberoende av hur stora bristerna är i uppgiftslämnandet.

7.4 I rätt tid

Bevisbördan för att en SKD 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 skattedeklaration har kommit in till Skatteverket eller till ett av verket godkänt mottagningsställe i rätt tid (se även RÅ 1990 ref. 94). Om den deklarationsskyldige inte kan göra sannolikt att deklarationen kommit in till Skatteverket eller godkänt mottagningsställe i rätt tid kan således förseningsavgift tas ut. Motsvarande gäller periodisk sammanställning.

Inkommen handling

När en handling ska anses ha kommit in behandlas i avsnitt 5.1.2 vid kantrubrikerna ”Inkommen handling” och ”– särskilt mottagningsställe”.

Föreskriven tid

Med uttrycket ”föreskriven tid” i 15 kap. 8 § SBL avses de tidpunkter som föreskrivs i 10 kap. 18–23 §§, 32–32 b §§ och 36 § SBL samt 17 § SINK och 14 § A-SINK. Med ”föreskriven tid” avses vidare dels den tidpunkt som anges i ett anståndsbeslut enligt 10 kap. 24 § SBL, dels den tidpunkt som anges i ett föreläggande enligt 10 kap. 10 § SBL när Skatteverket förelagt någon som inte är deklarationsskyldig enligt 10 kap. 9 § SBL att lämna deklaration.

Lagstadgad tid

Vid prövningen av om en skattedeklaration inkommit inom föreskriven tid ska lagen (1930:173) om lagstadgad tid beaktas. Om den dag som en skattedeklaration senast ska komma in till Skatteverket infaller på en söndag, allmän helgdag, lördag, midsommarafteon, julafton eller nyårsafton anses den därför ha kommit in i rätt tid om den inkommer första vardagen efter nämnda dagar.

Sjukdom = laga förfall

En deklarationsskyldig kan på grund av sjukdom vara förhindrad att lämna en skattedeklaration inom föreskriven tid. Det kan vidare vara så att sjukdomen inneburit att någon ansökan om anstånd inte kunnat göras. En sjukdom som menligt påverkat förmågan att lämna deklaration utgör emellertid laga förfall. I Skatteverkets meddelande ”Skatteverkets information om anstånd med att lämna skattedeklaration, punktskattedeklaration, särskild skattedeklaration och förenklad skattedeklaration samt anstånd med att betala skatt som ska redovisas i sådana deklarationer” (SKV M 2004:18) uttalas bl.a. följande.

Ett laga förfall fungerar som ett automatiskt anstånd. I praktiken bör Skatteverket, så snart kännedom erhållits om laga förfallet, antingen bevaka ärendet, så att inte skönsbeskattning sker eller förseningsavgift påförs, eller registrera ett deklara-tionsanstånd på två veckor eller längre tid beroende på vilken sjukdom etc. som den skattskyldige har drabbats av. Skatteverket bör fortlöpande bevaka ärendet.

Anstånd utan slutdatum

Om det vid laga förfall inte föreligger något anståndsbeslut som anger när deklara-tionsanståndet upphör, får det anses saknas en föreskriven tid inom vilken deklarationen ska inkomma. För att förseningsavgift ska kunna tas ut i en sådan situation krävs det att Skatteverket förelägger den deklara-tions-skyldige enligt 10 kap. 27 § SBL att komma in med dekla-ration senast vid en viss tidpunkt. Först om den deklara-tions-skyldige inte kommer in med deklaration senast den dag som angetts i föreläggandet kan förseningsavgift tas ut.

7.5 Förseningsavgiftens storlek

SKD

Från och med den 1 januari 2003 kan förseningsavgift tas ut med två olika belopp (500 kr och 1 000 kr) såvitt avser för sent inkomna skattedeklarationer. Före detta datum kunde för-seningsavgift enbart tas ut med ett belopp, nämligen 1 000 kr.

– upprepad försening eller förelagd

Införandet av två olika belopp har i förarbetena motiverats med att det är lämpligt att nivån på avgiften bestäms med hänsyn till de faktorer som ligger bakom förseningen (prop. 2001/02:29 s. 18). När en försening är av engångskaraktär är avgiften därför 500 kr. Har en skattskyldig emellertid inte följt ett föreläggande om att deklarerera eller har han tidigare inte lämnat deklaration inom föreskriven tid för minst en av de tre närmast föregående redovisningsperioderna uppgår avgiften till 1 000 kr.

Periodisk sammanställning

När en periodisk sammanställning inte lämnats inom före-skriven tid är förseningsavgiften 1 000 kr. Detta motiveras i förarbetena med att syftet med uppgiftslämnandet är att upp-fylla åtagandet att bistå andra medlemsländer inom EU med upplysningar som har betydelse för mervärdesbeskattningen i dessa länder.

7.6 Befrielse från förseningsavgift m.m.

Befrielse

Befrielse från förseningsavgift får, i likhet med vad som gäller för skattetillägg, medges om förutsättningar för befrielse före-ligger enligt 15 kap. 10 § SBL. Bestämmelserna om befrielse från särskild avgift behandlas i avsnitt 9 (se särskilt avsnitt

9.6). Här bör dock noteras att förseningsavgift inte bör tas ut om förmyndare, förvaltare eller god man för sent eller inte alls fullgjort deklARATIONSSKYLDIGHETEN eller skyldigheten att lämna periodisk sammanställning för den skattskyldige (se avsnitt 9.4.2.3 vid kantrubriken ”Företrädare hel befrielse”).

**Skattskyldig
avlidit**

Av 15 kap. 15 § första stycket SBL framgår att förseningsavgift inte ska tas ut om den skattskyldige har avlidit. Bestämmelsen kommenteras närmare i avsnitt 2.6.3.

8 Kontrollavgift

15 kap. 9 § SBL

Lagtext

15 kap. 9 § SBL

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

8.1 Allmänt

Med anledning av artikel 356.1 i mervärdesskattedirektivet har i 14 kap. 1 a § SBL införts bestämmelser som innebär att en näringsidkare vid omsättning av investeringsguld i vissa fall är skyldig att kontrollera köparens identitet.

Identitetskontroll

En sådan skyldighet föreligger vid omsättning i Sverige eller till ett annat EG-land under förutsättning att transaktionen uppgår till ett belopp som motsvarar minst 10 000 kr. Motsvarande skyldighet föreligger om flera transaktioner, som kan antas ha samband med varandra, tillsammans uppgår till minst nämnda belopp. Genom en hänvisning i paragrafen till bestämmelser i lagen (1993:768) om åtgärder mot penningtvätt framgår att särskilda krav ställs på identitetskontrollen vid distansförsäljning (4 § tredje stycket), att identitetskontrollen inte behöver utföras beträffande vissa fysiska och juridiska personer (4 a § första stycket 1) och, om det kan antas att köparen handlar för annans räkning, att näringsidkaren på lämpligt sätt ska skaffa sig kännedom om den för vars räkning transaktionen görs (6 §). Vad som avses med investeringsguld framgår av 1 kap. 18 § ML.

Syftet med identitetskontrollen är att förhindra skattebedrägerier med investeringsguld. Genom identitetskontrollen blir det möjligt att följa alla led i en kedja av guldtransaktioner (prop. 1998/99:69 s. 40).

Skyldigheten att utföra identitetskontrollen sanktioneras genom att det i 15 kap. 9 § SBL föreskrivs att Skatteverket ska

påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kr för varje tillfälle säljaren inte fullgjort sin skyldighet.

Handlingar och uppgifter bevaras

Enligt 14 kap. 1 a § fjärde stycket SBL ska handlingar och uppgifter som använts vid identitetskontrollen bevaras i sju år efter utgången av det kalenderår kontrollen gjordes.

8.2 Identitetskontroll

**Antecknings-
skyldighet**

Enligt 14 kap. 1 a § tredje stycket SBL ska säljaren föra anteckningar om identitetskontrollen. Hur en identitetskontroll ska utföras framgår dock inte av lagen. Vad som ska antecknas eller om exempelvis kopior måste tas av identitetshandlingar är således inte reglerat. I paragrafens ursprungliga lydelse (SFS 1999:641) framgick i dess tredje stycke vilka uppgifter som skulle antecknas vid identitetskontrollen och att dessa uppgifter inte behövde antecknas om köparen överlämnade en kopia av F-skattebevis. I samband med att paragrafen fick sin nuvarande lydelse uttalades följande i prop. 2003/04:156, s. 96.

Det nuvarande *tredje stycket*, i vilket anges att antecknings-
skyldighet föreligger, har ändrats. Bestämmelser som preciserar vilka uppgifter som skall antecknas har karaktären av verkställighetsföreskrifter. I skattebetalningsförordningen (1997:750) bör tas in en bestämmelse med innebörden att de föreskrifter som meddelas av Finansinspektionen om bl.a. identitetskontroll och bevarande av handlingar (i dag Finansinspektionens föreskrifter och allmänna råd FFFS 1999:8) skall gälla vid tillämpningen av 14 kap. 1 a § skattebetalningslagen.

**Föreskrifter
finns inte**

I enlighet med uttalandet i propositionen föreskrivs det därför i 14 kap. 1 a § tredje stycket SBL att regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer meddelar närmare föreskrifter om anteckningsskyldigheten. Lagändringen ledde i sin tur till en ändring av 65 § SBF där det numera framgår att det är Skatteverket som ska meddela dessa föreskrifter. Några föreskrifter har dock ännu inte meddelats.

Den koppling till Finansinspektionens föreskrifter, vilka numera ersatts med FFFS 2005:5, som förutskickades i propositionen saknas således helt i dagens lagstiftning. Att det dessutom varken av lagen eller av några av Skatteverket utfärdade föreskrifter framgår vad som ska antecknas vid en identitetskontroll gör att det är svårt att veta hur omfattande denna anteckningsskyldighet är och hur en sådan kontroll ska utföras. Detta innebär att det många gånger kan vara svårt att avgöra huruvida säljaren fullgjort skyldigheten att utföra en

identitetskontroll och om förutsättningar föreligger för att med stöd av 15 kap. 9 § SBL ta ut kontrollavgift.

8.3 När kontrollavgift kan tas ut

Möjlighet att i efterhand kunna identifiera köpare

I artikel 356.1 i mervärdesskattedirektivet uttalas att medlemsländerna ska se till att alla betydande transaktioner med investeringsguld ska bokföras så att kunderna ska kunna identifieras. Vidare uttalas i prop. 1998/99:69, s. 40, att en av de viktigaste åtgärderna för kontrollen av handeln med investeringsguld är att kunderna ska kunna identifieras. Ett rimligt antagande är att det som avses med dessa uttalanden är att det ska vara möjligt för myndigheter att i efterhand kunna identifiera köparna för att kunna kontrollera deras hantering av investeringsguldet. Genom att på så vis kunna följa en hel transaktionskedja kan myndigheterna upptäcka och beivra eventuella skattebedrägerier, vilket är det underliggande syftet med införandet av identitetskontrollen. Är således säljarens identitetskontroll så bristfällig att de myndigheter som är satta att följa upp transaktioner med investeringsguld inte kan utföra detta arbete kan säljaren inte anses ha fullgjort sin skyldighet enligt 14 kap. 1 a § SBL. Vid varje enskild transaktion som det kan påvisas att sådana brister föreligger bör det därför finnas grund för att med stöd av 15 kap. 9 § SBL påföra säljaren en kontrollavgift på 2 000 kr.

Inte kontrollavgift om anteckningar inte lämnas ut

Av prop. 1998/99:69 s. 41 framgår att det inte är möjligt att påföra en säljare kontrollavgift om han inte lämnar ut bevarade anteckningar. För att få ut sådana anteckningar får i stället vitesinstitutet användas.

Vitesföreläggande – identitetskontroll inte utförd

Om Skatteverket vid vite förelagt en säljare att lämna ut identitetskontrollsanteckningar och denne uppger att han inte har några sådana anteckningar på grund av att han inte utfört någon identitetskontroll bör det dock, enligt Skatteverkets mening, vara möjligt att påföra säljaren kontrollavgift om det förelagat en skyldighet för säljaren att utföra en sådan kontroll. Säljaren har ju i en sådan situation vidgått att han inte fullgjort sin skyldighet enligt 14 kap. 1 a § SBL.

– anteckningarna slängda

Annorlunda förhåller det sig om Skatteverket vitesförelagt säljaren att inkomma med identitetskontrollsanteckningar och denne uppger att han slängt dessa. I ett sådant fall torde det inte vara möjligt att ta ut någon kontrollavgift. Skälet till det är att kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL endast kan tas ut om säljaren ”inte fullgjort skyldigheten att utföra en sådan identi-

tetskontroll av köparen som avses i 14 kap. 1 a §” och inte när säljaren underlåtit att bevara anteckningarna om identitetskontrollen.

8.4 Befrielse från kontrollavgift m.m.

Befrielse från kontrollavgift

Enligt 15 kap. 10 och 11 §§ SBL kan en säljare, under vissa förutsättningar, befrias från kontrollavgift. För en närmare beskrivning av dessa bestämmelser hänvisas till avsnitt 9.7. Att befrielsebestämmelserna ska beaktas av Skatteverket även om säljaren inte begärt det framgår av 15 kap. 12 § SBL.

Säljaren avlidit

Kontrollavgift ska enligt 15 kap. 15 § andra stycket SBL inte tas ut om säljaren avlidit (se vidare avsnitt 2.6.4).

Formella förutsättningar

I avsnitt 10 redogörs för de formella förutsättningarna för att kunna fatta beslut om att påföra kontrollavgift och att ompröva ett sådant beslut.

9 Befrielse från särskild avgift

13 kap. 1 § tredje stycket SBL och 15 kap. 10–12 §§ SBL

Lagtext

15 kap. 10 § SBL

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

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

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

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska 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 ska påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller
3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69) eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken. Lag (2008:372).

15 kap. 11 § SBL

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

15 kap. 12 § SBL

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

9.1 Allmänt

Inledning

Den 1 juli 2003 infördes nya regler om befrielse från särskild avgift, dvs. skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift. Enligt dessa regler 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 ursäktlighetskriterierna respektive oskälighetskriterierna 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 i vilka 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 skattetillägg och förseningsavgift fanns tidigare i 15 kap. 7 § SBL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2003. Enligt den paragrafen skulle den skattskyldige befrias helt från avgiften

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 skattskyldiges ”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.
- Oskälighetsfallen exemplifieras numera och delas in i tre punkter; bristande proportion, lång handläggningstid och dom i skattebrottsmål respektive förverkande enligt brottsbalken före beslut om skattetillägg.
- Obetydligt belopp utgör inte längre en befrielsegrund utan ett hinder mot att ta ut skattetillägg.

**Redovisning
av skatter,
ansökan om
återbetalning
m.m.**

Bestämmelserna om befrielse gäller redovisning av sådana skatter som ska redovisas i en skattedeklaration, förenklad skattedeklaration, särskild skattedeklaration och punktskatte-deklaration. Därutöver gäller bestämmelserna vid vissa ansökningar om återbetalning av punktskatt och mervärdesskatt (se avsnitt 1.1.3). Bestämmelserna gäller även vid oriktig uppgift som lämnas i en skattedeklaration av den som felaktigt registrerats till mervärdesskatt (se avsnitt 1.2.2.3).

**SINK
A-SINK**

Bestämmelserna om skattetillägg gäller även vid tillämpning av SINK och A-SINK (se avsnitt 1.1.3). Således ska bestämmelserna om befrielse tillämpas även vid sådant uppgiftslämnande.

Ex officio

Normalt är det den skattskyldige själv som får framföra de omständigheter som finns för befrielse från särskild avgift. Enligt 15 kap. 12 § SBL 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. Även om

den skattskyldige inte yrkat att bli befriad från den särskilda avgiften ska således Skatteverket befria honom från avgiften om det som förekommit i ärendet utgör grund för befrielse. Om ingenting som talar för befrielse förekommit i ärendet och den skattskyldige heller inte yrkat att bli befriad från avgiften räcker det att Skatteverket i sitt beslut om särskild avgift konstaterar att grund för befrielse inte har framkommit.

Med hänsyn till skattedeklarationens utformning torde det endast undantagsvis vara möjligt för Skatteverket att enbart utifrån uppgifterna i deklarationen medge befrielse från den särskilda avgiften. En skattedeklaration ger ju, till skillnad från en inkomstdeklaration, inte någon som helst indikation på om redovisningen har sin grund t.ex. i en svår skatterättslig fråga. Det är således oftast först efter en utredning som Skatteverket har möjlighet att upptäcka att det föreligger grund för befrielse.

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 skattefråga till förvaltningsrätten kan bestämmelsen i 15 kap. 12 § SBL 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. Det finns dock inget som hindrar att Skatteverket på eget initiativ omprövar beslutet om skattetillägg.

Nyanserad och generös bedömning

Uttalandena i prop. 2002/03:106 om en mer nyanserad och generös bedömning av befrielsebestämmelserna skulle kunna uppfattas på så 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 de i lagen nämnda ursäktlighets- och oskälighetsfallen 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. I övrigt finns det i princip inte anledning att frånga 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 avgiften med fullt belopp.

Tillämpning av befrielsegrunderna

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 exempel som ges i 15 kap. 10 § SBL 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. En samlad bedömning av samtliga kända omständigheter av betydelse för befrielsefrågan ska ske. 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 skattetilläggets storlek i relation

till felaktigheten eller underlåtenheten, har en möjlighet till delvis befrielse införts.

Utgångspunkten är fullt skattetillägg

Förarbetena till 15 kap. 10 § SBL är tämligen omfattande. Naturligt nog så berörs där i stort sett bara omständigheter som knyter an till befrielsesituationer. Som förarbetena är utformade skulle man kunna bibringas den uppfattningen att utgångspunkten för Skatteverkets bedömning är att hel eller delvis befrielse ska ges och att huvudregeln därför skulle vara befrielse. Förhållandet bör emellertid vara det omvända, nämligen att fullt skattetillägg ska tas ut och från den utgångspunkten ska Skatteverket pröva om grund för befrielse föreligger.

Med hänsyn till att en uppmjukning är avsedd vad gäller tillämpningen av befrielsegrunderna, bör även fortsättningsvis i normalfallet befrielse medges i de situationer där Skatteverket tidigare befriat från skattetillägg. Det kan dock finnas situationer då hel befrielse inte bör medges. Tidigare kunde, i avsaknad av bestämmelser om delvis befrielse, hel befrielse medges i situationer som kan karaktäriseras som gränsfall. I sådana fall bör det numera finnas visst utrymme för att endast medge delvis befrielse, även om detta i det enskilda fallet framstår som en skärpning av tillämpningen av befrielsebestämmelserna i jämförelse med tidigare gällande rätt.

Exempel i prop. 2002/03:106

I prop. 2002/03:106, s. 147 f., 239 f. och 247 f., 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 inte så 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.

- Den skattskyldiges bedömning av en fråga har stöd i civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter.
- I fall där 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 regler.
- Hel eller delvis befrielse kan komma i fråga om förbudet mot kvittningsinvändningar i 15 kap. 6 § SBL leder till resultat som kan synas obilliga.
- Om 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 den 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
– skattetillägg

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.

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 9.4.2.1 och 9.4.2.3). Två andra exempel avser befrielsegrunderna ”lång handläggningstid” och ”straffad enligt skattebrottslagen eller förverkande enligt brottsbalken”. Vad som uttalas beträffande dessa befrielsegrunder framgår av avsnitt 9.4.3 och 9.4.4.

- **förseningsavgift** När det gäller förseningsavgift bör delvis befrielse kunna aktualiseras endast i undantagssituationer (se vidare avsnitt 9.6).
Frågan om delvis befrielse vid uttag av kontrollavgift behandlas i avsnitt 9.7.

9.3 Ursäktlighetsfall

9.3.1 Allmänt

I 15 kap. 10 § andra stycket SBL ges exempel på 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, eller
2. att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena.

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 bör beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig.

Befrielse på grund av ursäktlighet ska i vissa fall tillämpas även om någon annan än den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift eller underlåtit att lämna deklaration i tid. Således gäller reglerna även för legala ställföreträdare, deklarationsombud (prop. 2005/06:31 s. 34 f.) och befullmäktigade ombud.

9.3.2 Ålder, hälsa eller liknande förhållanden

9.3.2.1 Ålder

Inledning

Befrielse från särskild avgift ska medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig därför att den kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder. Med ålder avses i detta sammanhang såväl hög som låg ålder. Det fordras inte så omfattande bevisning om sambandet mellan åldern och felaktigheten eller underlåtenheten. Det räcker att åldern kan antas ha orsakat felet. Det föreligger således normalt en presumtion för att det är den höga eller låga åldern som har föranlett felaktigheten eller underlåtenheten. Presumtionen får dock anses bruten om den skattskyldige är ekonomiskt aktiv.

Befrielsegrunden ”ålder” saknar därför ofta betydelse vid särskild avgift enligt SBL, eftersom de flesta som lämnar skattedeklaration bedriver aktiv näringsverksamhet och därmed får anses vara ekonomiskt aktiva.

Hög ålder

Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv, bör således i princip ha fullt ansvar för fel i uppgifter lämnade i en skattedeklaration. Utrymmet för befrielse på grund av hög ålder är därför mycket begränsat vad gäller skattskyldiga som lämnar vanlig skattedeklaration. Däremot torde det inte vara ovanligt att en person som uppnått pensionsåldern, men ändå är arbetsgivare därför att han har betalat ut arbetsersättning till person med A-skattsedel, är berättigad till befrielse. En sådan person anses nämligen inte på den grunden vara ekonomiskt aktiv och hans ålder presumeras därför vara orsaken till felaktigheten eller underlåtenheten. Befrielsegrunden hög ålder torde således vid särskild avgift enligt SBL främst vara tillämplig på personer som lämnar förenklad skattedeklaration. Vidare kan denna befrielsegrund aktualiseras när det lämnats en oriktig uppgift i en ansökan om skattereduktion.

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 omfattas numera många gånger av befrielsegrunden ”felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena”. Om befrielse inte kan medges enligt den grunden kan det i vissa fall komma i fråga att medge befrielse med stöd av (låg) ”ålder” eller ”liknande förhållande”.

Utrymmet för befrielse på grund av låg ålder är begränsat för dem som ska lämna skattedeklaration, med hänsyn till att de normalt är ekonomisk aktiva. Deras erfarenhet får dock antas vara liten eller i vart fall begränsad. Låg ålder kan därför utgöra grund för befrielse. Det bör dock observeras att låg ålder inte alltid innebär bristande erfarenhet. Även den som är relativt ung kan ju ha skaffat sig omfattande erfarenheter, och om så är fallet utgör låg ålder normalt inte grund för befrielse från den särskilda avgiften.

