

**Målnummer:** 422-01                      **Avdelning:** 1  
**Avgörandedatum:** 2004-06-14  
**Rubrik:** Fråga om beslut om eftertaxering varit uppenbart oskäligt.  
Eftertaxering 1995 och 1996.  
**Lagrum:** 4 kap. 16 § och 18 § taxeringslagen (1990:324)  
**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

G.R. är bosatt i Sverige och anställd som sjöman hos en fransk arbetsgivare. Enligt det dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike som gällde fram till och med 1993 års taxering beskattades sjömansinkomsten endast i Frankrike. Från och med taxeringsår 1994 gäller ett nytt dubbelbeskattningsavtal enligt vilket sådan inkomst tas upp till beskattning här i landet med avräkning av den i Frankrike erlagda skatten. G.R. angav i sin deklaration för 1994 att han hade inkomst i Frankrike och yrkade bli taxerad som tidigare år, dvs. inte alls. Skattemyndigheten i Göteborg åsatte honom ingen taxering. G.R. redovisade inga inkomster i sina deklarationer för 1995 och 1996 och lämnade heller inga upplysningar om inkomsten från Frankrike. Han åsattes inte heller dessa år någon taxering. Riksskatteverket (RSV) överklagade skattemyndighetens beslut med hänvisning till det nya dubbelbeskattningsavtalet och yrkade att G.R. skulle eftertaxeras för 1995 i inkomstslaget tjänst med 498 983 kr samt att han var berättigad till allmänna avdrag med 138 870 kr samt avräkning för utländsk skatt med 53 869 kr från den svenska skatten. RSV yrkade vidare att G.R. skulle eftertaxeras för 1996 i inkomstslaget tjänst med 517 848 kr samt att han var berättigad till allmänna avdrag med 147 992 kr samt avräkning för utländsk skatt med 57 565 kr.

Länsrätten i Göteborg (1999-10-20, ordförande Paulsson) biföll RSV:s överklaganden avseende eftertaxeringarna för 1995 och 1996 och yttrade beträffande förutsättningarna för eftertaxering: G.R. är skattskyldig i Sverige för inkomster från Frankrike enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan de båda länderna. Han har i deklarationerna för taxeringsåren 1995 och 1996 inte uppgett inkomster från sin anställning på franskt fartyg. Han har därmed lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i taxeringslagens mening. Frågan är då om det med hänsyn till omständigheterna i målet skulle vara uppenbart oskäligt att eftertaxera honom. Rekvisitet uppenbart oskäligt är enligt förarbetena tänkt som en ventil för mycket speciella fall. Den restriktiva tillämpning som är avsedd kommer till uttryck genom att oskäligheten skall vara uppenbar för att eftertaxering skall kunna underlåtas. Av utredningen i målet har framkommit att G.R. i deklarationen för taxeringsåret 1994 under rubriken Övriga upplysningar uppgett att han har inkomster i Frankrike och önskar bli taxerad i enlighet med tidigare års taxeringar. G.R. kom att taxeras i enlighet med denna deklaration. Taxeringen föregicks inte av någon aktiv kommunicering från skattemyndighetens sida. Vidare har han haft kontakt med skattemyndigheten för att utreda sin skattskyldighet i samband med att han flyttade till Sverige. Skattemyndigheten har emellertid inte lämnat G.R. oriktiga uppgifter och har inte heller vid tidigare taxering aktivt agerat på ett sätt som gör att G.R. haft att utgå från att de aktuella inkomsterna inte var skattepliktiga i Sverige. Vad G.R. har anfört innebär enligt länsrättens mening inte att eftertaxering av G.R. skulle vara uppenbart oskäligt. Förutsättningarna för eftertaxering är därmed uppfyllda.

Skattemyndigheten beslutade vidare avseende taxeringsåret 1997 att påföra G.R. nettoinkomst av tjänst med 376 600 kr och att medge avräkning av utländsk skatt med 61 440 kr samt att avseende taxeringsåret 1998 påföra honom nettoinkomst av tjänst med 419 400 kr och att medge avräkning av utländsk skatt med 68 424 kr. G.R. överklagade skattemyndighetens båda beslut hos länsrätten.

Länsrätten i Göteborg (1999-10-20, ordförande Paulsson) avslag G.R.:s överklaganden avseende inkomsttaxeringarna 1997 och 1998.

G.R. överklagade länsrättens domar avseende taxeringsåren 1995-1998 och yrkade att RSV:s framställan om eftertaxering skulle ogillas eftersom det var uppenbart oskäligt att eftertaxera honom.

Han yrkade vidare skattebefrielse enligt 54 § första stycket h kommunalskattelagen (1928:370), KL, i dess lydelse t.o.m. 1985 års taxering eller skattebefrielse enligt 54 § första stycket f och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 54 § KL. I sista hand yrkade han att förhållandena skulle bedömas med tillämpning av lagen (1958:295) om sjömansskatt. G.R. yrkade vidare att kammarrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen för att klargöra om den svenska skattelagstiftningen stred mot fördraget.

Kammarrätten i Göteborg (2000-12-15, Åberg, Öhvall, referent, Römbö), som inte ansåg att något förhandsavgörande från EG-domstolen behövdes i målen, instämde i länsrättens bedömningar och ändrade därför inte de överklagade domarna. Kammarrätten avslag även ett yrkande om ersättning för kostnader i målen.

G.R. fullföljde sin i kammarrätten förda talan avseende inkomsttaxeringarna.

Skatteverket bestred bifall till överklagandena.

G.R. vidhöll sitt yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten med, så som han slutligen bestämt sin talan, i första hand 43 750 kr, beräknat efter en timkostnad om 2 000 kr. I andra hand yrkades timersättning enligt rättshjälptaxan och i tredje hand ersättning med 800 kr per timme, alla belopp jämte mervärdesskatt. Han yrkade även ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med i första hand 49 600 kr beräknat efter en timkostnad om 2 000 kr; i andra hand yrkades timersättning enligt rättshjälptaxan och i tredje hand ersättning med 800 kr per timme, alla belopp jämte mervärdesskatt. Om Regeringsrätten skulle finna att han inte framställt något yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten i målen avseende 1995 och 1996 års taxeringar yrkade han att målet i denna del skulle återförvisas till kammarrätten för prövning av ersättningsyrkandet.

Skatteverket tillstyrkte att ersättning skulle beviljas med 4 000 kr inklusive mervärdesskatt för kostnader i kammarrätten i målen avseende 1997 och 1998 års taxering. Verket avstyrkte att ersättning skulle beviljas för kostnader i kammarrätten avseende målen om eftertaxering för 1995 och 1996 men tillstyrkte att målet i denna del skulle återförvisas till kammarrätten för prövning av ersättningsyrkandet.

Regeringsrätten (2004-06-14, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Taxeringsfrågan

Vad gäller förstahandsyrkandet om skattebefrielse med stöd av ettårsregeln i 54 § första stycket h KL i dess lydelse t.o.m. 1985 års taxering konstaterar Regeringsrätten att möjligheterna att övergångsvis tillämpa denna bestämmelse upphört i och med utgången av år 1992 (SFS 1990:650, jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 684). Den återropade ettårsregeln är således inte

tillämplig vid nu aktuella taxeringar.