Lämnat SKD första gången

När det gäller ungdomar med nystartad verksamhet bör, när skattedeklaration lämnas första gången, utgångspunkten vara hel befrielse. Felaktigheten eller underlåtenheten får nämligen vid förstagångsredovisning normalt presumeras bero på den låga åldern och därför anses som ursäktlig. Beroende på felets natur och den skattskyldiges erfarenheter kan dock delvis

befrielse vara aktuell. Om felet är av grundläggande natur bör fullt skattetillägg tas ut. När verksamheten har pågått en tid bör utgångspunkten vara delvis befrielse (vanligtvis till hälften), men beroende på felets karaktär kan fullt skattetillägg liksom hel befrielse komma i fråga. Det ligger i sakens natur att utrymmet för befrielse på grund av bristande erfarenhet minskar efterhand.

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 deklARATIONSSKYLDIGHETEN. Enbart bristande hälsa utgör således 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 deklarerera korrekt kan ha påverkats även innan det att en diagnos om sjukdomen ställts.

Med hänsyn till att skattedeklARATION länmas med täta intervall kan befrielsegrunden "hälsa" komma i fråga vid flera deklARATIONSTILLFÄLLEN under en sammanhängande tidsperiod.

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 situationen vara den att befrielse kan komma ifråga trots att felaktigheten rör en enklare fråga.

Läkarintyg eller intyg från försäkringskassa bör införas endast om det anses nödvändigt för bedömningen.

Deklarationsmedhjälpare

Befrielsegrunden "hälsa" avser i första hand den skattskyldiges egen hälsa 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 deklARATIONSSKYLDIGHETEN på ett riktigt sätt. Befrielsegrunden kan också tillämpas avseende juridiska personer vid sjukdom eller annan bristande hälsa hos firmatecknare under förutsättning att dekla-

rationsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare.

**Deklarations-
ombud**

Befrielsegrunden "hälsa" kan även tillämpas när det gäller deklarationsombud (prop. 2005/06:31 s. 34 f.).

**Psykosociala
faktorer**

Som framgår ovan har uttrycket "hälsa" en vidare innebörd än det tidigare använda begreppet "sjukdom". Även psykosociala faktorer som negativt påverkat den enskildes förmåga att fullgöra deklarationsskyldigheten 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. 1977/78:136 s. 206 framgår att man med "liknande förhållande" 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". Regeringen har emellertid uppenbarligen velat ge uttryck för att någon ytterligare omständighet ska anses ingå i "liknande förhållande" än de som är angivna under "hälsa". Befrielse bör därför medges om en sådan yttre omständighet kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att lämna korrekta uppgifter. Även i dessa fall är det av betydelse om omständigheten förelåg vid deklarationstidpunkten eller inträffat därefter 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 15 kap. 10 § andra stycket 2 SBL 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 felbedömningen ska anses som ursäktlig. 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 bedömning av reglerna som ska framstå som ursäktlig. Vid Skatteverkets tillämpning av aktuell befrielsegrund ska verket således 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 det i en sådan situation, framförallt om skattetillägget uppgår till ett betydande belopp, även kan bli aktuellt med befrielse för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller försummelsen och avgiften därför anses som oskälig.

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 gjort ett fel i en redovisningsperiod och av Skatteverket uppmärksammas på felet kan det, som regel, inte anses ursäktligt att upprepa felet i en senare period.

Uppgiftsskyldighet, krav på noggrannhet

Skattesystemet bygger till stor del på att den skattskyldige fullgör sin uppgiftsskyldighet korrekt. Av 10 kap. 17 § 6 SBL följer att den skattskyldige utöver de uppgifter som anges i 1–5 p. ska lämna de ytterligare uppgifter som behövs för beräkning och kontroll av skatteavdrag, arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt. Brister i lämnandet av sådana sidoupplysningar jämställs med oriktig uppgift och kan medföra skattetillägg. Som exempel kan nämnas när en arbetsgivare vid löneutbetalning inte har gjort avdrag för preliminär skatt, trots att han varit skyldig att göra sådant avdrag, och underlåter att i skattedeklarationen upplysa om detta (se vidare avsnitt 1.3.2.2).

Deklarationsupplysningar

Kravet på noggrannhet när det gäller såväl ”vanliga” uppgifter som sidoupplysningar 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 (prop. 2002/03:106 s. 242). Det kan dock inte krävas av skattskyldiga att de tillgodogör sig deklarationsupplysningar som enbart publicerats på Skatteverkets webbplats på Internet.

RÅ 2004 not. 196

I RÅ 2004 not. 196 lät en speditörsfirma i egenskap av ombud för en skattskyldig i början av år 1993 förtulla varor för den skattskyldiges (ett bolags) räkning. Därvid debiterade tullverket mervärdesskatt med 34 057 kr. Speditören utfärdade fakturor på bolaget inklusive krav på mervärdesskatt. Bolaget betalade fakturorna och gjorde avdrag för skatten. Speditören försattes i konkurs och betalade inte skatten till tullverket. Under 1996 erhöll bolaget en anmodan från tullverket att betala den skatt som ombudet inte betalat. Högsta förvaltningsdomstolen, som konstaterade att bolaget hade avdragsrätt för mervärdesskatt för införseln 1993 och att ytterligare avdrag inte kunde komma i fråga, fann att bolaget lämnat oriktig uppgift. Vidare fann domstolen att skäl för eftergift (numera befrielse) av skattetillägget inte förelåg. Domstolen uttalade bl.a. följande.

Även med beaktande av att tullverket i 1996 års skrivelse med anmodan om betalning angav att skrivelsen var att jämföras med en tullräkning, framstår det inte som ursäktligt att bolaget återigen och utan att kommentera saken tillgodoförde sig avdraget.

Med hänsyn till att det numera finns möjlighet att delvis befria från skattetillägg får det anses troligt att fullt skattetillägg inte skulle ha påförts i en liknande situation vid tillämpning av nu gällande regler.

RÅ 2001 ref. 44

I rättsfallet RÅ 2001 ref. 44 befriades ett bolag från skattetillägg som påförts på grund av oriktig uppgift. Den oriktiga uppgiften bestod i att bolaget inte redovisat ett belopp om 11 880 kr avseende skattepliktig förmån i underlaget för arbetsgivaravgifter. Enligt en bestämmelse i 32 § 3 e mom. KL var en personalförmån som riktades till "hela personalen" under vissa förutsättningar skattefri. Bolaget hade 151 anställda, varav ca 40 stycken var fast anställda. Erbjudandet att utnyttja förmånen hade riktats enbart till den fast anställda personalen. Länsrätten gjorde ingen ändring av SKM:s beslut. Kammarrätten däremot ansåg att arbetsgivaravgifter inte skulle tas ut på beloppet. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen skulle med "hela personalen" förstås samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. Majoriteten i domstolen fann dock att underlåtenheten att redovisa beloppet i underlaget för arbetsgivaravgifter var ursäktligt. Två regeringsråd ansåg att med "hela personalen" endast avsåg fast anställd personal och att således bolaget gjort rätt som inte tagit upp beloppet (jfr med vad som sägs nedan vid kantrubriken "Olika domslut").

Lätt lastbil

Kammarrätten har i en dom (KRNG 2005-11-29, mål nr 5770-04), inte funnit skäl för befrielse från skattetillägget när den skattskyldige gjort avdrag för ingående skatt på inköp av en lastbil som var registrerad som en lätt lastbil. Domstolen ansåg att reglerna om gränsdragningen mellan vad som ska betraktas som personbilar och lastbilar är klara och tydliga och beskrivs i en av RSV:s broschyrer. Enligt domstolen kunde det inte anses ursäktligt att den skattskyldige inte kände till reglerna utan lät sig nöja med att bilen enligt registreringsbeviset var registrerad som en lastbil. Det kan noteras att Kammarrätten i Stockholm och i Sundsvall i två domar rörande liknande frågor har kommit fram till samma slut (KRNS 2005-04-15, mål nr 4821-03 respektive KRSU 2005-01-12, mål nr 1765-03).

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 numera upphävda anvisningen RSV Du 1985:2 var eftergiftsgrunden ”bristande erfarenhet” tillämplig på arbetsgivarområdet då arbetsgivarens erfarenhet av att lämna redovisning var obetydlig, t.ex. första gången som han redovisade arbetsgivaravgifter. Av anvisningen framgick vidare att arbetsgivare som var juridiska personer eller större arbetsgivare inte ansågs omfattas av befrielsegrunden eftersom det kunde fordras av dessa att de själva satte sig in i vad som ålåg en arbetsgivare. Av nämnda anvisning framgick också att utländska arbetsgivare som redovisade för första gången generellt skulle befrias från avgiftstillägg oberoende av arbetsgivarens storlek och företagsform. Enligt Skatteverkets uppfattning bör vad som sägs i den upphävda anvisningen tillämpas även fortsättningsvis, dock med den skillnaden att det numera i det enskilda fallet kan bli aktuellt med endast delvis befrielse beroende på omständigheterna.

När det gällde mervärdesskatt uttalades i den numera upphävda anvisningen RSV Im 1972:3 (1972:17.1) att befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” endast torde kunna vara tillämplig beträffande ”förstagångsdeklaranter” eller i kombination med låg ålder. Undantagsvis kunde bristande erfarenhet vara befrielsegrundande i andra fall, t.ex. om den skattskyldiges verksamhet undergått väsentliga förändringar som ställde särskilda krav på insikter i bestämmelserna om mervärdesskatt. I vissa sådana speciella fall kunde bristande erfarenhet i kombination med uppgiftens särskilda beskaffenhet medföra att felaktigheten eller underlåtenheten ansågs ursäktlig. Även i detta fall anser Skatteverket att det som sägs i den upphävda anvisningen bör tillämpas även fortsättningsvis.

Beroende på omständigheterna kan det dock bli aktuellt med endast delvis befrielse.

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.

Bristande erfarenhet – uppgiftens art

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 ”uppgiftens art”.

RÅ 1979 1:45

Okomplicerade frågor

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. Kammarrätten undanröjde påförda skattetillägg och framhöll att deklarationen hade upprättats av en person som varit bolagets revisor under många år och att felaktigheterna på grund av sin särskilda beskaffenhet inte varit lätt iakttagbara. Kammarrätten ansåg därför att det, med hänsyn till ställföreträdarens bristande erfarenhet och vana, var ursäktligt att felet inte rättats. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg emellertid att felaktigheterna i bolagets deklarerationer berörde frågor som inte kunde betraktas som vare sig bokföringsmässigt eller skattemässigt komplicerade. Vid sådant förhållande kunde bristande erfarenhet hos bolagets verkställande direktör eller förbiseende av bolagets revisor inte göra felaktigheterna ursäktliga.

Olika domslut

Beträffande frågan om en skattskyldigs felbedömning kan anses ursäktlig, bör en allmän utgångspunkt vara att det inte är rimligt att kräva mer av en skattskyldig än av ledamöterna i domstolen.

Det kan förhålla sig så att förvaltningsrätten inte delar Skatteverkets bedömning i en materiell fråga, vilket i sin tur innebär att ett av Skatteverket påfört skattetillägg bortfaller. Om Skatteverket överklagar domen kan det i vissa fall ifrågasättas om Skatteverket också ska driva frågan om skattetillägg. Förvaltningsrätten har ju delat den skattskyldiges bedömning av den materiella frågan och frågan skulle därför eventuellt kunna anses som så komplicerad att den skulle kunna utgöra grund

för befrielse från ett skattetillägg. En bedömning måste dock i varje enskilt fall göras av bl.a. frågans art och de skäl som förvaltningsrätten anfört till stöd för att ändra Skatteverkets beslut. Om Skatteverket ändå överklagar även skattetilläggsfrågan är det, om kammarrätten inte heller delar Skatteverkets bedömning i den materiella frågan, naturligtvis än mer tveksamt att vid ett överklagande till Högsta förvaltningsdomstolen driva frågan om skattetillägg. Det sagda gäller dock normalt inte om domstolarna frångått Skatteverkets bedömning i den materiella frågan på grund av en annan bevisvärdering. I ett sådant fall bör normalt även skattetilläggsfrågan överklagas.

Resonemanget ovan är också till viss del relevant vad gäller domstolsavgöranden där domstolens ledamöter inte är eniga om slutet.

Det bör vidare finnas utrymme för att medge befrielse om Skatteverket avviker från en skattskyldigs deklaration i en fråga som bedömts på olika sätt i förvaltningsrätt eller kammarrätt avseende andra skattskyldiga. Efter det att Högsta förvaltningsdomstolen avgjort frågan minskar naturligen utrymmet för befrielse på denna grund.

Ändrad praxis

Om den skattskyldiges redovisning i deklarationen överrensstämmer 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 ska medges. Bedömningen i det enskilda fallet måste dock 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 skattebroschyrer som Skatteverket publicerat. Om den skattskyldige känner till att reglerna ändrats, men likväl inte rättat sig efter de nya reglerna, bör befrielse naturligtvis inte komma ifråga.

Stöd i civilrätten

Avviker den skattskyldiges bedömning från en skatteregel, men bedömningen har stöd i civilrätten eller redovisningspraxis, bör befrielse inte medges om den felaktiga bedömningen avser en allmänt känd skatteregel eller om det framgår att den skattskyldige känt till innebörden av 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. 2002/03:106 finns på s. 235 ett uttalande om att periodiseringsfel ofta torde vara att hänföra till ursäktliga felbedömningar av skattereglerna. Detta uttalande bör emellertid enligt Skatteverkets uppfattning inte uppfattas som 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 prop. 2002/03:106. Följande exempel visar emellertid en situation där befrielse på denna grund bör kunna ske.

Antag att en hyresvärd fakturerar en hyresgäst hyra inklusive mervärdesskatt utan att vara frivilligt skattskyldig för lokalupplåtelsen. Hyresgästen saknar då avdragsrätt för det som mervärdesskatt betecknade beloppet. Att någon är registrerad och att registreringen avser frivillig skattskyldighet för uthyrning av lokal är en offentlig uppgift. Däremot är uppgiften om vilken lokal som den frivilliga skattskyldigheten gäller inte offentlig. Detta innebär att en hyresgäst kan kontrollera om hyresvärden är registrerad och om registreringen avser frivillig skattskyldighet, men däremot inte om den aktuella lokalen omfattas av ett beslut om frivillig skattskyldighet. Har en hyresvärd felaktigt debiterat mervärdesskatt, trots att han inte varit frivilligt skattskyldig för den aktuella lokalen, och har hyresgästen gjort avdrag för ingående skatt, kan det därför bli aktuellt att befria från skattetillägg. I denna del kan det ha betydelse hur hyresavtalet är utformat. Om det enligt avtalet framgår att mervärdesskatt inte ska utgå, bör det kunna krävas av hyresgästen att han reagerar om mervärdesskatt debiteras, t.ex. genom en kontakt med hyresvärden. Om mervärdesskatt har ingått i avtalet och det senare framkommer, antingen att frivillig skattskyldighet inte förelegat eller att frivillig skattskyldighet förelegat men att den frivilliga skattskyldigheten har upphört utan att hyresvärden informerat om detta bör, om det inte föreligger särskilda förhållanden, hel befrielse kunna medges (jfr avsnitt 1.3.2.2).

Även om felet inte är tillräckligt ursäktligt för befrielse kan hel eller delvis befrielse ändå medges på grund av att skattetillägget får anses oskäligt (jfr avsnitt 9.4.2.2).

9.3.4 Övrigt ursäktligt

Fel i deklarations- upplysningar m.m.

Det finns givetvis andra situationer än de som beskrivs i 15 kap. 10 § andra stycket SBL som kan föranleda befrielse på grund av ursäktlighet. En sådan situation kan föreligga om det finns felaktigheter eller oklarheter i Skatteverkets skattebroschyrer, 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 misslets av det aktuella felet föreligger dock inte skäl för befrielse.

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 att anse felet som ursäktligt kan i det enskilda fallet, beroende på vad för slags fel det är fråga om, minska om felet upprepas. Det kan dock i vissa situationer vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg (se vidare avsnitt 9.4.2.3 vid kantrubriken ”Upprepade fel”).

Skatterådgivare

Med hänsyn till risken för kringgående bör stor restriktivitet iaktas vad gäller att tillämpa 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 skattetillägghänseende. I dessa fall måste det alltid krävas av den skattskyldige att han själv kontrollerar att de uppgifter han lämnar är rimliga.

9.4 Oskälighetsfall

9.4.1 Allmänt

I 15 kap. 10 § tredje stycket SBL 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. Omständigheterna kan vara att

1. avgiften står inte i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,
2. handläggningstiden är oskäligt lång, eller
3. den skattskyldige har dömts för skattebrott eller blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet.

De omständigheter som enligt lagtexten 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.

Bestämmelserna om oskälighet är tillämpliga även när felaktigheten eller underlåtenheten föranletts av legal ställföreträdare, deklarationsombud eller befullmäktigat ombud.

9.4.2 Rimlig proportion

9.4.2.1 Allmänt

Inledning

Enligt 15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL är det oskäligt att ta ut avgift med fullt belopp om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Befrielsegrunden ersätter den tidigare gällande befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt”. Något krav på att det ska vara uppenbart oskäligt att ta ut avgiften finns således inte längre utan det räcker med att det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp för att det ska föreligga grund för befrielse. Härigenom har markerats att befrielse från den särskilda avgiften på grund av oskälighet ska ske mer frekvent än tidigare (se även avsnitt 9.7 angående kontrollavgift).

De situationer som avses är sådana 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 skattetiläggets 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 (15 kap. 7 § första stycket 3 SBL). Bestämmelsen infördes ursprungligen 1992 i 64 § ML. Av förarbetena till sistnämnda bestämmelse (prop. 1991/92:43 s. 87 f.), framgår att det kan uppkomma situationer

när den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses ursäktlig, men avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet framstår som orimlig. Vidare framgår att avsikten med befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” var att den skulle ses som en ”ventil” för fall när eftergift inte kunde medges enligt övriga eftergiftsgrunder. Vidare uttalas i nämnda proposition 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.

På mervärdesskatteområdet fanns tidigare en särskild befrielsegrund vid s.k. räkenskapsfel. Den befrielsegrunden togs bort och ingick mellan 1992 och 2003 i den generella befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt”.

Någon motsvarande befrielsegrund som tidigare fanns på mervärdesskatteområdet när det gällde räkenskapsfel fanns inte före 1992 på uppborgsområdet (USAL). I prop. 1991/92:43 uttalade departementschefen (s. 88) att det vid tillämpning av USAL kan uppkomma situationer som i någon mån motsvarar de s.k. räkenskapsfelen. Vidare uttalade departementschefen att arbetsgivare vid uppborg av socialavgifter ska göra relativt kvalificerade bedömningar om avgiftsplikt och värdering av olika förmåner. Härutöver uttalade departementschefen följande.

Den korta tid inom vilken uppborgsdeklaration skall lämnas och frågornas komplexitet kan medföra att olika problem inte hinner uppmärksammas och åtgärdas under inkomståret. I sådana fall kan med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet ett uttag av skattetillägg framstå som uppenbart oskäligt.

Med början från 1992 och fram till och med 2003 fanns således även avseende arbetsgivaravgifter befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt”.

”Ofullkomligheter i systemet”

Av förarbetena till nuvarande lagstiftning (SOU 2001:25 s. 373 f. samt prop. 2002/03:106 s. 239 f. och 247 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 (5 kap. 7 § TL och 15 kap. 6 § SBL) leder till resultat som kan anses obilliga.

– ingen skattevinst

Av SOU 2001:25 s. 375 framgår att något skattetillägg över huvud taget inte bör tas ut i situationer då det framstår som alldeles klart att någon slutlig skattevinst inte uppkommer. I prop. 2002/03:106, s. 248, uttalas beträffande särskild avgift enligt SBL att om den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet bör hel befrielse från skattetillägget kunna komma i fråga.

I avsnitt 9.4.2.2 och 9.4.2.3 redogörs för några situationer då det kan bli aktuellt att befria från skattetillägg på grund av att det inte uppkommer någon skattevinst alls.

– viss skattevinst

När det gäller de fall då den skattskyldige skulle uppnå viss skattevinst med sitt handlande finns inget klart uttalande i propositionen om vad som bör gälla på SBL-området. I författningss kommentaren till TL 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 då 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 skatteinsten (om den oriktiga uppgiften hade godtagits) inte skulle ha blivit tillnärmelsevis så hög som det beräknade skattetillägget får (den uteblivna) skatteinstens storlek betydelse för frågan om avgiftens nivå.

Den mer konkreta innebörden av dessa uttalanden utvecklas inte i propositionen. I avsnitt 9.4.2.3 vid kantrubriken ”Viss skattevinst” beskrivs dock ett antal situationer när, enligt Skatteverkets mening, befrielse från skattetillägg bör komma i fråga. I det avsnittet beskrivs också ett antal övriga situationer när befrielse bör medges på grund av att fullt skattetillägg inte kan anses stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

9.4.2.2 Fel i faktura beträffande mervärdesskatt

Felaktigt debiterad moms

Med tillämpning från den 1 januari 2008 gäller nya bestämmelser i den situationen att ett belopp betecknats som mervärdesskatt på faktura utan att vara skatt i ML:s mening (1 kap. 1 tredje stycket och 2 e §§ ML). Bestämmelserna innebär att ett sådant felaktigt debiterat belopp ska betalas in till staten. Om säljaren har redovisat beloppet i sin deklaration får det ändras om en kreditnota utfärdas. Ändringen ska då göras i redovisningen för den period under vilken kreditnota har utfärdats. Om det finns särskilda skäl får enligt 13 kap. 28 § ML ändring göras även utan att kreditnota utfärdas (se vidare avsnitt 1.3.2.2 och prop. 2007/08:25 s. 84 f.).

Den som erhåller en faktura eller annan handling med felaktigt debiterad skatt har, med vissa undantag (t.ex. vid omvänd skattskyldighet inom byggsektorn), inte rätt att redovisa beloppet som ingående mervärdesskatt i deklarationen. Har ett sådant avdrag ändå gjorts måste ändring ske när kreditnota erhålls om inte rättelse skett tidigare (13 kap. 26 § ML). Görs en sådan ändring får köparen anses ha frivilligt rättat felet om rättelse sker innan Skatteverket initierat en utredning (se avsnitt 2.4). Köparen kan naturligtvis göra en rättelse även om kreditnota inte utfärdats. Rättelse ska då göras genom att beslutet avseende den period som beloppet felaktigt redovisats som ingående mervärdesskatt omprövas.

– befrielse

Har Skatteverket innan köparen har rättat felet uppmärksammat att avdrag har gjorts för ett belopp som felaktigt betecknats som ingående mervärdesskatt kan skattetillägg tas ut. Under vissa förutsättningar bör dock befrielse kunna medges. Stöd för den uppfattningen kan hämtas i bl.a. prop. 2007/08:25, s. 96. Av propositionen framgår nämligen att synpunkter framförts om att en förvärvare som är i god tro inte ska drabbas av skattetillägg om denne gör avdrag för en felaktigt debiterad mervärdesskatt, särskilt inte i de fall staten inte gjort någon förlust. Regeringen uttalar med anledning härav att de generella bestämmelserna om under vilka förutsättningar skattetillägg ska tas ut respektive inte tas ut samt om befrielse från skattetillägg i 15 kap. SBL och 5 kap. TL är tillräckliga. Det bör därför, enligt regeringen, inte införas specialbestämmelser om befrielse från skattetillägg för situationer när mervärdesskatt felaktigt tagits ut på en faktura eller liknande handling.

– RÅ 2009 ref. 73

I rättsfallet RÅ 2009 ref. 73 har hel befrielse från skattetillägg medgetts när en köpare dragit av felaktigt debiterad mer-

värdesskatt och säljaren redovisat och betalat in beloppet till staten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att det påförda skattetillägget om drygt 590 000 kr inte stod i rimlig proportion till felet. Även vid en nedsättning av skattetillägget till en fjärdedel, dvs. knappt 150 000 kr, ansåg domstolen att beloppet inte stod i rimlig proportion till felet varför beslutet om skattetillägg undanröjdes.

**– ställnings-
tagande med
anledning av
RÅ 2009 ref. 73**

Med anledning av rättsfallet har Skatteverket i ett ställningstagande ”Skattetillägg vid avdrag för felaktigt debiterad mervärdesskatt”, dnr 131 783128-10/111, redovisat sin uppfattning om hur skattetillägg ska tas ut när mervärdesskatt felaktigt debiterats vid överlåtelse av verksamhet eller vid lokalupplåtelse, när felaktig skattesats använts och vid andra liknande situationer.

Enligt Skatteverket ska ett skattetillägg i dessa situationer sättas ned till en fjärdedel när en köpare har dragit av felaktigt debiterad mervärdesskatt om säljaren har redovisat och betalat in beloppet till staten. Om skattetillägget efter nedsättningen skulle uppgå till minst 140 000 kr ska köparen i stället helt befrias från skattetillägget. Bedömningen av om befrielse ska medges ska ske på samma sätt och i samma omfattning när det är fråga om en transaktion mellan två från varandra helt fristående parter som när det är fråga om parter i intressegemenskap.

Någon nedsättning av skattetillägget ska inte ske om det finns skäl att anta att säljaren i samförstånd med köparen, i syfte att undanhålla skatt, felaktigt debiterat köparen mervärdesskatt. Ett exempel på en sådan situation kan vara att säljaren utfärdat en kreditfaktura i nära anslutning till att köparen kommit på obestånd och att det finns ett gemensamt intresse i detta förfarande.

**– intyg från
säljaren**

Normalt bör ett intyg från säljaren om att denne redovisat och betalat den felaktigt debiterade mervärdesskatten vara tillräckligt för att befrielse ska medges. Endast om det finns påtagliga skäl att ifrågasätta tillförlitligheten av intyget bör ytterligare utredning krävas. Så kan vara fallet om den felaktigt debiterade mervärdesskatten inte ryms inom den utgående mervärdesskatt som säljaren redovisat för den aktuella perioden. Det kan vidare gälla fall när det finns en skuld på säljarens skattekonto eller om säljaren är restförd och skulden eller det restförda beloppet kan antas avse den feldebiterade mervärdesskatten. Att säljaren tidigare misskött sin mervärdes-

skatteredovisning kan också vara skäl för att ifrågasätta ett intyg. Det finns inget som hindrar att Skatteverket utreder om säljarens uppgifter är korrekta och då även kontaktar säljaren.

– annan utredning

Undantagsvis kan det finnas fall när köparen inte kan få fram uppgifter om säljarens redovisning eller betalning, men mycket starka skäl talar för att redovisning och betalning har skett. Om det i ett sådant fall, vid kontroll mot uppgifter i beskattningsdatabasen, framgår att det aktuella beloppet ryms inom säljarens redovisning av utgående mervärdesskatt och den mervärdesskatt som ska betalas utifrån redovisningen är inbetald till staten bör befrielse medges (se vidare Skatteverkets skrivelse 2010-12-01 ”Frågor kring tillämpning av styrsignalen Skattetillägg vid avdrag för felaktigt debiterad mervärdesskatt”).

Formella fel

I avsnitt 1.3.2.2 redogörs för när skattetillägg på grund av oriktig uppgift kan tas ut på grund av att en faktura inte uppfyller de krav som uppställs i 11 kap. 8 § ML. I vissa fall kan en brist läkas utan att säljaren behöver utställa en ny faktura och i dessa fall medges avdrag den redovisningsperiod som felet hänför sig till. Skattetillägg kan i ett sådant fall inte tas ut. I andra fall kan bristen endast läkas om säljaren utställer en ny faktura och avdrag medges då i den senare redovisningsperiod som den nya fakturan mottogs av köparen. Eftersom det vid deklARATIONstillfället inte fanns avdragsrätt för ingående mervärdesskatt någon senare period föreligger det inte något periodiseringsfel. I ett fall som detta framstår det dock inte i normalfallet som rimligt att skattetillägg ska tas ut med fullt belopp på grund av att avdraget medges först i en senare period. Befrielse bör därför medges på så sätt att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel. Hel befrielse från skattetillägg bör enbart ges om omständigheterna är speciella.

RÅ 2001 not. 9

Fel i faktura

I ett rättsfall, RÅ 2001 not. 9, har hel befrielse från skattetillägg medgetts. Rättsfallet avser redovisningsperioden november–december 1995, vilket innebär att det inte var möjligt att medge delvis befrielse. I rättsfallet hade det aktuella bolaget gjort avdrag för ingående mervärdesskatt avseende utläggfakturor med 2,4 miljoner kr. Till deklarationen hade bolaget bifogat fyra fakturakopior utställda av X AB samt en specifikation av de underliggande fakturorna. Efter utredning framkom att de för utläggfakturorna underliggande fakturorna var utställda på AB X:s dotterbolag som gjort utlägg. SKM påförde skattetillägg. Varken länsrätten eller kammarrätten ändrade SKM:s beslut. Högsta förvaltningsdomstolen, som i likhet med underinstanserna konstaterade att de utläggs-

fakturor som bolaget bifogat var utställda av AB X och inte av de dotterbolag som gjort utlägg, uttalade följande.

Mot bakgrund av att detta enligt vad utredningen utvisar har haft sin grund i oklarheter mellan X AB och dess dotterbolag och inte i något förhållande som bolaget haft kontroll över och med hänsyn till att bolaget vid en senare redovisningsperiod visats ha rätt till avdrag med yrkat belopp, finner Regeringsrätten att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg av bolaget.

9.4.2.3 Andra exempel på oskälighetsfall

Ej debiterad utgående skatt inom koncern

Har ett företag inom en koncern felaktigt inte debiterat ett annat koncernföretag utgående skatt och skulle det andra koncernföretaget ha haft full avdragsrätt för skatten kan det bli aktuellt att befria det förstnämnda företaget från skattetillägg. I normalfallet bör befrielse medges på så sätt att det sätts ned till en fjärdedel.

Koncernslussningsregeln tillämplig

Enligt 8 kap. 4 § första stycket 5 ML (slussningsregeln) är ingående mervärdesskatt som inte är avdragsgill för ett företag i vissa fall avdragsgill för ett annat företag i samma koncern. Om ett företag inom en koncern felaktigt dragit av ingående skatt samtidigt som ett annat företag inom koncernen kunnat dra av den ingående mervärdesskatten med tillämpning av slussningsregeln kan det, enligt Skatteverkets uppfattning, vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. För koncernen som helhet har ju ingen skattevinst uppkommit. Enligt Skatteverkets bedömning bör skattetillägget i en sådan situation sättas ned till en fjärdedel.

Viss skattevinst

Om den skattskyldige på grund av ”ofullkomligheter i systemet” (se avsnitt 9.4.2.1) 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. Uttalandet avser uttag av skattetillägg enligt TL. Något motsvarande uttalande finns inte vad gäller SBL-området. Enligt Skatteverkets uppfattning bör emellertid motsvarande synsätt tillämpas även på SBL-området. Det finns dock inte någon närmare förklaring till hur skattetillägget ska beräknas i dessa situationer. 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 skatten 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. I de fall skattetillägget och den skatt som kunde ha undandragits är lika stora eller skattetillägget bara obetydligt överstiger skatten bör, om inte några särskilda omständigheter talar här emot, någon befrielse inte medges.

– kvittningsförbud

Enligt 15 kap. 6 § SBL ska skattetillägget beräknas utan hänsyn till invändning som gäller annan fråga än den som ligger till grund för tillägget. En grundläggande förutsättning för att in- och utgående mervärdesskatt ska anses hänförlig till samma fråga är, på grund av redovisningsperiodernas slutenhet, att såväl den ingående som den utgående skatten avser samma period. Härav följer att skattskyldig, t.ex. mot oredovisad utgående skatt avseende försäljning av en vara hänförlig till period 2, inte kan påverka beräkningen av skattetillägget genom att yrka avdrag för oredovisad ingående skatt avseende inköp av samma vara period 1. I en sådan situation har emellertid Skatteverket, i enlighet med de allmänna principerna om skattevinstens storlek som redogjorts för ovan, möjlighet att helt eller delvis befria från skattetillägget. En förutsättning för att befrielse ska bli aktuell är dock att de aktuella redovisningsperioderna ligger i nära anslutning till varandra. Det kan dock finnas situationer då det får anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg även om perioderna inte ligger i nära anslutning till varandra.

I praxis på inkomsttaxeringsområdet finns det exempel på när befrielse från skattetillägg har medgetts, trots att en invändning avsett en annan fråga, om det förelegat ett nära samband mellan invändningen och den skattetilläggsgrundande frågan. Motsvarande synsätt bör, enligt Skatteverkets mening, gälla även på SBL-området. På grund av de i normalfallet korta redovisningsperioderna på SBL-området kan en sådan invändning, som har ett nära samband med den skattetilläggsgrundande frågan, komma att avse en annan period. Det förhållandet bör, enligt verkets uppfattning, inte medföra att befrielse aldrig medges. Föreligger det ett nära samband men

frågorna råkar avse olika perioder bör, om det inte finns något som talar mot befrielse, således delvis befrielse kunna komma i fråga.

Avdrag för skatten medges vid inkomsttaxeringen

En invändning, som avser en annan skatt än den som omfattas av den oriktiga uppgiften, utgör en invändning avseende en annan fråga än den som ligger till grund för skattetillägget och ska därför inte påverka underlaget för skattetillägget (jfr avsnitt 6.3.2.2). Detta gäller även när det föreligger en omedelbar avdragsrätt för denna ytterligare skatt vid inkomsttaxeringen som rättelsen av den oriktiga uppgiften medför. I dessa fall skulle emellertid, om den oriktiga uppgiften inte upptäckts, det totala skattebortfallet varit lägre jämfört med fall då en påford skatt inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

– halv befrielse

Mot bakgrund av detta anser Skatteverket att det i vissa fall finns skäl för att medge halv befrielse när skattetillägg tas ut om avdrag kan medges vid inkomsttaxeringen för den ytterligare skatt som föranleds av rättelsen av den oriktiga uppgiften (se verkets ställningstagande 2009-05-19 ”Halv befrielse från skattetillägg vid en skattetilläggsgrundande ändring avseende arbetsgivaravgifter, ingående mervärdesskatt, särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel”, dnr 131 389823-09/111). Även i andra situationer än de som beskrivs i ställningstagandet, t.ex. när oriktig uppgift lämnats beträffande en punktskatt som är avdragsgill vid inkomsttaxeringen, bör riktlinjerna i ställningstagandet tillämpas.

– avsiktliga fel

– skönsbeskattning vid utebliven SKD

Befrielse ska, enligt Skatteverkets uppfattning, inte medges när det med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart att felredovisningen är avsiktlig. Befrielse ska heller inte medges när skatten bestäms skönsmässigt vid utebliven skattedeklaration.

– underskott eller periodiseringsfel

Befrielse ska medges även om avdraget för skatten vid inkomsttaxeringen endast innebär att ett underskott ökar eller en kostnad (avdraget) ska periodiseras liksom om avdraget vid inte medges vid samma tillfälle.

– handelsbolag

Ett handelsbolag är inte ett skattesubjekt vid inkomsttaxeringen. En höjd skatt avseende ett sådant bolag föranleder därför en avdragsrätt på delägarnivå vid inkomsttaxeringen. Skatteverkets principiella ställningstagande ovan ska tillämpas även i dessa fall.

**Å conto-
betalningar**

I prop. 2002/03:106, s. 248, sägs följande beträffande å conto-betalningar vid bygg- och anläggningsentreprenader enligt de regler som gällde före den 1 januari 2008.

Ett annat exempel på när delvis befrielse kan bli aktuellt kan hämtas från byggnads- och anläggningsentreprenader med å conto-betalningar. Det inträffar i sådana fall ibland att entreprenören drar av ingående moms på fakturor från underentreprenörer för tidigt i de fall då betalning inte erläggs under samma period som fakturan erhålls, liksom att utgående moms på byggföretagets fakturor till beställare redovisas för tidigt när inte betalning erhålls under samma period som fakturan utställs. Denna typ av redovisningsfel är ofta orsakade av att de bestämmelser för redovisningen som gäller i dessa fall skiljer sig från de vanliga redovisningsprinciperna i mervärdesskattelagen (1994:200). I vissa fall medför den felaktiga redovisningen inte någon fördel för de skattskyldiga. Likväl tas skattetillägg ut.

Enligt propositionen bör det i denna typ av situationer i regel bli fråga om att delvis befria från skattetillägg. Framstår det som alldeles klart att den skattskyldige inte får någon skattevinst alls av förfarandet kan hel befrielse komma i fråga.

**Särskild löneskatt
i stället för
arbetsgivar-
avgifter**

I prop. 2002/03:106, s. 248, nämns, som ett exempel på när delvis befrielse bör komma ifråga, den situationen att den skattskyldige redovisar särskild löneskatt på förvärvsinkomster i stället för rätteligen arbetsgivaravgifter. Som skäl för att befrielse bör medges anges att kvittning inte kan ske mellan olika avgifter och skatter. Enligt Skatteverkets uppfattning kan dock kvittning ske i denna situation och skattetillägg ska därför enbart påföras på mellanskillnaden mellan påförda arbetsgivaravgifter och den löneskatt som skulle ha påförts om felet inte upptäckts. Anledningen till detta är följande. I en skattedeklaration ska, såvitt nu är ifråga, redovisas den sammanlagda ersättningen för vilken den skattskyldige är skyldig att betala arbetsgivaravgifter. Med arbetsgivaravgifter avses även särskild löneskatt på förvärvsinkomster (1 kap. 3 § SBL). Det belopp på vilket full arbetsgivaravgift ska betalas ska i skattedeklarationen (utgåva L 09-11) redovisas vid kod 55, medan det belopp på vilket löneskatt ska betalas ska redovisas vid kod 65. De uträknade arbetsgivaravgifterna ska redovisas vid kod 56 respektive 66. Redovisar en skattskyldig arbetsgivaravgifter vid kod 65 i stället för rätteligen vid kod 55 får han enligt Skatteverket anses ha lämnat oriktig uppgift genom att påstå att arbetsgivaravgifter ska påföras med den procentsats som gäller för särskild löneskatt i stället för med den procentsats som gäller för full arbetsgivaravgift. Enligt Skatteverket ska

således skattetillägg i en sådan situation tas ut på skillnaden mellan påförda avgifter och de avgifter som skulle ha påförts om deklARATIONEN skulle ha godtagits. Någon befrielse av det skäl som anges i propositionen bör således inte bli aktuellt eftersom kvittning får anses vara tillåten.

Skatteavdrag med för lågt belopp

Enligt Skatteverkets uppfattning finns förutsättningar för att ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift om en utbetalare felaktigt gör för lågt skatteavdrag (se avsnitt 1.3.2.2 vid kant-rubriken "Sidoupplysningar saknas om för lågt avdragen skatt"). Skattetillägget uppgår i dessa situationer till 20 %. Eftersom ett underlåtet eller för lågt skatteavdrag (se avsnitt 1.6.4.4) normalt inte leder till några skattefördelar för utbetalare bör, enligt Skatteverkets bedömning, skattetillägg inte tas ut med fullt belopp. Kan det konstateras att utbetalaren inte har uppnått några skattefördelar bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel.

Endast ena sidan av SKD ifylld

Om en skattskyldig i en skattedeclaration felaktigt enbart lämnar redovisning på den ena sidan av blanketten (se avsnitt 4.4) leder detta till en granskningssignal i det s.k. MAGI-systemet. Även om det inte av skattedeclarationen framgår att uppgifter skulle ha redovisats, t.ex. arbetsgivar delen, innebär granskningssignalen att risken för skatteundandragande är obetydlig. Kommer den skattskyldige in med korrekta uppgifter i nära anslutning till att han blivit uppmärksam på att uppgifterna saknas bör Skatteverket, såvida inte någon särskild omständighet talar emot, utgå från att det var ett misstag att inte uppgifterna lämnades. Enligt Skatteverkets uppfattning får det i en sådan situation därför anses oskäligt att ta ut skatte-tillägg med fullt belopp. I stället bör delvis befrielse medges och skattetillägget sättas ned till en fjärdedel. Skulle den skattskyldige trots att han uppmärksammas på bristen inte komma in med uppgifter, kan felet inte anses ha skett på grund av misstag. I en sådan situation bör någon befrielse inte medges. Befrielse bör normalt heller inte medges om den skattskyldige kommer in med uppgifter som inte godtas av Skatteverket.

Avdrag före beslut om frivillig skattskyldighet för lokal

Skatteverkets ställningstagande "Frivillig skattskyldighet och skattetillägg", dnr 131 94488-11/111, berör den situationen då oriktig uppgift lämnats genom att avdrag för ingående mer-värdesskatt har gjorts för kostnader avseende en tillbyggnation, som inte omfattas av registrering för frivillig skattskyldighet för lokaluthyrning, och den skattskyldige efter att felet upptäckts av Skatteverket efter ansökan medges frivillig skatt-

skyldighet för tillbyggnaden. Beroende på omständigheterna kan avdrag medges retroaktivt med hela beloppet alternativt delvis med stöd av jämningsreglerna i 8 a kap. ML. För att det ska vara fråga om ett periodiseringsfel avseende ingående mervärdesskatt bör, enligt verkets uppfattning, redan när avdraget yrkas avdragsrätt föreligga i en senare period. Eftersom den skattskyldige inte var skattskyldig för tillbyggnaden när han yrkade avdraget anser Skatteverket att det inte är fråga om ett periodiseringsfel, varför skattetillägg ska beräknas efter 20 %. I den beskrivna situationen bör det dock, enligt Skatteverkets mening, normalt anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eftersom felet i princip har karaktär av periodiseringsfel utan att ändå vara det. Befrielse bör därför medges på så sätt att skattetillägget sätts ned till en fjärdedel. Skulle det i ett enskilt fall förhålla sig på det sättet att den skattskyldige gjort avdrag för ingående mervärdesskatt med ett högre belopp än som kan medges avdrag för med stöd av 9 kap. 8 § eller 8 a kap. ML, ska ställningstagandet enbart tillämpas på den delen av beloppet för vilket avdragsrätt föreligger.

**Periodiseringsfel
som rättas med
kontrollmaterial**

Har den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift som utgör ett periodiseringsfel och kan felet rättas med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial saknas stöd i lagtexten för att beakta båda grunderna vid beräkningen av skattetillägget. Detta utgör heller inte, enligt Skatteverkets uppfattning, exempel på sådana ”ofullkomligheter i systemet” som motiverar delvis befrielse från skattetillägget. Anledningen härtill är följande. Skälet till att skattetillägg tas ut med lägre procentsats när Skatteverket har tillgång till kontrollmaterial är att risken för skatteundandragande är lägre i sådana fall jämfört med om det inte finns kontrollmaterial. Skälet till den lägre procentsatsen vid periodiseringsfel är att det ofta i dessa fall inte är fråga om ett egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder. Vid bestämmandet av procentsatsen för periodiseringsfel har således risken för skatteundandragande redan beaktats. Förekomsten av kontrollmaterial minskar således inte risken för skatteundandragande. Vid beräkningen av skattetillägget ska därför inte ytterligare hänsyn tas till eventuell förekomst av kontrollmaterial.

**Räkenskapsfel,
hel befrielse**

Med räkenskapsfel avses felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i en inte avslutad bokföring (t.ex. konteringsfel, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o. dyl., se prop. 1977/78:136 s. 222 f.

och SkU 1977/78:50 s. 50 f.). En ytterligare förutsättning för att det ska vara fråga om ett s.k. räkenskapsfel är att den skattskyldige kan göra sannolikt att felet normalt skulle ha upptäckts av denne senast i samband med bokslutet och att bokföringen i övrigt är välordnad (det ska vara fråga om enstaka fel).

Före den nu gällande lydelsen av 15 kap. SBL, som trädde i kraft den 1 juli 2003, var rättsläget sådant att full befrielse skulle medges vid s.k. räkenskapsfel. Den omständigheten att den skattskyldige hade underlåtit att göra en rimlighetskontroll av det deklarerade beloppet uteslöt inte att hel befrielse kunde medges. En förutsättning för befrielse var dock att skattetillägget uppgick till ett större belopp.

I prop. 2002/03:106, som ligger till grund för nu gällande lagstiftning, uttalas på s. 145 att det inte kan anses stå i rimlig proportion till felet att ta ut skattetillägg vid enstaka fel i redovisningen avseende mervärdesskatt och andra skatter som ska betalas med korta intervall. Osäkerhet har rått om uttalandet avser enbart enstaka fel i bokföringen eller om det avser alla enstaka fel i en skattedeklaration. Vidare har osäkerhet rått om de nya reglerna om delvis befrielse ska tillämpas vid s.k. räkenskapsfel.

– **hel befrielse**

Högsta förvaltningsdomstolen har klarlagt rättsläget i RÅ 2008 ref. 1). Domstolen slår fast att det rättsläge som gällde innan den senaste lagändringen, vilket rättsläge angetts ovan, alljämt gäller med den skillnaden att hel befrielse ska medges oavsett skattetilläggets storlek. Av domen kan, enligt Skatteverkets mening, motsatsvis utläsas att uttalandet i propositionen angående enstaka fel i redovisningen inte ska tolkas som att befrielse ska medges enbart på den grunden att det är fråga om ett enstaka fel i en skattedeklaration.

– **bevisbördan**

I RÅ 2008 ref. 73 uttalar Högsta förvaltningsdomstolen att det för befrielse inte krävs ”någon mer ingående prövning av bokföringens kvalitet och förutsättningarna för att upptäcka det begångna felet senast vid bokslutet. Endast om det framstår som klart att felet inte skulle ha upptäckts bör skattetillägg tas ut.” Av rättsfallet framgår att det har skett en förskjutning av bevisbördan för att skattetillägg ska kunna tas ut. Det är Skatteverket som ska visa att bokföringen inte är ordnad på sådant sätt att felet normalt inte skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast vid bokslutet. Kan Skatteverket inte visa detta ska hel befrielse från skattetillägg medges.

Synnerligen högt skattetillägg

Skattetillägg tas ut i proportion till undandragen skatt eller för högt redovisat underskott i näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst. Det innebär att ett skattetillägg i det enskilda fallet kan komma att uppgå till ett synnerligen högt belopp.

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska, enligt 15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL, särskilt beaktas om tillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Vid denna prövning ska en helhetsbedömning av felets art och den skattskyldiges agerande göras. Beroende på felets karaktär m.m. kan ett skattetillägg anses oskäligt högt trots att beloppets storlek för den skull inte i absoluta tal uppgår till ett belopp som kan betecknas som synnerligen högt (se t.ex. RÅ 2008 ref. 61 II i vilket skattetillägget uppgick till ca 10 000 kr). När skattetillägget däremot uppgår till mångmiljonbelopp, det kan vara fem miljoner kr eller 60 miljoner kr, uppkommer frågan om beloppets storlek i absoluta tal ska ges en större tyngd vid bedömningen av om tillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

– praxis enligt äldre lagstiftning

Högsta förvaltningsdomstolen har, beträffande de tidigare gällande befrielsereglerna, meddelat ett antal domar där frågan om proportionalitet varit föremål för bedömning.

I RÅ 1995 ref. 5 hade en fysisk person inte redovisat försäljning av en fastighet i sin självdeklaration för taxeringsåret 1992. Skattetillägg togs därför ut med drygt 40 000 kr, och domstolen konstaterade bl.a. att enbart skattetilläggets storlek inte kunde medföra en tillämpning av den då gällande eftergiftsgrunden ”uppenbart oskäligt”. Befrielse medgavs inte heller i RÅ 2000 ref. 66 I, där skattetillägget uppgick till ca 16,5 miljoner kr. I detta mål var det fråga om ett börsnoterat företag som i deklarationen för 1991 års taxering felaktigt gjort ett stort avdrag som, om det godtagits, skulle ha medfört en betydande skattevinst. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade också att befrielsebestämmelserna i TL inte stod i strid med Europakonventionens proportionalitetsprincip. Domstolen medgav däremot befrielse i RÅ 2007 ref. 65, som avsåg taxeringen 2001, eftersom domstolen fann det uppenbart oskäligt att ta ut ett skattetillägg uppgående till 70 miljoner kr när det var fråga om ett oavsiktligt – om än anmärkningsvärt – förbi-seende av den skattskyldige. I domen uttalar domstolen bl.a. att skattetillägg visserligen tas ut på objektiva grunder, men att den omständigheten att felet var oavsiktligt är en faktor som kan tillmätas betydelse vid proportionalitetsbedömningen.

Vidare framgår av domskälen att Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att den princip som kom till uttryck i RÅ 1995 ref. 5, nämligen att ett skattetilläggs storlek helt isolerat inte utgjorde grund för eftergift, även var tillämplig i det aktuella målet.

**– förarbeten
till nu gällande
lagstiftning**

I prop. 2002/2003:106 (s. 169 f.) behandlas frågan om det finns skäl att införa maximibelopp för skattetillägg. Regeringen argumenterade visserligen emot de skäl som under tidigare utredningsarbete (SOU 1982:54) anförts mot att införa ett tak i uttaget av skattetillägg, men drog slutsatsen att det skulle vara svårt att tänka sig någon annan typ av tak än ett absolut belopp i kronor. Jämförelse gjordes dels med företagsbot enligt brottsbalken, där det maximala beloppet uppgick till tre miljoner kr, men som redan då föreslagits höjas till tio miljoner kr, dels med konkurrensskadeavgiften som är maximerad till tio procent av företagets omsättning. För en fysisk person angavs att maximibeloppet skulle behöva vara lägre, t.ex. en miljon kr. Regeringen ansåg att valet av belopp riskerade att bli godtyckligt och att det skulle uppstå tröskel-effekter. Detta talade emot att införa maximibelopp som ovillkorliga regler, men att de synpunkter som talade för en sådan regel borde kunna tillgodoses inom ramen för den föreslagna möjligheten till delvis befrielse från skattetillägg när en full avgift är oskälig för att den inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

När det gäller frågan om delvis befrielse anför regeringen att det kan bli aktuellt med delvis befrielse när det inte finns några ursäktliga omständigheter 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 (prop. 2002/03:106 s. 239).

– gällande rätt

De nu gällande bestämmelserna om befrielse från skattetillägg skiljer sig från de tidigare gällande i två väsentliga avseenden. Numera ska befrielse ske om det skulle vara oskäligt (tidigare krävdes uppenbart oskäligt) att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Vidare finns möjlighet till delvis befrielse. I prop. 2002/03:106 klargörs inte vad som avses med ett synnerligen högt skattetillägg. Inte heller ges där någon vägledning om på vilket sätt synpunkterna som talar för en maximiregel ska tillgodoses genom att delvis befrielse kan medges.

Av flera avgöranden av Högsta förvaltningsdomstolen får anses framgå att det subjektiva momentet, dvs. om felet beror på ett misstag, vårdslöshet eller uppsåt, kan tillmätas betydelse vid den proportionalitetsbedömning som ska göras i det enskilda ärendet (se t.ex. RÅ 2007 ref. 65 och RÅ 2008 ref. 61 I).

Vidare får av förarbeten och praxis anses framgå att vad som kan anses utgöra ett synnerligen högt skattetillägg i det enskilda fallet är beroende av vilken skattskyldig som är i fråga. Det finns således skäl för att tillämpa olika nivåer för bl.a. börsnoterade företag, mindre företag och fysiska personer.

Det bör också framhållas att det endast finns möjlighet att delvis befria till hälften och en fjärdedel, vilket innebär att det ofrånkomligen uppkommer tröskeeffekter, vilka effekter blir markanta i absoluta tal om ett skattetillägg t.ex. uppgår till tiotals miljoner kr.

Med hänsyn till vad som framgår av dels förarbetena till den nu gällande befrielsebestämmelsen, dels praxis avseende tidigare gällande bestämmelse, gör Skatteverket bedömningen att det, i vart fall när det inte är fråga om klart uppsåtliga fel, får anses finnas en ”broms” inbyggd i systemet. Det innebär att skattetillägg i det enskilda fallet kan bli så högt att beloppet i sig kan motivera delvis befrielse. Mot bakgrund av förekommande tröskeeffekter och att det finns olika typer av skattskyldiga är det inte möjligt att närmare ange några konkreta belopp.

I avvaktan på att praxis utvecklas på området bör samverkan ske med Skatteverkets huvudkontor när det kan bli aktuellt att medge befrielse på grund av ett synnerligen högt skattetillägg.

Upprepade fel

I prop. 2002/03:106, s. 239, uttalas att delvis befrielse kan bli aktuell när en oriktig uppgift av visst slag, t.ex. på grund av en missuppfattning av skattereglerna eller en felaktighet i ett data-program, 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 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.

Exempel

Antag att en skattskyldig lämnat oriktig uppgift genom att under ett antal sammanhängande redovisningsperioder göra avdrag för ingående skatt avseende t.ex. tullräkning en period för tidigt med beloppen 50 000, 65 000, 60 000 och 65 000 kr.

Avdrag för den ingående skatten har således redovisats med 50 000 kr period 1 i stället för rätteligen period 2 osv. På grund härav ska skattetillägg tas ut med 2 % eftersom det är fråga om periodiseringsfel.

Av prop. 2002/03:106 s. 239 f. framgår att det vid prövningen av befrielsegrunderna finns utrymme för att beakta att kvittningsförbudet i 15 kap. 6 § SBL kan leda till obilliga resultat och att hänsyn därför kan tas till den skattevinst som skulle ha uppkommit om den oriktiga uppgiften inte hade rättats. Eftersom kvittning inte är tillåten i detta exempel anser Skatteverket, med hänsyn till den skattevinst som skulle ha uppkommit i respektive period om felet inte rättats, att befrielse bör medges enligt följande.

Period	1	2	3	4
Deklaration	50 000	65 000	60 000	65 000
SKV:s beslut	0	50 000	65 000	60 000
”Skattevinst”	50 000	15 000	-5 000	5 000
Befrielse	ingen	halv	hel	fjärdedel

På den oriktiga uppgift som lämnats i period 1 påförs skattetillägg efter 2 % på 50 000 kr med stöd av 15 kap. 4 § tredje stycket SBL (periodiseringsfel). I period 2 uppgår den oriktiga uppgiften till 65 000 kr medan rätt till avdrag förelåg för 50 000 kr. Den skattevinst som den skattskyldige skulle ha gjort om kvittning varit tillåten uppgår till 15 000 kr. Skattetillägg tas ut med 2 % av 65 000 kr och befrielse medges med hälften av skäl som framgår nedan. I period 3 har den skattskyldige redovisat 60 000 kr i stället för rätteligen 65 000 kr. Någon vinst har över huvud taget inte uppkommit vilket bör medföra hel befrielse. I period 4 har 65 000 kr i stället för 60 000 kr dragits av. Den skattevinst som den skattskyldige gjort får anses som så begränsad att skattetillägget om 2 % beräknat på 65 000 kr bör kunna sättas ned till en fjärdedel. Skattevinsten för period 2 är högre och bör därför inte motivera en nedsättning av skattetillägget till en fjärdedel. Med hänsyn till att skattevinsten ändå är relativt begränsad bör skattetillägget kunna sättas ned till hälften.

Lika stort belopp varje period

I fall då det systematiskt upprepade felet avser belopp som är lika stora varje period, t.ex. då mervärdesskatt på hyror dras av en period för tidigt, bör principen vara den samma som i exemplet ovan. För den första perioden påförs periodiserings-

skattetillägg om 2 %. För övriga perioder uppkommer ingen skattevinst varför hel befrielse bör medges.

”Kopierarfall”

I avsnitt 3.3.2 redogörs för vad som avses med kopierarfall och där finns också redovisat ett antal domar från Kammarrätten i Göteborg där föregående skattedeklaration ansetts utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial. Trots att domstolen fann att rättelse inte kunde ske med ledning av kontrollmaterialet har delvis befrielse, med i viss mån varierande motiveringar, medgetts. Enligt Skatteverkets mening finns skäl att ifrågasätta domstolens ställningstagande att föregående periods deklaration utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Rättsläget framstår därmed som osäkert i kopierarfallen. Skatteverket gör därför bedömningen att delvis befrielse normalt bör medges i dessa fall i enlighet med vad som anges nedan.

Även om det av uppgifterna i föregående deklaration inte går att konstatera att det föreligger ett fel i den aktuella deklarationen, kan omständigheterna ändå vara sådana att det framstår som ytterst troligt att så är fallet. Om t.ex. den skattskyldige har redovisat mervärdesskatt med tre olika procentsatser och dessa belopp, liksom beloppet för ingående mervärdesskatt, är identiska med motsvarande belopp i deklarationen avseende föregående period, får sannolikheten för att det finns ett fel i deklarationen anses vara mycket stor. Mot bakgrund härav anser Skatteverket att, om den skattskyldige kommer in med korrekta uppgifter i nära anslutning till att han uppmärksammas på felet, befrielse från skattetillägg bör medges på så sätt att det sätts ned till en fjärdedel. I den situationen att den skattskyldige enbart redovisar utgående mervärdesskatt efter en procentsats, t.ex. 25 % och det beloppet, liksom den ingående mervärdesskatten, är identiska med motsvarande belopp i föregående deklaration kan visserligen sannolikheten för att det ska föreligga ett fel i deklarationen anses vara något lägre jämfört med föregående exempel. Trots detta anser Skatteverket att skattetillägget även i det här fallet bör sättas ned till en fjärdedel.

Felaktig uppgift till arbetsgivare

I de fall en oriktighet är föranledd t.ex. av att en anställd lämnat felaktiga uppgifter till sin arbetsgivare och därigenom föranlett att denne gjort ett felaktigt skatteavdrag kan befrielse från skattetillägg för arbetsgivaren bli aktuell (prop. 2002/03:106 s. 247).

Ingen uppgift till arbetsgivare

Även i det fall en anställd inte lämnar några uppgifter alls till sin arbetsgivare och detta medför att arbetsgivaren redovisar

för lågt underlag för arbetsgivaravgifter kan det bli aktuellt att befria arbetsgivaren från skattetillägg. Som exempel kan nämnas att en arbetstagare, som på grund av sina tjänsteresor erhåller s.k. frequent-flyer-rabatt, inte redovisar privat utnyttjande av förmånen till arbetsgivaren. Under förutsättning att arbetsgivaren inte på annat sätt känt till eller borde ha känt till att arbetstagaren privat utnyttjat förmånen bör hel befrielse från skattetillägg kunna medges.

Rätt skatt inbetald till skattekontot

Det förhållandet att en skattskyldig, som lämnat oriktig uppgift genom att inte alls redovisa en skatt i skattedeklarationen eller redovisat skatt med för lågt belopp, betalat in rätt skatt på skattekontot utgör inte grund för befrielse från skattetillägg (jfr RÅ 2004 not. 104 som avser fyllnadsinbetalning avseende skatt på realisationsvinst).

Oriktig uppgift lämnad av företrädare

Skattetilläggskommittén uttalade i sitt betänkande (SOU 2000:25 s. 217) att skattetillägg torde vara att betrakta som ett straff i Europakonventionens mening och att det därför syntes 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 inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten och därför får anses oskäligt när den oriktiga uppgiften lämnats av förmyndare, förvaltare eller god man eller någon annan företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. 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 dödsbodelägare, testamentsexekutor eller boutredningsman som ska förvalta den dödes tillgångar (23 kap. 5 § SBL jämförd med 19 kap. 1 § LSK). En boutredningsman utses av tingsrätten. I prop. 2002/03:106, s. 243, sägs följande.

Om t.ex. den oriktiga uppgiften har lämnats av en boutredningsman som deklarerat för ett dödsbo, kan skäl anföras för att dödsboet inte bör drabbas av skattetillägg om boutredningsmannen är

en utomstående advokat men väl om det är en av delägarna som har förordnats att vara boutredningsman. De säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag som kan komma upp torde få lösas i rättstillämpningen.

**Företrädare
hel befrielse**

Uttalandet på s. 243 i prop. 2002/03:106, att uttag av skattetillägg med fullt belopp bör anses oskäligt, skulle kunna tolkas som att enbart delvis befrielse kan komma i fråga när det är en företrädare som gjort sig skyldig till felaktigheten eller underlåtenheten. Trots formuleringen i förarbetena bör dock 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, förvaltare, gode män och normalt även konkursförvaltare. Hel befrielse från skattetillägg vid skönstaxering bör också ges i de fall deklARATIONSSKYLDIGHETEN 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 delägare i boet bör frågan om befrielse behandlas på vanligt sätt.

Även om skattetillägg inte tas ut i enlighet med vad som sägs i stycket ovan kan det i grova fall komma ifråga att brottsanmäla en företrädare.

**Deklarations-
ombud**

Ett deklarationsombud utses alltid av den deklARATIONSSKYLDIGE. Vad som sagts ovan om företrädare gäller således inte deklarationsombud.

9.4.3 Lång handläggningstid

9.4.3.1 Inledning

I artikel 6 i Europakonventionen 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 slagit fast att svenska skattetillägg omfattas av denna artikel.

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 15 kap. 10 § tredje stycket 2 SBL 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 Janosevic mot Sverige (dom 2002-07-23) och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (dom 2002-07-23), ansökan nr 34619/97 och 36985/97 samt Lilja mot Sverige (dom 2007-01-23), ansökan nr 36689/02.

9.4.3.2 Tidpunkter för beräkning av lång tid

Utgångspunkten från vilken handläggningstiden räknas

Trots lagtextens ordalydelse – ”anledning att anta att den skattskyldige skall 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 torde 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, vad gäller frågan om de sökande fått en domstolsprövning inom rimlig tid, att 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.

Högsta domstolen 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 och bestämmelsen i 23 kap. 2 § SBL får Skatteverket inte förelägga vid vite om det finns anledning att anta att den skattskyldige (deklarationsskyldige) 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 23 kap. 2 § SBL jämfört med motsvarande uttryck i 15 kap. 10 § tredje stycket 2 SBL. 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 tillgänglig eller det slutgiltiga beslutet är tillgängligt för den anklagade, dvs. i detta fall den skattskyldige.

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 utgångstidpunkten 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. ligg-tid ska räknas eftersom det i en normal handläggning av ett ärende eller ett mål även ingår viss tid då något egentligt arbete med ärendet inte sker.

RÅ 2000 ref. 66 I

I RÅ 2000 ref. 66 I fann Högsta förvaltningsdomstolen att handläggningen av skattetilläggsfrågan varken i någon instans eller sammantaget fram till Högsta förvaltningsdomstolens avgörande kunde anses ha varit oskäligt lång. Skattetilläggsfrågan hade varit föremål för domstolsprövning under 6 år. Domstolen beaktade bl.a. att bolaget utvecklade grunderna för sitt överklagande först ett och ett halvt år efter det att överklagandet lämnats in och 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 AB och Vulic mot Sverige (dom 2002-07-23) var omständigheterna vad gäller handläggningstiderna följande. SKM genomförde under 1994–1995 revision hos Västberga Taxi och övervägde i februari 1995 att höja bolagets intäkter och påföra bolaget skattetillägg. I augusti 1995 fattade SKM beslut om att påföra skattetillägg. Bolaget begärde omprövning av skattetilläggsbeslutet i september 1995 och

överklagade skattetillägget till länsrätten 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 länsrätten bolagets överklagande med motiveringen att bolaget saknade talerätt. Kammarrätten fastställde länsrättens beslut och Högsta förvaltningsdomstolen meddelade prövningstillstånd i april 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. Länsrätten avlog Vulics överklagande i mars 2000 och i december samma år fastställde Kammarrätten länsrättens dom. Högsta förvaltningsdomstolen 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 länsrätten 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 det samma gällde länsrättens 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 Högsta förvaltningsdomstolens avgörande var i Vulics fall nästan sex år och nio månader. Länsrätten prövade inte Vulics överklagande förrän efter fyra och ett halvt år. Handläggningen i kammarrätten pågick i nio månader. Högsta förvaltningsdomstolen prövade frågan om prövningstillstånd mer än ett år efter det att överklagandet kom in till domstolen. Vad gällde Västberga Taxi hade den period som skulle bedömas av Europadomstolen ännu inte tagit slut eftersom processen i Högsta förvaltningsdomstolen ännu pågick. Det hade då gått ca sju år och fem

månader från SKM:s övervägande om skattetillägg. Länsrätten avvisade bolagets talan nästan fem år efter SKM:s ursprungliga beslut. I kammarrätten 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 kammarrättens handläggningstid i Vulics-målet som inte kritiserades av Europadomstolen. Domstolen fann därför att det skett en kränkning av artikel 6 vad gäller handläggningstiden.

Frågan om domstolsprövning inom rimlig tid har varit uppe till prövning i ett flertal kammarrättsavgöranden. Tre av dessa avgöranden refereras nedan.

Drygt sex år

I en dom (KRNS 2010-10-06, mål nr 3937-10) fann kammarrätten att en handläggningstid om drygt sex år var oskäligt lång. Målet rörde taxeringsåret 2001 och någon möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg fanns inte enligt den då gällande lagstiftningen, varför skattetillägget undanröjdes i sin helhet.

Knappt fem år

I en annan dom (KRSU 2005-03-10, mål nr 317-04) som avsåg punktskatt, var handläggningstiden knappt fem år från det att bolaget erhöll Skatteverkets utkast till revisionspromemoria till dom i kammarrätten. Domstolen konstaterade att skriftväxling m.m. hade förekommit och att det i ärendet inte hade funnits någon längre period av inaktivitet hos SKM. Kammarrätten ansåg inte att det fanns grund för befrielse på grund av lång handläggningstid.

Elva år

I den tredje domen (KRNG 2004-01-26, mål nr 4913-01) var handläggningstiden mer än nio år från det att SKM sände ut revisionspromemorian till länsrättens dom och därefter dröjde det ytterligare två år till dom i kammarrätten. Kammarrätten ansåg inte att handläggningstiden varit oskäligt lång och att påförda skattetillägg således skulle kvarstå. Domen motiverades med att den betydande tidsåtgången i hög grad berott på hur den skattskyldige fört processen.

Det finns också exempel på kammarrättsdomar vari skattetillägg undanröjts på grund av lång handläggningstid, trots att handläggningstiden varit kortare än i de ovannämnda domarna.

Lilja mot Sverige Europadomstolen 2007-01-23	<p>En sådan dom har överklagats av Skatteverket till Högsta förvaltningsdomstolen som dock inte meddelat prövnings-tillstånd.</p> <p>Europadomstolen har i en dom Lilja mot Sverige (dom 2007-01-23), 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. Domstolen fann att handläggningstiden i kammarrätten, som uppgick till närmare tre år och fyra månader, var oacceptabelt lång. Den sammanlagda tiden från SKM:s övervägande till dess att Högsta förvaltningsdomstolen vägrat prövnings-tillstånd var fem år och tio månader. Handläggningstiden från SKM:s övervägande till dom i länsrätten uppgick till knappt två år och handläggningstiden i Högsta förvaltningsdomstolen till sju månader.</p>
Lång handläggningstid hos SKV före uttag av skattetillägg	<p>Skatteverket ska beakta befrielsegrunden ”lång handläggningstid” vid bestämmandet av skattetillägg. 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. All s.k. liggtid anses heller inte oskäligen eftersom det i en normal handläggning av ett ärende naturligt måste ingå viss tid då någon egentlig handläggning inte sker.</p>
Omprövningsärenden	<p>Det kan diskuteras om tidsutdräkt vid prövningen av en skattskyldigs begäran om omprövning av ett skattetilläggsärende 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. Att det är oklart vad som gäller i omprövningsärenden som initierats av den skattskyldige bör dock i praktiken inte vålla några problem, eftersom sådana ärenden ska handläggas skyndsamt. Befrielsegrunden ”lång handläggningstid” borde därför i praktiken aldrig bli aktuell i dessa ärenden.</p>
Överklagandearärenden	<p>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-</p>

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 förhållandena vara sådana att befrielse ändå inte kan bli aktuellt.

Handläggnings- tiden i domstol

När det gäller process i domstol ska verket som part i målet 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 refererade mål finns det anledning för Skattverket att inta en restriktiv hållning vad gäller tillstyrkande av befrielse på grund av lång handläggningstid.

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 domen rörande 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 länsrätten meddelar beslut anses för lång. Vidare bör slutsatsen kunna dras att en handläggningstid på nio månader i kammarrätten är acceptabel medan en handläggningstid på drygt ett år i en fråga om prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolen är för lång. Av domen rörande Lilja framgår att en handläggningstid om drygt tre år i kammarrätten är för lång. Av domarna bör åtminstone den slutsatsen kunna dras att en liggtid i respektive domstolsinstans på upp 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 Högsta förvaltningsdomstolens dom sex år och fyra månader. Den skattskyldige hade påförts skattetillägg med 40 % på grund av en oredovisad fastighetsavyttring. I Högsta förvaltningsdomstolen yrkade den skattskyldige bl.a. att skatte-

tillägget skulle undanröjas på grund av lång handläggningstid. Domstolen 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 domstolen, 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. I fall då det är tveksamt om befrielse ska ske kan dock denna omständighet innebära att befrielse medges.

**Skattetilläggs-
beslut undanröjt
av underinstans**

I RÅ 2000 ref. 66 I, som rör 1991 års taxering, uttalade Högsta förvaltningsdomstolen 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. Vidare uttalade domstolen 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.

I rättsfallet uttalade domstolen vidare att eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt inte kan utnyttjas som ett allmänt remedium för att komma till rätta med den konventionskränkning som består i att ett ärende eller ett mål inte avgörs inom skälig tid. I och med den nya lagstiftningen, innebärande att befrielse kan medges vid oskäligt lång handläggningstid, får emellertid detta uttalande anses vara överspelat.

**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 att 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 eller förverkande enligt brottsbalken

9.4.4.1 Inledning

Enligt 15 kap. 10 § tredje stycket 3 SBL 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. Genom en lagändring den 1 juli 2008 ska vid bedömningen av om skattetillägget är oskäligt hänsyn även tas till om den skattskyldige blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

9.4.4.2 Straffad enligt skattebrottslagen

Vid tillämpning av befrielsegrunden ”straffad enligt skattebrottslagen” kan hel eller delvis befrielse medges om den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff för samma felaktighet eller underlåtenhet som föranleder skattetillägget (prop. 2003/03:106 s. 154). 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. En motsvarande regel finns för allmän domstol. Det ankommer på åklagaren att se till att domstolen får kännedom om påförda skattetillägg.

Laga kraft krävs inte

Befrielse från skattetillägg kan enbart bli aktuellt i de situationer där den skattskyldige dömts för skattebrott. Domen i skattebrottsmålet behöver inte ha vunnit laga kraft för att befrielse ska kunna komma ifråga. Hur Skatteverket bör agera om en skattebrottsdom ändras framgår nedan vid kantrubrikerna ”Skattetillägget redan beaktat i brottmålet” och ”Undanröjande av skattebrottsdom”.

**Ne bis in idem
– inte två gånger
i samma sak**

I artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen 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”. Artikeln innehåller således ett förbud mot dubbelbestraffning.

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, utan att någon kränkning sker av Europakonventionen, kan påföras skattetillägg efter att han åtalats och fällts till ansvar för skattebrott avseende samma gärning, liksom frågan om den skattskyldige kan åtalas och fällas för skattebrott trots att han påförts skattetillägg för samma gärning har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen.

RÅ 2009 ref. 94

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 94 slagit fast att det inte strider mot förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen att en skattskyldig efter en dom i allmän domstol avseende samma gärning påförs skattetillägg (se även under kantrubriken ”Hel eller delvis befrielse” nedan). Den skattskyldige hade dömts för skatteförseelse och därefter påförts skattetillägg på grund av skönmässig avvikelse från självdeklaration för samma förseelse.

Domstolen konstaterade först att ett förfarande där skattetillägg påförs efter allmän domstols dom om skatteförseelse är förenligt med inhemsk lagstiftning. Domstolen går därefter in på frågan om detta också är förenligt med förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Domstolen noterar att Europadomstolen under 2009 meddelat två domar vilka, enligt domstolen, får anses innebära en delvis ny tolkning av konventionens förbud mot dubbelbestraffning (Sergey Zolotukhin mot Ryssland, dom den 10 februari 2009, och Ruotsalainen mot Finland, dom den 16 juni 2009).

Högsta förvaltningsdomstolen anför bl.a. i domen.

Ett kännetecken för det svenska systemet i fråga om påförande av sanktioner för en och samma oriktiga uppgift är vidare reglerna för samordning av påföljder. Av 5 kap. 14 § första stycket TL framgår att den skattskyldige helt eller delvis ska befrias från särskild avgift, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, ska den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. I

tredje stycket samma bestämmelse anges att, vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, det ska särskilt beaktas, i enlighet med punkten 3, bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen.

Av allmänmotiveringen i den proposition som låg till grund för bestämmelsen framgår att syftet är att säkerställa att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Vidare uttalas att tanken är att befrielse ska kunna komma i fråga i de fall den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff (prop. 2002/03:106 s. 154).

Även i brottsbalken finns det regler om samordning av påföljder. Enligt 29 kap. 5 § första stycket ska domstolen vid straffmätningen i skälig omfattning beakta vissa omständigheter i mildrande riktning. Efter en uppräkningslista i sju punkter av olika omständigheter anges i en åttonde punkt att domstolen även ska beakta om det föreligger någon annan omständighet som påkallar att den tilltalade får ett lägre straff. Bland de omständigheter som enligt praxis beaktas är om det utgår en administrativ sanktionsavgift, t.ex. skattetillägg. Praxis innebär att sådana avgifter i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen, och det utan att det särskilt anges i domen.

Förbudet mot dubbelbestraffning i EKMR bör tolkas med beaktande av hur konventionsstaternas rättsordningar utformats. I Sverige liksom i flera andra konventionsstater finns både allmänna domstolar och allmänna förvaltningsdomstolar. Som framgått har den kompetens och sakkunskap som byggts upp i de olika domstolarna tagits till vara vid utformningen av sanktionssystemen i syfte att uppnå effektivitet och rättssäkerhet. En alltför snäv teknisk tolkning av dubbelbestraffningsförbudet skulle kunna leda till svåröverskådliga konsekvenser för enskilda konventionsstater, utan att för den skull den rådande ordningen med fog kan påstås kränka grundläggande mänskliga rättigheter.

Ett förfarande där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende en och samma oriktiga uppgift vid taxeringen har också tidigare godtagits av Europadomstolen (Ponsetti och Chesnel mot Frankrike, beslut den 14 september 1999, Rosenquist mot Sverige, beslut den 14 september 2004 och Synnelius mot Sverige, beslut den 17 juni 2008, som dock inte avsåg skattebrott utan bokföringsbrott). Både Högsta domstolen och Regeringsrätten har i vägledande avgöranden funnit att svensk rätt inte strider mot konventionen (se t.ex. NJA 2000 s. 622, NJA 2005 s. 856 och RÅ 2002 ref. 79).

Europadomstolens båda nya avgöranden år 2009 tyder på en utveckling av domstolens praxis. De avser emellertid inte det svenska rättssystemet, som innehåller bl.a. de särdrag som redovisats ovan. Regeringsrätten drar slutsatsen att den ordning som gäller enligt intern svensk reglering är förenlig med EKMR.

Högsta förvaltningsdomstolen kommer således fram till att det inte strider mot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet i Europakonventionen att en skattskyldig efter en dom i allmän domstol påförs skattetillägg för samma gärning.

NJA 2010 s. 168

Högsta domstolen har i två mål (NJA 2010 s. 168 I och II) kommit fram till att det inte föreligger något hinder mot att pröva eller bifalla ett åtal om skattebrott efter det att skattetillägg påförts. Domstolen var dock inte enig. I respektive mål var två justitieråd skiljaktiga i sak, ett justitieråd i fråga om motivering och två hade tillägg.

Sammanfattningsvis kom majoriteten i Högsta domstolen fram till följande.

Europadomstolens domar i fallen Zolotukhin mot Ryssland (no 14939/03, den 10 februari 2009), Ruotsalainen mot Finland (no 13079/03, den 16 juni 2009) och Maresti mot Kroatien (no 55759/07, den 25 juni 2009) innebär att tidigare praxis när det gäller bedömningen av vad som utgör samma ”brott” måste anses överspelad och att det numera får anses uteslutet att Europadomstolen med hänvisning till skillnaden mellan skattetillägg och skattebrott vad gäller subjektiva rekvisit skulle anse att förfaranden som gäller samma oriktiga uppgiftslämnande inte avsåg ”samma brott”. Högsta domstolen kom dock fram till att Europadomstolens praxis lämnar visst utrymme för att ha flera sanktioner för samma ”brott” som också kan beslutas om av olika organ vid skilda tillfällen.

Vidare kom domstolen fram till att en förutsättning för att med hänvisning till Europakonventionen underkänna en ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör vara att det finns klart stöd för detta i konventionen eller i Europadomstolens praxis. Något stöd för att generellt underkänna det svenska systemet med två förfaranden saknas enligt domstolen.

Såväl Högsta förvaltningsdomstolen som Högsta domstolen har således ansett att det inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet att en skattskyldig både påförs skattetillägg och döms för skattebrott för samma gärning. Det spelar ingen roll vad som kommer först; påförande av skattetillägg eller dom för skattebrott.

Hel eller delvis befrielse

Som framgår ovan kan befrielse medges i de fall den skattskyldige dömts till ett mer kännbart bötes- eller fängelsestraff.

Hel befrielse bör komma ifråga endast vid ytterst kännbara straff (se prop. 2002/03:106 s. 244).

– **dagsböter**

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2009 ref. 94 (se ovan) kommit fram till att ett bötesstraff på 75 dagsböter á 100 kr tillsammans med ett skattetillägg uppgående till 13 498 kr inte utgör skäl för att medge hel eller delvis befrielse från skattetillägg.

– **villkorlig dom och samhällstjänst**

I en dom den 21 december 2010, mål nr 5486-09 och 5487-09, har Högsta förvaltningsdomstolen ansett att någon befrielse inte ska medges i ett fall då påföljden för skattebrottet var villkorlig dom och 175 timmars samhällstjänst. Skattetillägget, som påfördes efter tingsrättens dom, uppgick till knappt 310 000 kr. I det aktuella fallet hade hovrätten ändrat tingsrättens dom, åtta månaders fängelse, och vid tidpunkten för hovrättens dom hade skattetillägg redan tagits ut. Hovrätten hade således vid straffmätningen tagit hänsyn till skattetillägget. I denna del uttalade förvaltningsdomstolen följande.

Skattetillägget redan beaktat i brottmålet

Att en domstol vid sin straffmätning vägt in beslut om skattetillägg innebär inte att man vid en senare prövning kan avstå från att bedöma om det finns grund för befrielse enligt den nämnda bestämmelsen i TL. En allmän bedömning av rimligheten av den sammantagna påföljdsbördan måste göras.

Som framgår av RÅ 2009 ref. 94 innebär praxis inom straffrätten att skattetillägg i princip alltid beaktats vid påföljdsbestämningen, och det utan att det särskilt anges i brottmålsdomen.

I prop. 2002/03:106, s. 244, sägs bl.a. att befrielse på grund av en brottmålsdom främst tar sikte på prövningar som ska göras när den allmänna domstolens avgörande enligt skattebrottslagen har meddelats innan det fattats något beslut om skattetillägg. Frågan om dubbla påföljder har ju då inte varit aktuell hos den allmänna domstolen. Av Högsta förvaltningsdomstolens dom den 21 december 2010, mål nr 5486-09 och 5487-09 (se ovan) framgår att Skatteverket alltid måste pröva om befrielse ska medges även i de fall den allmänna domstolen har beaktat ett beslut om skattetillägg. En annan sak är att möjligheterna till befrielse i ett sådant fall är betydligt mindre.

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 påverkar denna bedömning är t.ex. vilka brott som omfattas av domen, straffskalan för dessa brott, hur domstolen har motiverat sin dom samt 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 ställningstagandet ”Skattetillägg och ansvar för brott enligt skattebrottslagen”, dnr 130-657207-04/111, uttalat hur frågan om befrielse av särskild avgift bör bedömas i de fall då t.ex. en företagsledare i egenskap av företrädare för bolaget dömts för brott som begåtts av bolaget och företagsledaren därefter ska påföras skattetillägg på grund av oredovisad lön i sin självdeklaration. En fråga som också tas upp i styrsignalen 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. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger inte grund för befrielse i dessa situationer. Skälet härtill är att det inte är samma subjekt som påförs skattetillägg som fällt till ansvar enligt skattebrottslagen.

**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.

9.4.4.3 Förverkande enligt brottsbalken

I 15 kap. 10 § tredje stycket 3 SBL har den 1 juli 2008 intagits en bestämmelse av innebörd att befrielse från skattetillägg ska

medges helt eller delvis om den skattskyldige blivit föremål för förverkande av utbyte av brottslig verksamhet enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken.

Grova skattebrott

Förverkande enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken utgör en särskild rättsverkan av brott och ska kunna beslutas när någon döms för ett brott för vilket är föreskrivet fängelse i sex år eller mer, vilket t.ex. gäller för grovt skattebrott. Vid bedömningen av om det är skäligt med ett förverkande ska den allmänna domstolen ta hänsyn till om den som avses med förverkandet samtidigt åläggs eller tidigare har ålagts annan betalningsskyldighet med koppling till brottsligheten eller egendomen som t.ex. skattetillägg eller tulltillägg (prop. 2007/08:68 s. 77).

Skattetillägg efter förverkande

Har den skattskyldige på grund av samma felaktighet eller underlåtenhet som föranleder skattetillägget redan blivit föremål för förverkande enligt 36 kap. 1 b § brottsbalken, ska denne helt eller delvis kunna befrias från skattetillägget. Meddelas således ett beslut om skattetillägg efter det att den skattskyldige blivit föremål för förverkande ska beslutet om förverkande beaktas vid bedömningen av om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. För befrielse krävs att det förverkandeutlösande brottet är det skattebrott som också ligger till grund för skattetillägget (prop. 2007/08:68 s. 102).

AB påförs skattetillägg

Förverkande kan ske inte enbart hos gärningsmannen utan också hos personer – fysiska eller juridiska – som av den dömda förvärvat egendom som utgör utbyte av brottslig verksamhet. Det innebär att befrielse från skattetillägg kan bli aktuellt även i det fallet att ett aktiebolag ska påföras skattetillägg efter det att en företrädare för bolaget dömts för skattebrott begånget i bolaget och bolaget blivit föremål för förverkande (prop. 2007/08:68 s. 70).

I förarbetena till den nu berörda befrielsegrunden (prop. 2007/08:68) nämns inget om när det kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Med hänsyn härtill och till att det torde bli ytterst sällan som frågan blir aktuell bör rättsavdelningen vid Skatteverkets huvudkontor konsulteras i de fall frågan aktualiseras.

9.4.5 Övrigt oskäligt

Markerat uppgift

Det finns givetvis andra situationer än de som beskrivs i 15 kap. 10 § tredje stycket SBL som kan föranleda att ett 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. Med tanke på hur en skattedeklaration är utformad torde en markering ske genom att den skattskyldige lämnar en upplysning i därför avsedd ruta eller i en bilaga till deklarationen. Det bör noteras att om en skattskyldig särskilt markerat en uppgift för att göra Skatteverket uppmärksam på något kan det leda till att Skatteverket får en särskild utredningsskyldighet och att skattetillägg av den anledningen inte ska tas ut.

Dubbla skattetillägg

I avsnitt 5.2.2 redogörs för situationer när det kan bli aktuellt att ta ut dubbla skattetillägg. Av samma avsnitt framgår att det i vissa fall får anses oskäligt att ta ut dubbla skattetillägg.

9.5 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.

RÅ 2008 ref. 61 I

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 2008 ref. 61 I ansett att skattetillägg uppgående till drygt 405 000 kr inte står i rimlig

proportion till ett bolags underlåtenhet att ge in sex skattedeklarationer i tid. Ett bolag hade under tiden februari–juli 2004 inte lämnat skattedeklarationer och på grund härav skönsbeskattats och påförts skattetillägg. Deklarationer för samtliga perioder lämnades den 11 november 2004. Deklarationerna godtogs och skattetilläggen sänktes delvis. Resterande skattetillägg kvarstod dock med motiveringen att deklara- tionerna inkommit för sent för att skattetilläggen skulle kunna undanröjas.

Domstolen ansåg att omständigheterna kring bolagets för- summelser (bl.a. påstådd psykisk ohälsa hos den ekonomi- ansvarige) inte var sådana att de framstod som ursäktliga i den mening att befrielse från skattetilläggen kunde medges.

När det gällde frågan om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetilläggen med fullt belopp uttalade domstolen följande.

De av bolaget slutligen ingivna skattedeklarationerna har godtagits av Skatteverket. Något skattebortfall har således inte uppkommit på grund av bolagets försummelser och någon egentlig risk för detta synes inte heller ha förelegat. Bolaget har även påförts förseningsavgifter för vilka någon nedsättning inte varit i fråga. Även om den påstådda psykiska ohälsan hos den ekonomi- ansvarige inte i sig kan föranleda att skattetilläggen sätts ned kan det, som Skatteverket framhållit, inte uteslutas att detta för- hållande har varit en bidragande orsak till förseningarna. Med hänsyn härtill och då andra omständigheter inte talar emot det finns inte skäl att anta att bolaget skulle ha satt i system att underlåta att komma in med skattedeklarationerna. Såvitt framgår av utredningen har bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av skattedeklarationer utan anmärkning. Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner Regeringsrätten att skattetilläggen, som uppgår till drygt 400 000 kr, inte kan anses stå i rimlig proportion till bolagets underlåtenhet att i rätt tid ge in skattedeklarationerna. Det finns därför skäl att sätta ned skatte- tilläggen. Nedsättningen bör ske så att halv befrielse medges.

Högsta förvaltningsdomstolens dom är ett exempel på att befrielse från skattetillägg kan medges när det föreligger flera omständigheter som var och en inte är tillräcklig för hel eller delvis befrielse, men som sammantaget är tillräckliga för befrielse.

Vad som ovan sägs om kombinationsfall gäller även för- seningsavgift och kontrollavgift.

9.6 Särskilt om förseningsavgift

Hel eller delvis befrielse

Bestämmelserna i 15 kap. 10 § SBL om befrielse från särskild avgift är tillämpliga även beträffande förseningsavgift. När det gäller hel eller delvis befrielse från förseningsavgift torde, förutom 10 § andra stycket 1, i praktiken endast 10 § tredje stycket 1 komma ifråga. Av prop. 2002/03:106 s. 142 framgår dock att det med hänsyn till förseningsavgiftens storlek endast i undantagsfall kan komma i fråga att medge annat än hel befrielse.

Frågan om befrielse från förseningsavgift bör bedömas efter förhållandena den dag då skattedeklaration rätteligen senast skulle ha lämnats. Vad som i avsnitt 9.1–9.5 sagts om befrielse från skattetillägg gäller i tillämpliga delar även förseningsavgift. Således kan befrielse från förseningsavgift t.ex. medges om skattedeklaration 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.

Deklaration sent utskickad

Befrielse kan också medges om den skattskyldige har erhållit skattedeklaration för sent på grund av något förhållande som kan hänföras till Skatteverket.

Låga belopp

Ingen skatt att betala

Om det skattebelopp som, genom oriktig uppgift eller genom att deklaration inte lämnats, kunde ha undandragits är obetydligt ska skattetillägg inte tas ut (15 kap. 7 § 4 SBL). Någon motsvarande bestämmelse innebärande att förseningsavgift inte ska tas ut när skattebeloppet i en för sent inlämnad deklaration är obetydligt finns inte. Inte heller utgör enbart den omständigheten att skattebeloppet i en för sent lämnad deklaration är obetydligt – eller att den skattskyldige har skatt att återfå – skäl för befrielse från avgiften. Det samma gäller naturligtvis om den skattskyldige inte alls lämnat deklaration och det belopp som den skattskyldige skulle ha redovisat är obetydligt eller om han har skatt att återfå.

9.7 Särskilt om kontrollavgift

Enligt bestämmelserna i 15 kap. 11 § SBL ska en säljare befrias helt från en påförd kontrollavgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den. Med hänsyn till rubrik-sättningen i 15 kap. SBL i dess lydelse t.o.m. den 30 juni 2003 var det helt klart att dåvarande befrielse regler i 7 § enbart

omfattade skattetillägg och förseningsavgift och att dåvarande 8 a § enbart omfattade befrielse från kontrollavgift. Detta innebar att befrielse från kontrollavgift enbart kunde komma ifråga i ett fall, nämligen då det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut kontrollavgift. I prop. 2002/03:106 sägs inte någonting som ens indikerar att syftet med den nya lagstiftningen skulle vara att ändra gällande ordning på detta område. Snarare är förhållandet det motsatta, eftersom det i propositionen (s. 142 och 149) påpekas att möjligheterna till delvis befrielse omfattar skattetillägg och förseningsavgift. Ett ännu kraftfullare stöd för att lagstiftaren inte haft för avsikt att få till stånd en ändring är existensen av 11 §. Om lagstiftaren ansett att 10 § också skulle omfatta kontrollavgifter fanns det ju ingen anledning att ha med 11 §. Lagstiftarens avsikt får således anses vara att befrielse från kontrollavgift enbart ska kunna komma i fråga om det kan anses uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. Med hänsyn till hur 9 och 10 §§ utformats kan det dock ifrågasättas om lagstiftarens intentioner fått fullt genomslag i lagtexten.

Av 15 kap. 1 och 8 §§ SBL framgår att skattetillägg respektive förseningsavgift är särskilda avgifter. I 15 kap. 9 § SBL anges att även kontrollavgift är en särskild avgift. Av 15 kap. 10 § SBL framgår att befrielsereglerna gäller för särskild avgift. Den nuvarande utformningen av 10 § innebär således att bestämmelsen omfattar skattetillägg, förseningsavgift och kontrollavgift.

Enligt Skatteverkets uppfattning bör 10 §, med hänsyn till hur den utformats, också tillämpas på kontrollavgifter. Visserligen är detta uppenbarligen i strid med lagstiftarens intentioner men enligt Skatteverkets mening kan man inte tolka lagstiftning som är av straffliknande karaktär på annat sätt, eftersom en annan tolkning skulle innebära att man frångick lagens bokstav till nackdel för enskild. Slutsatsen blir alltså att verket anser att 11 § saknar självständig betydelse. Detta innebär att vad som sagts ovan i avsnitt 9.1–9.5 om befrielse även gäller kontrollavgift.

9.8 Särskilda avgifter vid befrielse från betalningskyldighet

Lagtext

13 kap. 1 § tredje stycket SBL

Om beslut om befrielse fattas enligt första stycket får motsvarande befrielse medges beträffande skattetillägg, förseningsavgift och ränta. Lag (2002:400).

Av 13 kap. 1 § första stycket SBL framgår att regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer helt eller delvis får befria en skattskyldig från skyldigheten att göra skatteavdrag eller att betala arbetsgivaravgifter, mervärdesskatt eller punktskatt, om det finns synnerliga skäl. Om beslut om befrielse fattas enligt paragrafens första stycke får, enligt tredje stycket, motsvarande befrielse medges beträffande skattetillägg, förseningsavgift och ränta. Med ordet ”får” i detta sammanhang bör förstås ”ska”. Beslut om befrielse meddelas av Skatteverket enligt 36 § SBF (se vidare Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 14, samt Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 16).

Av redaktionella skäl finns det i 13 kap. 2 § SBL en hänvisning till bestämmelser om skattetillägg och förseningsavgift i 15 kap. 10 och 12 §§ SBL.

10 Beslut om särskilda avgifter m.m.

11 kap. 20 §, 15 kap. 13 och 14 §§, 21 kap. 4, 7–9 §§ och 13 § tredje stycket, 22 kap. 5 §, 9 § andra stycket och 13 § SBL samt 6 kap. 20 § TL

10.1 Allmänt

I 15 kap. SBL finns under rubriken ”Beslut om skattetillägg i vissa fall” två paragrafer (13 och 14 §§). I dessa paragrafer regleras vissa specifika frågor avseende beslut om skattetillägg. I 13 § regleras således vissa förutsättningar för påförande av skattetillägg med anledning av att oriktig uppgift lämnats i mål om beskattning och i 14 § finns en regel av innebörd att skattetillägget ska justeras om ett beskattningsbeslut i den aktuella frågan ändras. Nu nämnda paragrafer kommenteras närmare nedan.

Att reglerna i 15 kap. SBL om beslut om skattetillägg är så få och så specifika innehållsmässigt har sin förklaring i att SBL:s regler i övrigt, i tillämpliga delar, också gäller beslut om skattetillägg liksom beslut om förseningsavgift och kontrollavgift (jfr 1 kap. 2 § SBL).

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 15 kap. 13 och 14 §§ SBL. För att kunna förmedla en sådan bild krävs det således att relevanta delar av SBL i övrigt också redovisas och kommenteras. Det ligger dock i sakens natur att det inte är lämpligt att i en handledning rörande särskilda avgifter på SBL-området generellt redovisa och närmare kommentera samtliga regler i SBL som är relevanta för beslut om särskilda avgifter, inte minst mot bakgrund av att Skatteverket i Handledning för skattebetalning (2010) och Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) redovisar och närmare kommenterar dessa bestämmelser. För att det ska 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 SBL som är av mer påtagligt intresse för beslut om särskilda avgifter. Med hänsyn till det automatiserade grundläggande beslutsförfarandet på SBL-området ligger det i sakens natur att det företrädesvis är bestämmelser om omprövning, dvs. bestämmelser i 21 kap. SBL, som berörs nedan.

Lagar som hänvisar till 15 kap. SBL

Som framgår av avsnitt 1.1.3 finns det ett antal lagar som innehåller en uttrycklig hänvisning till 15 kap. SBL (SINK, A-SINK, lagen om skattereduktion för virke från stormfäld skog vid 2006–2008 års taxeringar och ML). En sådan hänvisning får till följd att skattetillägg kan tas ut om det under respektive förfarande lämnas en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. I dessa lagar finns också genomgående en hänvisning till SBL:s regler om omprövning och överklagande. Det medför att vad som sägs i detta avsnitt om omprövning och överklagande också är tillämpligt på beslut om skattetillägg som har sin utgångspunkt i dessa lagar.

Begreppet beskattningsår – arbetsgivaravgifter och avdragen skatt

Ett centralt begrepp i 21 kap. SBL är begreppet ”beskattningsår”. Vad som därmed avses regleras i 1 kap. 6 § SBL. Därav framgår att beskattningsåret vad gäller arbetsgivaravgifter och avdragen skatt utgörs av det kalenderår för vilket skatten ska betalas (1 kap. 6 § d SBL). Den omständigheten att avgifterna och skatten kan ha förfallit till betalning först under följande kalenderår saknar betydelse. Beskattningsåret påverkas inte heller av den omständigheten att den skattskyldige kan ha ett s.k. brutet räkenskapsår.

– mervärdesskatt och punktskatter

Vad avser mervärdesskatt (1 kap. 6 § b SBL) och punktskatt (1 kap. 6 § c SBL) kan något förenklat sägas att beskattningsåret sammanfaller med kalenderåret utom såvitt avser skattskyldiga med brutet räkenskapsår. Har den skattskyldige ett brutet räkenskapsår sammanfaller beskattningsåret med räkenskapsåret.

– slutsats

Det sagda innebär, under förutsättning att den skattskyldige har ett brutet räkenskapsår, att de tidsmässiga förutsättningarna för att ompröva arbetsgivaravgifter och avdragen skatt hänförliga till en redovisningsperiod kan komma att skilja sig från de tidsmässiga förutsättningarna för att ompröva mervärdesskatt hänförlig till samma redovisningsperiod.

Begreppet ”beskattningsår” utvecklas närmare i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 1.6.5, och i

Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 20.3.3.1 vid kantrubriken ”Nackdelsbeslut”.

Avsnittet avslutas med en redogörelse för vad ett beslut om skattetillägg ska innehålla.

10.2 Påförande av särskild avgift

10.2.1 Allmänt

Eftersom det grundläggande beslutsförfarandet på SBL-området är automatiskt sker påförandet av skattetillägg regelmässigt i samband med omprövning av ett beskattningsbeslut. Meddelas ett sådant beslut om skattetillägg senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § första stycket SBL), brukar beslutet betecknas som ett *ordinärt* beskattningsbeslut. Skattetillägg kan emellertid under vissa förutsättningar påföras i ordinär ordning även därefter, nämligen under den i 21 kap. 9 § andra stycket SBL angivna förlängda tvåårsfristen (se avsnitt 10.2.2). Påförande av skattetillägg kan också under vissa förutsättningar aktualiseras i extraordinär ordning i samband med beslut om efterbeskattning, vilket kan ske inom vissa i SBL angivna tidsramar (se avsnitt 10.2.3), liksom även om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i ett omprövningsärende (se avsnitt 10.2.4.2) eller i ett mål om beskattning (se avsnitt 10.2.4.3). Förutsättningarna för påförande av skattetillägg varierar bl.a. beroende på i vilken tidsfas man befinner sig. Dessa förutsättningar berörs närmare nedan. Vidare berörs där de tidsmässiga förutsättningarna för påförande av förseningsavgift och kontrollavgift.

10.2.2 Inom tidsfristerna i 21 kap. 9 § SBL (ordinära beslut)

Lagtext

21 kap. 9 § SBL

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut, utom i de fall som avses i andra stycket samt 11 och 12 §§.

Om en skattedeklaration inte har lämnats in i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklARATIONEN kom in till Skatteverket, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Lag (2003:664).

Inledning

I 21 kap. 9 § SBL regleras vissa tidsfrister för omprövning på Skatteverkets initiativ till den skattskyldiges nackdel. Primärt tar

paragrafen sikte på omprövningar av vanliga beskattningsbeslut. Genom regleringen i 1 kap. 2 § SBL omfattar emellertid 21 kap. 9 § SBL också omprövning till den skattskyldiges nackdel av redan tidigare meddelade beslut om skattetillägg och förseningsavgift. Paragrafen är, med hänsyn till konstruktionen av SBL:s regelsystem, tillämplig också på beslut om påförande av skattetillägg och förseningsavgift. Sådana beslut liksom ändringar av sådana beslut i skärpande riktning anses alltid utgöra beslut som är till den skattskyldiges nackdel. Vad som gäller för kontrollavgift berörs särskilt nedan.

**Skattetillägg
– deklaration
inkommit –
tvåårsfrist**

Enligt 21 kap. 9 § första stycket SBL 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 senast under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har löpt ut, såvida inte reglerna i paragrafens andra stycke eller reglerna om efterbeskattning i 21 kap. 11 § SBL är tillämpliga.

Normalt bör beslut om skattetillägg meddelas samtidigt med omprövningsbeslutet i beskattningsfrågan. Det finns dock inget som hindrar att skattetilläggsbeslutet meddelas separat under förutsättning att det meddelas före utgången av andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har löpt ut.

**– deklaration
inkommer inte –
förlängd frist**

Kommer den skattskyldige inte alls in med en skattedeklaration kan Skatteverket besluta om beskattning och påföra den skattskyldige skattetillägg senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (21 kap. 9 § andra stycket SBL). Inom samma tidsfrist kan Skatteverket också till den skattskyldiges nackdel ompröva tidigare beslut om beskattning och skattetillägg. Omprövning får göras ett obegränsat antal gånger. Omprövningarna får avse enbart skattetillägg.

**– deklaration
inkommer senare
än året efter
beskattningsåret –
förlängd
tvåårsfrist**

Kommer en skattedeklaration in för sent men under beskattningsåret eller kalenderåret därefter och det är aktuellt att ta ut skattetillägg tillämpas reglerna i 21 kap. 9 § första stycket SBL. Kommer emellertid skattedeklarationen in först efter utgången av kalenderåret efter beskattningsåret kan det bli aktuellt att tillämpa 21 kap. 9 § andra stycket SBL. Så blir fallet om Skatteverket på eget initiativ har för avsikt att ompröva ett beskattningsbeslut i höjande riktning och med anledning därav påföra skattetillägg. Sådana beslut, liksom

omprövning av sådana beslut till den skattskyldiges nackdel, måste meddelas inom ett år från den dag skattedeklarationen kom in till Skatteverket, dock senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Inom nämnda tidsfrist ("förlängda tvåårsfristen") kan också ett beslut om att påföra skattetillägg meddelas separat och ett tidigare meddelat beslut om skattetillägg omprövas separat till den skattskyldiges nackdel. Har den skattskyldige emellertid lämnat en oriktig uppgift i skattedeklarationen (oriktig uppgift i omprövningsärendet), är inte Skatteverkets handlingsutrymme begränsat av vad som gäller enligt 21 kap. 9 § andra stycket SBL. 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 beskattning (se avsnitt 10.2.4.3).

**Förseningsavgift
– tvåårsfristen**

Har en skattskyldig, som skulle ha lämnat skattedeklaration utan föreläggande, inte i rätt tid gett in en skattedeklaration tas normalt förseningsavgift ut i nära anslutning till förseningen. Om så inte skett föreligger det dock inget hinder mot att med stöd av 21 kap. 9 § första stycket SBL ta ut förseningsavgift till och med andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Har emellertid så inte skett inställer sig frågan om avgiften kan tas ut därefter under den förlängda tvåårsfristen.

**– förlängda
tvåårsfristen**

Med hänsyn till utformningen av 21 kap. 9 § andra stycket SBL torde det inte finnas något formellt hinder mot att ta ut avgiften under den förlängda tvåårsfristen, eftersom det är fråga om ett ordinärt förfarande, vilket innebär att man inte kommer i konflikt med bestämmelsen i 21 kap. 13 § tredje stycket SBL. Det kan dock ifrågasättas om en sådan åtgärd bör vidtas eftersom det är Skatteverket som felaktigt under en längre period underlåtit att ta ut förseningsavgift. Är det däremot så att den skattskyldige blir deklARATIONSSKYLDIG först efter föreläggande (jfr 10 kap. 10 § SBL) och förseningsavgift aktualiseras först inom den förlängda tvåårsfristen, torde det vara såväl formellt som materiellt riktigt att ta ut förseningsavgift.

Kontrollavgift

Av 15 kap. 9 § SBL framgår att en säljare av investeringsguld, som inte gjort föreskriven identitetskontroll av köparen, ska påföras en kontrollavgift om 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Denna bestämmelse, som närmast är en ordningsföreskrift som inte riktigt passar in i strukturen i

övrigt i SBL, kommenteras i avsnitt 8. Vilka tidsmässiga förutsättningar som gäller för meddelande av beslut om kontrollavgift är oklart. Det ligger dock närmast till hands att anta att sexårsfristen för efterbeskattning är tillämplig, varför de tidsmässiga förutsättningarna för att meddela sådana beslut berörs under nästföljande rubrik.

För en utförligare kommentar till 21 kap. 9 § SBL hänvisas till Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 18.5.1.2 och till Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 20.3.3.1.

10.2.3 Genom efterbeskattning

Lagtext

21 kap. 13 § tredje stycket SBL

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Lag (2003:664).

Ej enbart skattetillägg eller förseningsavgift

Regler om efterbeskattning finns i 21 kap. 10–20 §§ SBL. Av 21 kap. 13 § tredje stycket SBL framgår att beslut om efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Detta innebär att en förutsättning för att kunna påföra skattetillägg genom beslut om efterbeskattning är att det sker samtidigt med efterbeskattning i den fråga som genererat skattetillägget.

Misstagsbeskattning

Den möjlighet som tidigare fanns att i en viss situation besluta om efterbeskattning avseende enbart skattetillägg och förseningsavgift, nämligen vid rättelse av felräkning, felskrivning eller något annat uppenbart förbiseende (jfr 21 kap. 13 § tredje stycket SBL i dess lydelse till och med den 30 juni 2003), har slopats. Anledningen härtill är att en sådan åtgärd till den skattskyldiges nackdel som efterbeskattning innebär, framstår som betänkelig med hänsyn till att skattetillägg enligt Europakonventionen är att betrakta som en straffliknande påföljd. De nya reglerna har trätt i kraft den 1 juli 2003 utan några specifika övergångsbestämmelser. Det innebär att den nya lydelsen ska tillämpas även avseende redovisningsperioder som i tiden ligger före den 1 juli 2003.

Som framgår ovan gäller som förutsättning för påförande av skattetillägg genom efterbeskattning, bortsett från de nämnda undantagen, att efterbeskattningsbeslutet i beskattnings- och skattetilläggsfrågan meddelas samtidigt.

Följdändring

Enligt 21 kap. 12 § 2 SBL kan följdändring ske efterbeskattningsvis. Det är dock inte möjligt att genom följdändring överflytta ett skattetillägg.

Förseningsavgift	Under efterbeskattningsstid, och därmed avses inte den förlängda tvåårsfristen i 21 kap. 9 § andra stycket SBL, torde förutsättningar för att ta ut förseningsavgift inte föreligga.
Normal tidsfrist för efterbeskattning	Enligt 21 kap. 14 § SBL är huvudregeln att beslut om efterbeskattning ska meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Från denna huvudregel finns såväl utvidgande som inskränkande undantag. Ett sådant utvidgande undantag gäller följdändring. Eftersom följdändring inte kan ske avseende skattetillägg finns det dock inte anledning att här särskilt beröra följdändring. Ett annat sådant utvidgande undantag gäller oriktig uppgift i ärende och mål om betalning eller återbetalning av skatt. Det undantaget berörs i avsnitt 10.2.4.2 och 10.2.4.3. Ett tredje och inskränkande undantag är kopplat till den situationen att den skattskyldige avlidit. Dels finns en generell regel härom (21 kap. 17 § SBL), dels en specialregel till reglerna om efterbeskattning vid skattebrott (21 kap. 19 § första stycket SBL). Eftersom avlidna personer inte kan påföras skattetillägg (jfr 15 kap. 15 § första stycket SBL) finns det dock inte skäl att här beröra detta undantag. Övriga tidsmässiga undantag är kopplade till skattebrott.
Förlängd tidsfrist vid skattebrott	<p>Att efterbeskattning i vissa situationer också kan ske efter ordinarie efterbeskattningsstid framgår av 21 kap. 18–20 §§ SBL. Föreligger förutsättning för efterbeskattning med stöd av dessa bestämmelser kan skattetillägg påföras om besluten meddelas samtidigt.</p> <p>En utförlig beskrivning av förutsättningarna för efterbeskattning finns i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007), avsnitt 18.5.2 och i Handledning för skattebetalning (2010), avsnitt 20.3.4.</p>
Kontrollavgift	<p>Av 15 kap. 9 § SBL framgår att en säljare av investeringsguld, som inte gjort föreskriven identitetskontroll av köparen, ska påföras en kontrollavgift om 2 000 kr för varje tillfälle då skyldigheten inte fullgjorts. Denna bestämmelse kommenteras i avsnitt 8.</p> <p>Vilka tidsmässiga förutsättningar som gäller för meddelande av beslut om kontrollavgift är oklart. Detta har sin grund i att besluten inte har någon koppling till beskattningsbeslut enligt SBL. Även personer som inte är skattskyldiga enligt SBL:s regler kan påföras kontrollavgift. Bestämmelsen är således närmast att se som en ordningsföreskrift och den passar mindre bra strukturmässigt in i SBL:s regelsystem. De tidsmässiga</p>

förutsättningarna för meddelande av beslut om kontrollavgift klargörs inte heller i de ursprungliga förarbetena till bestämmelsen (prop. 1998/99:69 s. 23 f. och 40 f.). Av nämnda proposition framgår dock att tiden för bevarande av handlingar eller uppgifter som använts vid identitetskontrollen bör motsvara den som gäller för bevarandet av annat underlag i skatteärenden, nämligen sju år. Med hänsyn härtill och till att det i SBL inte finns något förbud mot att under efterbeskattningsperioden meddela ett beslut om kontrollavgift (jfr 21 kap. 13 § tredje stycket SBL) ligger det närmast till hands att anta att lagstiftaren avsett att beslut om kontrollavgift får meddelas senast sju år efter utgången av det år då säljaren underlåtit att vidta föreskriven identitetskontroll.

10.2.4 Oriktig uppgift i omprövningsärende och i mål om beskattning

10.2.4.1 Allmänt

Förutom att skattetillägg kan påföras i ordinär ordning och i samband med efterbeskattningsperioden kan skattetillägg under vissa förutsättningar påföras om den skattskyldige lämnar oriktig uppgift i ett omprövningsärende eller i ett mål om beskattning. Lämnas den oriktiga uppgiften i ett vanligt omprövningsärende är det naturligtvis fråga om en oriktig uppgift i ett omprövningsärende och lämnas en sådan uppgift direkt till domstolen är det naturligtvis fråga om en oriktig uppgift i mål om beskattning. Har den oriktiga uppgiften emellertid lämnats i ett överklagande till förvaltningsrätten och ska Skatteverket med anledning därav företa en s.k. obligatorisk omprövning (jfr 22 kap. 6 § SBL) är det inte givet till vilken kategori den oriktiga uppgiften ska hänföras. Den problematiken berörs i avsnitt 10.2.4.3.

10.2.4.2 Oriktig uppgift i omprövningsärende

Olika hantering beroende på omständigheterna

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.

Prövning inom fristerna i 21 kap. 9 § SBL

Lämnas den oriktiga uppgiften i ett omprövningsärende och sker prövningen av den skattskyldiges begäran inom fristerna i

21 kap. 9 § SBL (tvåårsfristen respektive den förlängda tvåårsfristen) 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 beskattningsärendet avgörs påföra den skattskyldige skattetillägg. Det finns dock inget formellt hinder mot att beslutet om skattetillägg meddelas senare, dock senast före tvåårsfristens respektive den förlängda tvåårsfristens utgång. Normalt bör dock de två besluten hållas ihop.

– uppgiften följs men oriktigheten upptäcks inom fristerna i 21 kap. 9 § SBL

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 inom fristerna i 21 kap. 9 § SBL kan skattetillägg påföras i enlighet med vad som sagts i föregående stycke.

– uppgiften följs men oriktigheten upptäcks efter fristerna i 21 kap. 9 § SBL

Har, för det tredje, den oriktiga uppgiften följts och upptäcks den först efter fristerna i 21 kap. 9 § SBL, kan Skatteverket inom sexårsfristen (se 21 kap. 14 § SBL) med stöd av 21 kap. 11 § SBL, eller efter sexårsfristen med stöd av 21 kap. 16 § SBL, efterbeskatta den skattskyldige och samtidigt påföra skattetillägg. Vid tillämpning av 21 kap. 16 § SBL måste beslut meddelas senast inom ett år från utgången av den månad då Skatteverkets beslut i omprövningsärendet fått 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. avdrag för ingående mervärdesskatt 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 inom tvåårsfristen respektive den förlängda tvåårsfristen i 21 kap. 9 § SBL. Skulle oriktigheten i ett sådant fall uppmärksammas först efter utgången av dessa respektive frister kan däremot något skattetillägg inte tas ut. Av 21 kap. 13 § tredje stycket SBL följer nämligen att efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg och i ett sådant fall blir det ju inte aktuellt att meddela något beslut beträffande beskattningen.

Prövning efter fristerna i 21 kap. 9 § SBL

Lämnar den skattskyldige en oriktig uppgift i en begäran om omprövning och sker prövningen av hans begäran efter att fristerna för ordinär omprövning i 21 kap. 9 § SBL har löpt ut 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 fristerna i 21 kap. 9 § SBL”.
- **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 är det tveksamt om det i SBL finns författningsstöd för att ta ut skattetillägg.
- 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. Enligt Skatteverkets uppfattning föreligger det förutsättningar för att i en sådan situation ta ut skattetillägg om avskrivningsbeslutet meddelas inom fristerna i 21 kap. 9 § SBL. Meddelas avskrivningsbeslutet efter fristerna i 21 kap. 9 § SBL är det tveksamt om det i SBL finns författningsstöd för att ta ut skattetillägg.

10.2.4.3 Oriktig uppgift i mål om beskattning

Lagtext

15 kap. 13 § SBL

Beslut om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i mål om beskattning får meddelas inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. Lag (2003:212).

Förlängd tidsfrist

Det ligger i sakens natur att påförande av skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om beskattning inte kan vara begränsat till tidsfristerna i 21 kap. 9 § SBL. Den oriktiga uppgiften kan ju lämnas långt efter utgången av dessa frister. Lagstiftaren har därför för dessa fall föreskrivit en särskild tidsfrist. Beslut om skattetillägg får således i dessa fall meddelas även efter tidsfristerna i 21 kap. 9 § SBL, dock inte senare än inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. Beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning meddelas alltid av Skatteverket, oavsett i vilken domstolsinstans den oriktiga uppgiften lämnats. Har en skattskyldig t.ex. i förvaltningsrätten lämnat en oriktig uppgift som inte följs av domstolen i en dom som delges den skattskyldige den 3 september 2010, får domen, om den inte överklagas, laga kraft den 4 november 2010. I en sådan situation får Skatteverket, med stöd av 15 kap. 13 § SBL, ta ut skattetillägg intill utgången av november år 2011. Noterbart är dock att den bestämmelsen inte är inskränkande. Skulle domstolens beslut

få laga kraft i ett sådant tidigt skede att bestämmelsen i 15 kap. 13 § SBL blir inskränkande i förhållande till vad som gäller enligt 21 kap. 9 § SBL, vilket dock torde vara ganska ovanligt, kan skattetillägg påföras inom tidsramarna i sistnämnda lagrum. Vidare kan noteras att det kan dröja åtskillig tid innan ett beslut om skattetillägg kan fattas, eftersom en förutsättning för ett sådant beslut är att domstolens avgörande ska ha fått laga kraft.

Delgivning

Normalt sänder förvaltningsrätterna och kammarrätterna ut sina domar i beskattningsmål till den skattskyldige i vanliga brev tillsammans med ett delgivningskvitto. Återkommer inte kvittot skickas en påminnelse ut. Kommer likväl inte delgivningskvittot in avbryts normalt delgivningsförsöken, vilket innebär att domen aldrig vinner laga kraft. Om förhållandena är sådana och den skattskyldige, enligt Skatteverkets uppfattning, lämnat en oriktig uppgift i mål om beskattning, finns det skäl för verket att underrätta domstolen om detta och att begära att delgivningsförsöken återupptas.

Hanteringen av skattetilläggsfrågan kan variera beroende på dels om den oriktiga uppgiften lämnats i ett överklagande som getts in till Skatteverket eller om uppgiften lämnats (i ett senare skede) direkt till domstolen, dels när den oriktiga uppgiften upptäcks.

Uppgiften följs inte av Skatteverket

Har den skattskyldige i ett överklagande till förvaltningsrätten 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 förvaltningsrätten. Om domstolen lämnar överklagandet utan bifall kan Skatteverket, när domen fått laga kraft, med stöd 15 kap. 13 § SBL påföra den skattskyldige skattetillägg (se nedan).

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 efterbeskattning t.ex. besluta om ytterligare skatt att betala och i samband därmed påföra skattetillägg. I denna situation anses den oriktiga uppgiften lämnad, inte i mål om beskattning eftersom överklagandet aldrig nådde domstol, utan i ett 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 förvaltningsrätten återkallar sin talan, är det fråga om en oriktig uppgift i ett omprövningsärende (jfr avsnitt 10.2.4.2). Om den skattskyldiges återkallande sker först efter det att handlingarna överlämnats till domstolen torde den oriktiga uppgiften i stället anses lämnad i mål om beskattning och till följd härav kan något skattetillägg inte tas ut eftersom uppgiften inte prövats i sak (jfr 15 kap. 1 § första stycket SBL). 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 förvaltningsrätten. 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 15 kap. 1 § första stycket SBL).

– oriktigheten upptäcks av domstolen

Lämnar den skattskyldige en oriktig uppgift direkt till domstolen och upptäcker domstolen den oriktiga uppgiften, med den följd att överklagandet inte bifalls i denna del, kan Skatteverket, med stöd av 15 kap. 13 § jämförd med 15 kap. 1 § första stycket SBL, påföra skattetillägg inom ett år från utgången av den månad då domstolens beslut fick laga kraft. Som nämnts ovan måste domstolens beslut fått laga kraft innan skattetillägg kan påföras.

– oriktigheten upptäcks av Skatteverket

Är förhållandena sådana att domstolen inte upptäcker den oriktiga uppgiften och bifaller överklagandet i ett beslut som får laga kraft kan Skatteverket, om man upptäcker den oriktiga uppgiften inom sexårsfristen, efterbeskatta den skattskyldige med stöd av 21 kap. 11 § SBL om övriga förutsättningar för efterbeskattning föreligger och samtidigt påföra skattetillägg. Upptäcks den oriktiga uppgiften efter sexårsfristens utgång kan efterbeskattning i stället ske med stöd av 21 kap. 16 § SBL inom den tidsfrist som där anges. Skattetillägg kan då påföras samtidigt.

Skatteverket gör bedömningen

Oavsett om en domstol uttalat sig om att en skattskyldig lämnat oriktig uppgift i ett mål om beskattning eller ej, måste Skatteverket alltid göra en självständig bedömning av om det föreligger förutsättningar för att ta ut skattetillägg på grund av oriktig uppgift i mål om beskattning.

10.3 Omprövning av beslut om särskilda avgifter på initiativ av Skatteverket

10.3.1 Allmänt om omprövning

Skyldighet att ompröva

De generella reglerna om omprövning av beskattningsbeslut i 21 kap. 1 § första stycket SBL gäller enligt 1 kap. 2 § SBL också beslut om skattetillägg och förseningsavgift (1 p) samt kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL (3 p). Härav följer att Skatteverket ska ompröva ett sådant beslut om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Omprövning ska också ske, med vissa smärre undantag, när den skattskyldige överklagat ett beslut om särskilda avgifter, s.k. obligatorisk omprövning (22 kap. 6 § SBL jämförd med 6 kap. 6 § TL).

– undantag

Om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp, får Skatteverket avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut (21 kap. 1 § tredje stycket SBL).

Hinder mot omprövning

– res judicata

I en viss situation föreligger ett direkt förbud för Skatteverket att ompröva en fråga, nämligen om samma fråga redan har avgjorts av en allmän förvaltningsdomstol. Det föreligger då s.k. res judicata (21 kap. 3 § första stycket SBL). I 21 kap. 3 § tredje stycket SBL finns emellertid ett undantag mot denna bestämmelse. Där sägs nämligen att en fråga som har avgjorts av en förvaltningsrätt eller en kammarrätt genom beslut som fått laga kraft får omprövas om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande av Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats efter beslutet. Beslut som Skatteverket på eget initiativ fattar med stöd av 21 kap. 3 § tredje stycket SBL får inte vara till den skattskyldiges nackdel.

– litis pendens

Hinder mot omprövning föreligger också om det redan pågår en domstolsprocess om samma sak. Det föreligger då s.k. litis pendens. Detta hinder mot omprövning är inte reglerat i SBL. Att litis pendens utgör ett hinder för omprövning är emellertid en grundläggande rättsprincip.

10.3.2 Omprövning till skattskyldigs fördel

Lagtext

21 kap. 8 § SBL

Om Skatteverket självmant omprövar ett beslut, får omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel meddelas senast sju år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter denna tid, om det av material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att ett beskattningsbeslut är felaktigt. Lag (2003:664).

- Sexårsfrist** Skatteverket får enligt 21 kap. 8 § första stycket SBL självant till den skattskyldiges fördel ompröva beslut rörande särskilda avgifter. Beslutet ska dock meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut
- Förlängd frist** Enligt 21 kap. 8 § andra stycket SBL kan emellertid ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges fördel meddelas även efter nämnda sexårsfrist. Sådan omprövning får ske utan tidsbegränsning så snart det av det material som är tillgängligt för Skatteverket framgår att verket har meddelat ett felaktigt beskattningsbeslut. Läser man andra stycket i denna paragraf isolerat framstår det som att Skatteverket har en tidsmässigt helt obegränsad rätt att till den skattskyldiges förmån ompröva felaktiga beslut om t.ex. skattetillägg, oavsett vilken typ av fel det är i beslutet. Med en sådan tolkning skulle emellertid paragrafens första stycke vara helt obehövligt. Med andra ord kan regeln i 21 kap. 8 § andra stycket SBL inte ges generell innebörd utan den omfattar bara vissa typer av felaktiga beskattningsbeslut. Dessutom bör omprövningar med stöd av nu aktuell bestämmelse tidsmässigt vara begränsade till den allmänna preskriptionstiden om 10 år.
- vilka fall** Vilken typ av felaktigheter som omfattas av bestämmelsen i 21 kap. 8 § andra stycket SBL exemplifieras i prop. 1996/97:100, s. 632. Exempelen har inte någon direkt koppling till beslut om särskilda avgifter och det är inte heller lätt att dra några säkra slutsatser av exemplen som kan omsättas till sistnämnda typer av beslut. Möjligtvis kan den slutsatsen dras att det ska vara fråga om mer eller mindre uppenbara fel. Sannolikt är bestämmelsen således tillämplig på skattetilläggsområdet om det av ett beslut t.ex. framgår att Skatteverket avsett att påföra ett s.k. periodiseringsskattetillägg (begränsat skattetillägg) men fullt skattetillägg likväl tagits ut. På samma sida i propositionen görs emellertid ett särskilt uttalande som direkt tar sikte på skattetilläggsbeslut, nämligen att bestämmelserna i 21 kap. 8 § andra stycket SBL också är tänkta att omfatta den princip som kom till uttryck i dåvarande 57 § tredje stycket USAL. Enligt sistnämnda lagrum fick SKM till arbetsgivarens fördel självant ompröva ett beslut om avgiftstillägg, även om tiden för ordinarie omprövning till arbetsgivarens fördel gått ut, så länge som beslutet i den avgiftsfråga som föranlett avgiftstillägget inte hade vunnit laga kraft.

Möjligheten för Skatteverket att på eget initiativ till den skattskyldiges fördel ompröva beslut om skattetillägg så länge beslutet i den beskattningsfråga som föranlett skattetillägget inte fått laga kraft gäller oberoende av i vilken instans den underliggande beskattningsfrågan är föremål för prövning.

Härav följer att, om en skattskyldig exempelvis under senare delen av sjätte året efter utgången av beskattningsåret underlåtit att, i samband med en begäran om omprövning eller ett överklagande av ett beskattningsbeslut, begära omprövning av eller överklaga också ett skattetillägg som föranletts av beskattningsbeslutet, Skatteverket även efter utgången av sexårsfristen har möjlighet att självant ompröva skattetillägget, så länge beskattningsbeslutet inte har vunnit laga kraft.

Att den skattskyldige i en sådan situation har motsvarande rätt att begära omprövning av beslutet om skattetillägg respektive överklaga det beslutet efter sexårsperioden framgår av 21 kap. 7 § och 22 kap. 5 § SBL (se avsnitt 10.4.2 och 10.5.2).

Mindre belopp

Av 21 kap. 1 § tredje stycket SBL 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

21 kap. 13 § tredje stycket SBL

Efterbeskattning får inte avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Lag (2003:664).

Skattetillägg

Förutsättningarna för påförande av skattetillägg liksom för omprövning till skattskyldigs nackdel av beslut om skattetillägg med stöd av 21 kap. 9 § SBL har behandlats i avsnitt 10.2.2. Föreligger inte sådana förutsättningar kan ett beslut om skattetillägg omprövas till den skattskyldiges nackdel endast om det sker samtidigt med efterbeskattning rörande den fråga som genererat skattetillägget (jfr 21 kap. 13 § tredje stycket SBL).

Förseningsavgift

Även ett beslut om förseningsavgift får med stöd av 21 kap. 9 § SBL omprövas till skattskyldigs nackdel inom två år från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut (ordinär omprövning). Det kan bli aktuellt t.ex. om förseningsavgift påförts med för lågt belopp.

Av avsnitt 10.2.2 framgår att förseningsavgift normalt inte bör påföras efter tvåårsfristen i 21 kap. 9 § första stycket SBL när deklaration över huvud taget inte inkommit. Under efterbeskattningstid föreligger därför normalt inte något beslut om förseningsavgift att ompröva i denna situation. Om förseningsavgift emellertid undantagsvis påförts först i denna sena fas, exempelvis på grund av att den skattskyldige blivit deklarationsskyldig först efter föreläggande av Skatteverket, är det naturligtvis inget som hindrar att verket till den skattskyldiges nackdel inom den s.k. förlängda tvåårsfristen (jfr 21 kap. 9 § andra stycket SBL) omprövar denna förseningsavgift.

Kontrollavgift

Av 21 kap. 13 § tredje stycket SBL framgår att efterbeskattning inte får avse enbart skattetillägg eller förseningsavgift. Någon motsvarande begränsning finns inte i SBL såvitt avser sådan kontrollavgift som regleras i 15 kap. 9 § SBL. En sådan avgift kan således påföras under efterbeskattningstid (jfr avsnitt 10.2.3). I SBL uppställs inte heller några hinder mot att, inom tidsfristerna för efterbeskattning, ompröva sådana beslut till skattskyldigs nackdel.

Mindre belopp

Notera att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut om skattetillägg till skattskyldigs nackdel om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp (21 kap. 1 § tredje stycket SBL).

10.4 Omprövning på begäran av skattskyldig

10.4.1 Allmänt

Av 21 kap. 1 § första stycket SBL framgår bl.a. att Skatteverket, med vissa undantag, ska ompröva ett beslut enligt SBL i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. Detta innebär att också beslut om särskilda avgifter ska omprövas i dessa situationer.

Hinder mot omprövning – res judicata

En skattskyldigs möjlighet att inom nedan berörd sexårsfrist få ett beskattningsbeslut eller ett beslut om särskild avgift omprövat är inte ovillkorlig. Av 21 kap. 3 § första stycket SBL framgår nämligen att Skatteverket inte får ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Det föreligger då s.k. res judicata. I en viss situation får Skatteverket emellertid, trots denna res judicataregel, ompröva en fråga som har avgjorts av en förvaltningsrätt eller en kammarrätt genom

beslut som vunnit laga kraft, nämligen om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande av Högsta förvaltningsdomstolen som har meddelats därefter (21 kap. 3 § tredje stycket SBL).

– litis pendens

Hinder mot omprövning föreligger också om det redan pågår en domstolsprocess om samma sak. Det föreligger då s.k. litis pendens. Detta hinder mot omprövning är inte reglerat i SBL. Att litis pendens utgör ett hinder för omprövning är emellertid en grundläggande rättsprincip.

– ej undertecknad begäran om omprövning

Skatteverket får underlåta att pröva en begäran om omprövning om skattskyldig eller hans ombud underlåter att, efter föreläggande, underteckna en begäran om omprövning (21 kap. 6 § SBL).

10.4.2 Tidsfrister m.m.

Lagtext

21 kap. 4 § SBL

En skattskyldige som vill begära omprövning skall göra detta skriftligt. Begäran skall, om inte annat följer av 5 §, ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

Även efter den tid som anges i första stycket får omprövning begäras av ett beslut som är till den skattskyldiges nackdel, om den skattskyldige gör sannolikt att han eller hon inte inom två månader före utgången av denna tid fått kännedom om beslutet eller om ett skattebesked eller en annan handling med uppgift om vad som skall betalas. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag den skattskyldige fick sådan kännedom. Lag (2003:664).

21 kap. 7 § SBL

Även om tiden för begäran om omprövning har gått ut, får ett beslut om skattetillägg omprövas på begäran av den skattskyldige, så länge beslutet i den skattefråga som föranlett skattetillägget inte har fått laga kraft.

**Huvudregel
– sexårsfrist**

En begäran om omprövning från den skattskyldige ska vara skriftlig och den ska ha kommit in till Skatteverket senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.

**Undantag
– två månader**

Kan den skattskyldige göra sannolikt att han inte inom två månader före utgången av ovannämnda sexårsfrist fått kännedom om ett beslut som är till hans nackdel eller om ett skattebesked eller annan handling med uppgift om vad som ska betalas enligt det beslutet, finns en möjlighet att ändå begära omprövning under förutsättning att begäran inkommer inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Beskattningsfrågan ej laga-kraftvunnen

Från ovannämnda huvudregel (sexårsfristen) finns ytterligare ett undantag. Om en skattskyldig har begärt omprövning av eller överklagat Skatteverkets beslut i en beskattningsfråga, men underlåtit att begära omprövning av eller överklaga korresponderande skattetillägg, har han nämligen med stöd av 21 kap. 7 § SBL, så länge beslutet i beskattningsfrågan ännu inte fått laga kraft, möjlighet att begära omprövning av Skatteverkets beslut avseende skattetillägget, och detta även om ordinarie sexårsfrist för omprövning har löpt ut. Observera att detta enbart gäller beslut om skattetillägg som meddelats av Skatteverket. Har således t.ex. en förvaltningsrätt på talan av allmänna ombudet som första instans påfört skattetillägg, kan någon omprövning av det beslutet inte ske med stöd av 21 kap. 7 § SBL (jfr avsnitt 10.5.2).

Att Skatteverket i ifrågavarande situationer har motsvarande rätt att självmant ompröva beslut till skattskyldigs fördel efter sexårsperioden framgår av förarbetena till 21 kap. 8 § andra stycket SBL (jfr avsnitt 10.3.2).

Efter sexårsfristen krävs direkt samband

Observera att det aktuella skattetillägget måste vara direkt kopplat till den beskattningsfråga som är föremål för prövning. Detta innebär att om Skatteverket i slutet av sexårsperioden dels vägrat ett avdrag för en viss ingående mervärdesskatt, dels påfört ytterligare utgående mervärdesskatt, varvid också skattetillägg hänförligt till den oredovisade utgående mervärdesskatten påförts, och den skattskyldige bara överklagat beslutet om vägrat avdrag för ingående mervärdesskatt, kan han efter fristerna i 21 kap. 4 § SBL inte begära omprövning av skattetillägget, eftersom det inte föranletts av den beskattningsfråga 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 beskattning, redogörs för i avsnitt 10.5.2 och 10.5.3.

Felsänd skrivelse

Som framgår ovan ska en begäran om omprövning ges in till Skatteverket. Även om en begäran inte getts in till Skatteverket får ärendet ändå prövas under förutsättning att den i rätt tid getts in till en allmän förvaltningsdomstol. I en sådan situation ska domstolen omedelbart översända skrivelsen till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen (2 kap. 6 § SBL).

10.5 Överklagande av Skatteverkets beslut om särskilda avgifter

10.5.1 Allmänt om överklagande

Skatteverkets beslut om särskilda avgifter får enligt 22 kap. 1 § SBL överklagas hos förvaltningsrätt av den skattskyldige och det allmänna ombudet hos Skatteverket. I SBL finns, i motsats till TL, inte någon uttrycklig regel som säger att sådana överklaganden ska vara skriftliga. Att ett överklagande till allmän förvaltningsdomstol ska vara skriftligt framgår dock av 3 § FPL.

**Tidsfrister
– den
skattskyldige**

Den skattskyldiges överklagande ska enligt 22 kap. 3 § SBL ha kommit in senast sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut. Om beslutet har meddelats efter den 30 juni det sjätte året och den skattskyldige har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då den skattskyldige fick del av beslutet. För vissa typer av beslut gäller, enligt 22 kap. 4 § SBL, att överklagandet ska ha kommit in inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet.

**– allmänna
ombudet**

Allmänna ombudets överklagande ska enligt 22 kap. 7 § SBL ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 21 kap. 8, 9 och 14–20 §§ SBL 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 efterbeskattningsbeslut och yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel ska dock överklagandet alltid ha kommit in inom två månader från den dag efterbeskattningsbeslutet meddelades.

Om det allmänna ombudet har överklagat ett beskattningsbeslut, ska talan om skattetillägg och förseningsavgift som har samband med beslutet föras samtidigt (22 kap. 8 § första stycket SBL). Har Skatteverket inte tagit ut skattetillägg i ett beskattningsärende får allmänna ombudet inom angivna frister för överklagande begära hos förvaltningsrätt att skattetillägg ska tas ut (22 kap. 9 § andra stycket SBL). Härav synes motsatsvis den slutsatsen kunna dras att allmänna ombudet hos förvaltningsrätt inte kan yrka att förseningsavgift respektive kontrollavgift enligt 15 kap. 9 § SBL ska tas ut, om Skatteverket underlåtit att ta ut sådan avgift.

Notera att allmänna ombudet också, inom den för ombudet gällande tiden för överklagande, kan föra talan till den skattskyldiges förmån (22 kap. 8 § andra stycket SBL).

**Obligatorisk
omprövning**

Skatteverket ska, om den skattskyldige överklagar ett beslut, skyndsamt vidta en s.k. obligatorisk omprövning. Detta följer av 22 kap. 6 § SBL varav framgår att reglerna i 6 kap. 5–7 §§ TL är tillämpliga då en skattskyldig överklagar ett beskattningsbeslut. Observera att en sådan omprövning inte ska vidtas i de undantagsfall som regleras i 6 kap. 7 § TL och inte heller när allmänna ombudet överklagar. En utförlig redogörelse för vad som gäller vid omprövning efter överklagande finns i avsnitt 19 i Handledning för mervärdesskatteförfarandet (2007) och i avsnitt 21 i Handledning för skattebetalning (2010).

10.5.2 Förlängd tidsfrist för överklagande av beslut om skattetillägg i vissa fall

Lagtext

22 kap. 5 § SBL

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

**Överklagande
efter sexårsfristen**

Har den skattskyldige underlåtit att i samband med en begäran om omprövning av eller ett överklagande av själva skattefrågan begära omprövning av eller överklaga också korresponderande skattetillägg och den normala fristen för att begära omprövning och överklaga redan löpt ut, har den skattskyldige en möjlighet att, vid sidan av rätten till omprövning av skattetillägget så länge skattefrågan inte fått laga kraft, i stället välja att med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga beslutet om skattetillägg.

**Endast
Skatteverkets
beslut**

Av rubriksättningen i 22 kap. SBL följer att bestämmelsen i 22 kap. 5 § SBL endast omfattar skattetilläggsbeslut som meddelats av Skatteverket. Detta innebär att en skattskyldig som, efter överklagande av det allmänna ombudet hos Skatteverket, åsatts såväl beskattning som påförts skattetillägg av förvaltningsrätten, inte kan överklaga beslutet om skattetillägg efter överklagandefristen. Om han inom överklagandetiden bara överklagar beskattningen, så kan han således därefter inte med stöd av 22 kap. 5 § SBL få skattetilläggsfrågan prövad genom ett överklagande, eftersom skattetillägget inte påförts av Skatteverket utan av förvaltningsrätten. 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 hänvisningen i 22 kap. 13 § SBL till bl.a. 6 kap. 20 § TL, ändå kan få frågan om skattetillägg prövad av kammarrätt i beskattningsmålet genom att han för in skattetilläggsfrågan i kammarrättsprocessen (jfr 6 kap. 21 § TL). Motsvarande möjlighet finns också om beskattningsfrågan är föremål för prövning i Högsta förvaltningsdomstolen. Den möjligheten berörs mer utförligt i närmast följande avsnitt.

10.5.3 Införande av fråga om skattetillägg i mål om beskattning

Lagtext

22 kap. 13 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag.

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 förvaltningsrätten överklagat en beskattningsfråga men inte ett därtill kopplat skattetillägg kan, som nämnts ovan, den skattskyldige efter sexårsfristen med stöd av 21 kap. 7 § SBL begära omprövning av eller med stöd av 22 kap. 5 § SBL överklaga skattetillägget, under förutsättning att beskattningsfrågan inte fått laga kraft. Ett alternativ härtill är att den skattskyldige med stöd av 6 kap. 20 § TL, som enligt hänvisningen i 22 kap. 13 § SBL är tillämplig även i beskattningsmål, för in frågan om skattetillägg i det pågående beskattningsmålet.

Direkt samband beskattning – 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 beskattningsåret i Högsta förvaltningsdomstolen föra in frågan om skattetillägg, förutsatt att domstolen ännu inte avgjort beskattningsmålet. Oavsett vilken av de tre möjligheterna den skattskyldige väljer – begära omprövning, överklaga eller föra in skattetilläggsfrågan i beskattningsmålet – gäller som grundförutsättning för prövning av skattetillägget, att detta direkt har föranletts av den beskattningsfråga som är föremål för domstolsprövning.

Överlämnande till Skatteverket

Om den skattskyldige väljer att föra in frågan om skattetillägg i beskattningsmålet 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 (jfr 22 kap. 13 § SBL) i stället överlämna frågan till Skatteverket för omprövning.

Enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL får klaganden i mål hos förvaltningsrätten, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som ska prövas, om domstolen finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Mot bakgrund av regleringen i 6 kap. 20 § TL saknar emellertid bestämmelsen i 19 § andra stycket TL självständig betydelse vad gäller möjligheten att föra in en fråga om skattetillägg i pågående beskattningsmål.

10.6 Ändring av skattetillägg efter beslut eller dom

Lagtext

15 kap. 14 § SBL

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

11 kap. 20 § SBL

Om ett beslut om omprövning eller taxeringsåtgärd enligt taxeringslagen (1990:324) har meddelats och beslutet är av betydelse för debiteringen av skatt, avgift eller ränta, skall Skatteverket göra den debitering eller den ändring i debiteringen som föranleds av beslutet. Detsamma gäller om en domstol har meddelat ett beslut enligt denna lag. Lag (2003:664).

Enbart beskattningsbeslutet prövas och ändras

Utgångspunkten för en tillämpning av 15 kap. 14 § SBL är att den skattskyldige antingen begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut men inte samtidigt begärt omprövning av eller överklagat ett till beskattningsfrågan knutet skattetillägg. Trots paragrafens utformning är den tillämplig endast vid nedsättning av beskattningen och således inte vid höjning av beskattningen. Den är heller inte tillämplig om beskattningen inte ändras. Det åligger således Skatteverket att vid en nedsättning av beskattningen, oavsett om den nedsättningen beslutats av Skatteverket eller av en domstol, sätta ned det korresponderande skattetillägget i motsvarande mån.

Vid tillämpning av 15 kap. 14 § SBL ska Skatteverket inte göra någon som helst prövning av skattetilläggsfrågan i sak, utan bara vidta de ”mekaniska” ändringar av skattetillägg som är en direkt följd av det ändrade beskattningsbeslutet. Härutöver har dock Skatteverket också, i linje med vad som

sägs i 15 kap. 7 § 4 SBL, att i förekommande fall undanröja skattetillägget om förhållandena är sådana att det undandragna skattebeloppet genom beskattningsändringen blir obetydligt.

**Skattetilläggs-
beslutet ändras**

Har en skattskyldig begärt omprövning av eller överklagat ett beskattningsbeslut och samtidigt framställt ett yrkande om att ett skattetillägg som hör till beskattningsfrågan ska undanröjas eller ändras eller har den skattskyldige enbart begärt omprövning av eller överklagat beslutet om skattetillägg, aktualiseras inte någon tillämpning av 15 kap. 14 § SBL. Får den skattskyldige i en sådan situation av domstol helt eller delvis bifall till sitt yrkande ska Skatteverket enligt 11 kap. 20 § SBL besluta om erforderliga debiteringsåtgärder. Bestämmelserna i 11 kap. 20 § SBL är dock inte tillämpliga om den skattskyldige i stället får helt eller delvis bifall till sitt yrkande i ett beslut om omprövning, eftersom omprövningsbeslutet då innehåller såväl ställningstagandet i själva sakfrågan som den nya skatten och det nya skattetillägget som blir följderna av omprövningen.

10.7 Innehållet i 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 underlaget för skattetillägget, aktuell procentsats samt skattetilläggets storlek. 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.

Rättsfallsregister

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1955 ref. 32, 116
RÅ 1975 Aa 692, 70
RÅ 1976 ref. 144, 76
RÅ 1977 ref. 56, 76
RÅ 1978 1:73, 44
RÅ 1979 1:45, 180
RÅ 1980 1:47, 21
RÅ 1980 1:52, 44
RÅ 1980 Aa 206, 71
RÅ 1982 1:3, 80
RÅ 1982 1:79, 103
RÅ 1982 Aa 41, 117
RÅ 1983 1:19, 117
RÅ 1983 Aa 39, 63
RÅ 1984 1:45, 64
RÅ 1984 Aa 205, 45
RÅ 1985 1:48, 77
RÅ 1986 ref. 116, 146
RÅ 1986 ref. 157, 135
RÅ 1986 ref. 98, 46
RÅ 1987 not. 170, 44
RÅ 1987 ref. 115, 25
RÅ 1987 ref. 156, 116
RÅ 1988 not. 312, 44
RÅ 1988 ref. 98, 54
RÅ 1989 not. 368, 45
RÅ 1989 ref. 32, 43
RÅ 1989 ref. 44, 43
RÅ 1989 ref. 82, 106
RÅ 1990 ref. 94, 79, 130, 158
RÅ 1992 not. 3, 45
RÅ 1992 not. 571, 116
RÅ 1992 not. 572, 116
RÅ 1995 ref. 31, 117

RÅ 1995 ref. 5, 197
RÅ 1996 not. 241, 72
RÅ 1999 not. 73, 46
RÅ 1999 ref. 59, 183
RÅ 2000 not. 132, 63
RÅ 2000 ref. 54, 146, 147
RÅ 2000 ref. 66, 197
RÅ 2000 ref. 66 I, 197, 206, 211
RÅ 2001 not. 9, 189
RÅ 2001 not. 98, 59, 63, 64
RÅ 2001 ref. 20, 146, 147
RÅ 2001 ref. 22 I och II, 65
RÅ 2001 ref. 44, 52, 178
RÅ 2002 ref. 20, 53
RÅ 2002 ref. 31, 63, 66
RÅ 2002 ref. 46, 146, 147, 148, 151
RÅ 2002 ref. 53, 66, 68
RÅ 2003 not. 13, 83
RÅ 2003 ref. 13, 108
RÅ 2003 ref. 15, 147
RÅ 2003 ref. 4, 42, 55, 60
RÅ 2003 ref. 73, 52
RÅ 2003 ref. 89, 52
RÅ 2004 not. 104, 39, 46, 202, 210
RÅ 2004 not. 196, 44, 177
RÅ 2004 not. 76, 147
RÅ 2004 not. 85, 131
RÅ 2004 ref. 100, 52
RÅ 2004 ref. 105, 129
RÅ 2004 ref. 106, 55, 92
RÅ 2004 ref. 107, 92
RÅ 2004 ref. 11, 55, 60, 79
RÅ 2004 ref. 112, 44
RÅ 2004 ref. 144, 146
RÅ 2004 ref. 75, 55
RÅ 2005 not. 75, 40

RÅ 2005 ref. 58, 135
RÅ 2007 ref. 65, 197, 199
RÅ 2008 ref. 1, 196
RÅ 2008 ref. 61 I, 199, 219
RÅ 2008 ref. 61 II, 197
RÅ 2008 ref. 72, 67
RÅ 2008 ref. 73, 196
RÅ 2009 ref. 73, 187
RÅ 2009 ref. 94, 213

Kammarrätterna

KRNS 2002-04-08, mål nr 6019-1999,
79
KRNG 2004-01-26, mål nr 4913-01,
208
KRSU 2005-01-12, mål nr 1765-03,
178
KRSU 2005-03-10, mål nr 317-04,
208
KRNS 2005-04-15, mål nr 4821-03,
178
KRNG 2005-11-29, mål nr 5770-04,
178
KRNG 2007-01-12, mål nr 4397-05,
92
KRNG 2007-04-11, mål nr 5797-05,
92
KRNG 2007-04-13, mål nr 2583-06
och 5745-06, 92
KRNS 2007-08-08, mål nr 3553-07,
97

KRNS 2007-08-08, mål nr 3554-07,
97
KRNG 2007-08-13, mål nr 5367-05,
97
KRNJ 2007-11-15, mål nr 2060-07, 95
KRNS 2010-10-06, mål nr 3937-10,
208

Europadomstolen

Janosevic mot Sverige (dom 2002-07-
23), 204
Lilja mot Sverige (dom 2007-01-23),
209
Västberga Taxi AB och Vulic mot
Sverige (dom 2002-07-23), 204,
206

Högsta domstolen

NJA 2003 s. 414, 205
NJA 2004 s. 692, 77, 79
NJA 2010 s. 168 I och II, 215

Justitieombudsmannen

JO:s beslut 1995-11-03, dnr 1367-1994,
22

Sakregister

- A conto-betalningar, 193
- Allmän preskriptionstid, 238
- Allmänna ombudet, 243
- A-SINK, 17, 167, 226
- Avdrag för skatten, 192
- Avdragen skatt, 57
- Avsiktligt fel, 35, 106, 169
- Befrielse
 - allmänt, 165
 - betalningsskyldighet, 222
 - förseningsavgift, 221
 - hel eller delvis, 169
 - kontrollavgift, 222
- Begäran om omprövning återkallas, 234
- Beloppsmässig uppgift, 116
- Beskattningsdatabasen, 90
- Beslut meddelat, 129
- Beslut om särskilda avgifter
 - allmänt, 225
 - förlängd tvåårsfrist, 229
 - genom efterbeskattning, 230
 - kontrollavgift, 231
 - omprövning av beslut, 240
 - påförande av särskild avgift, 227
- Bevisbörd, 63, 130, 196
- Bevisning
 - allmänt, 62
 - bevisbörd, 63
 - dispositionsrätt, 65
 - klart framgår, 35, 64
 - skönsbeskattning, 117
- Boutredningsman, 202
- Bristande erfarenhet, 178, 180
- Dagsböter, 216
- Debiteringsåtgärder, 247
- Deklarationsmedhjälpare, 174
- Deklarationsombud, 115, 175, 203
- Deklarationsupplysningar, 177
- Delgivning, 235
- Delvis befrielse
 - exempel, 170
 - hälften eller en fjärdedel, 171
- Direkt samband, 26, 34
- Dispositionsrätt
 - bil, 65
 - båtar, 67
 - fritidshus, 66
 - uttagsbeskattning, 67
- Dubbla skattetillägg, 139, 219
- Dödsbo, 202
- Dödsbodelägare, 202
- Dömd för flera olika brott, 216
- Effektiv domstolsprövning, 207
- E-handelsdeklaration, 34
- Ekonomiskt aktiv, 173
- Europakonventionen, 35, 63, 203, 213
- Ex officio, 128, 167
- Faxad deklarationsblankett, 115
- Fel i dataprogram, 183
- Fel i faktura, 29, 187, 189
- Felaktiga uppgifter till arbetsgivare, 201
- Felbedömt en skatteregel, 179
- Formella fel, 29, 189
- Frequent-flyer-rabatt, 202
- Frivillig skattskyldighet, 194
- Frivillig rättelse
 - allmänt, 74
 - annan period, 76
 - bevisbörd, 79

- efter avslutad utredning, 77
 - felaktigt debiterad mervärdesskatt, 78
 - förelagd skriva under SKD, 76
 - gjord i annan period, 78
 - kontrollaktion, 75
 - muntlig rättelse, 79
 - ombud, 79
 - påverkan på andra fel, 77
 - revisionsbeslut utsänt, 75
 - rättelse efter förfrågan, 75
- Frivillig skattskyldighet, 109, 182, 194
- Fängelsestraff, 212
- Företrädare
- befrielse, 203
 - deklarationsombud, 23
 - dödsbodelägare, 21
 - god man eller förvaltare, 21
 - gruppövudman, 22
 - konkursförvaltare, 22
 - likvidator, 22
 - ombud för generalrepresentation, 23
 - ombud för utländsk företagare, 23
 - omyndig, 21
 - presumtionsregel, 22
 - skatterepresentant, 23
 - ställföreträdare, 22
- Förlängd tidsfrist, 228, 234, 238
- Förlängd tidsfrist för överklagande, 244
- Förmyndare, 202, 203
- Förseningsavgift
- allmänt, 155
 - anstånd utan slutdatum, 159
 - befrielse, 159
 - bevisbörda, 158
 - delvis ifylld deklaration, 157
 - förelagd, 159
 - i rätt tid, 158
 - inte undertecknad deklaration, 156
 - laga förfall, 158
 - periodisk sammanställning, 159
 - tidsfrist, 229
 - tillämpningsområde, 155
 - upprepad försening, 159
- Förstagångsdeklarationer, 179
- Förvaltare, 203
- Förverkande, 212, 217, 218
- GIF, 152
- God man, 203
- God tro, 187
- Handläggningstid, 204, 207
- Handläggningstid i domstol, 210
- Hälsa, 174
- Hög ålder, 173
- Identitetskontroll, 162
- Ingen skattevinst, 186
- Inkommen handling, 128
- Invandrare, 180
- Invändning, 143
- Kombinationsfall, 219
- Koncern, 190
- Koncernslussningsregel, 190
- Konkursförvaltare, 203
- Kontrollavgift
- allmänt, 161
 - anteckningar inte lämnas ut, 163
 - befrielse, 164
 - kunna identifiera köpare, 163
 - tidsfrist, 240
 - vitesföreläggande, 163
- Kontrollmaterial
- beskattningsdatabasen, 90
 - efter beslut, 89
 - föregående periods skattedeklaration, 92
 - inhämtade uppgifter, 97
 - kontrollaktioner, 97
 - kontrolluppgift, 97
 - KU-avstämning, 99

- meddelande från annat skattekontor, 95
- PUMA-systemet, 94
- rutinmässigt, 90
- rättad KU, 101
- självdeklaration, 95
- SRU-uppgifter från HB/KB, 95
- tredjemansuppgift, 97
- årsredovisning, 97
- Kontrolluppgift, 97
- Kopierarfall, 94, 201
- Kreditnota, 30, 78, 110, 187
- KU-avstämning
 - allmänt, 99
 - rättad KU, 101
 - tidigare rättelse, 100
- Kvartalsredovisning, se Periodisk sammanställning, 98
- Kvittningsinvändning
 - allmänt, 141
 - anläggningstillgång, 151
 - avdragen skatt, 154
 - avdragsgill ingående skatt, 150
 - bruttolön, 153
 - bunden till redovisningsperiod, 146
 - felaktig skattesats, 150
 - företagsstöd, 154
 - förmåner, 153
 - förvärvsbeskattning, 152
 - gemenskapsinternt förvärv, 152
 - knuten till viss skatt, 146
 - kommande redovisningsperiod, 142
 - kostnadsavdrag, 153
 - omkostnader, 151
 - omvänd skattskyldighet, 152
 - råämne, 150
 - samma slags vara, 150
 - samma vara, 150
 - skattefri omsättning, 149
 - skönsbeskattning, 146, 151
 - tjänster, 151
 - underlag för skattetillägg, 149
- Lagstadgad tid, 129
- Låg ålder, 173
- Lång handläggningstid, 203
- Lätt lastbil, 178
- Löneskatt i stället för arbetsgivaravgifter, 193
- Mindre belopp, 239
- Misstagsbeskattning, 230
- Nackdelsbeslut, 135
- Normalt tillgängligt kontrollmaterial, 88, 195, 201
- Nystartad verksamhet, 173
- Obetydligt skattebelopp
 - 10 % av prisbasbelopp, 80
 - flera perioder, 82
 - ringa belopp, 79
 - sammanläggning inom varje skatteslag, 81
 - skatteslag och period bedöms för sig, 80
 - styrsignal, 80
 - under 100 kr, 83
 - ändring sista perioden, 82
- Obligatorisk omprövning, 244
- Oeniga domstolsavgöranden, 180
- Ofullkomligheter i systemet, 185
- Olika domslut, 180
- Ombud, 20
- Omprövning, 227
- Ordinära beslut, 227
- Orena revisionsberättelser, 98
- Oriktig uppgift
 - allmänt, 34
 - annat sätt än muntligen, 25
 - avdragen skatt, 32, 57
 - avviker från det normala, 54
 - bostadsförmån, 66
 - direkt samband, 26
 - dispositionsrätt, 65
 - falsk uppgift, 60
 - fel i faktura, 29

- felaktigt debiterad mervärdesskatt, 30
- i mål om beskattning, 61, 234
- i omprövningsärende, 232
- klargörande besked, 60
- klart framgår, 35
- motstridig uppgift, 53
- omvänd skattskyldighet, 31
- registrering, 25
- sidoupplysning, 58
- sista redovisningsperioden, 32
- strikt ansvar, 35
- till ledning för beskattningen, 26
- under förfarandet, 26
- uppgiftsskyldighet, 37, 41
- utebliven deklARATION, 123
- utredningsskyldighet, 37, 46
- Oriktig värdering
 - allmänt, 37
 - blandad verksamhet, 73
 - felaktig sakuppgift, 72
 - skattskyldigs subjektiva uppfattning, 72
 - utköp av bil, 72
 - värderingsutrymme saknas, 73
- Oriktigt yrkande, 36, 71
- Oskäligt
 - avdragsrätt vid taxeringen, 192
 - dubbla skattetillägg, 139, 219
 - endast en sida av SKD ifylld, 194
 - fel i faktura, 187
 - felaktigt debiterad mervärdesskatt, 187
 - för lågt skatteavdrag, 194
 - kombinationsfall, 219
 - kopierarfall, 201
 - lång handläggningstid, 203
 - ofullkomligheter i systemet, 185
 - rimlig proportion, 184
 - räkenskapsfel, 195
 - skattevinst, 186, 190
 - synnerligen högt skattetillägg, 197, 198
 - övrigt, 218
- Oskäligt dröjsmål, 206
- Oäkta kvittningsinvändning, 145
- Periodiseringsfel
 - allmänt, 103
 - avgränsningsproblem, 108
 - avsiktligt fel, 106
 - befrielse, 182
 - beskattningsperioder, 103
 - bevisbörda, 109
 - egentliga periodiseringsfel, 106
 - felet kvarstår efter bokslut, 108
 - frivillig skattskyldighet, 109
 - förskjutning mellan beskattningsperioder, 103
 - ingående mervärdesskatt, 104
 - jämställda fel, 106
 - kreditfaktura, 110
 - oavsiktligt fel, 106
 - procentsatser, 104
 - risk för dubbelavdrag, 107
 - rättas med kontrollmaterial, 195
 - rättelse har inte skett, 107
 - rättelse har skett, 107
- Periodisk sammanställning
 - inte skattetillägg, 34
 - inte undertecknad, 157
 - normalt tillgängligt kontrollmaterial, 98
- Preliminär självdeklARATION, 34
- Presumptionsregel, 22
- Procentsatser, 87
- Psykosociala faktorer, 175
- Påförande av skattetillägg, 228
- Res judicata, 237, 240
- Rimlig proportion, 184
- Räkenskapsfel, 195
- Sakfråga
 - avgränsning, 145

- bunden till redovisningsperiod, 146
- händelseförlopp, 146
- knuten till viss skatt, 146
- kvittningsförbud, 191
- rättslig klassificering, 146
- saksammanhang, 146
- skönsbeskattning, 131, 146
- Samhällstjänst, 216
- SINK, 17, 226
- Sjukdom, 174
- Skalbolagsdeklaration, 34
- Skatt, 27
- Skatteavdrag, 194
- Skattebrottslagen, 34, 212
- Skattedeklaration, 114
- Skattereduktion, 18, 226
- Skatterådgivare, 183
- Skattevinst, 186, 190
- Skattskyldig, 23
- Skattskyldig avlidit, 83
- Skönsbeskattning
 - allmänt, 111
 - avvikelse från deklaration, 119
 - beviskrav, 118
 - bevisning, 117
 - enligt bokföring, 114
 - enligt lämnade uppgifter, 113
 - nackdelsbeslut, 135
 - omprövning, 122, 131
 - saken, 132
 - skattetillägg, 118
 - undantag från skattetillägg, 119
 - utebliven deklaration, 121
- Skönsmässig avvikelse, 119
- Straffad enligt skattebrottslagen, 212
- Synnerligen högt skattetillägg, 197
- Särskilt mottagningsställe, 129, 158
- Testamentsexekutor, 202
- Undanhållen skatt, 88
- Undanröjande av skönsskattetillägg
 - allmänt, 127
 - deklaration kommit in, 135
 - ex officio, 128
- Undantag från särskilda avgifter, 69
- Underskrift, 20, 115
- Uppenbar felräkning, 70
- Uppenbar felskrivning, 70
- Uppenbart oskäligt, 184
- Uppgiftsskyldighet
 - allmänt, 41
 - befrielse, 177
 - sidoupplysningar, 42
 - undantag, 45
 - uppgiftssplitning, 43
- Upprepade fel, 199
- Uppsåt, 35, 169
- Ursäktligt
 - allmänt, 172
 - fel i dataprogram, 183
 - fel i deklarationsupplysningar, 183
 - felbedömt skatteregel, 176
 - invandrare, 180
 - kombinationsfall, 219
 - liknande förhållanden, 175
 - nya/ändrade regler, 181
 - periodiseringsfel, 182
 - stöd i civilrätten, 181
 - ålder, 172
- Utköp av bil, 72
- Utländsk arbetsgivare, 179
- Utredningsskyldighet
 - allmän, 37, 47
 - styrsignal, 56
 - särskild, 38, 46
 - uppgiftssplitning, 53
- VAT-nummer, 98
- VIES, 98, 125
- Villkorlig dom, 216
- Viss skattevinst, 171, 186, 190
- Värderingsutrymme saknas, 73
- Ålder, 172
- Årsredovisning, 97
- Äkta kvittningsinvändning, 145
- Ändrad praxis, 181

256 *Sakregister*

Ändring av skattetillägg efter beslut
eller dom, 246
Överklagande, 243

Överklagande återkallas, 62, 236
Övrigt ursäktligt, 183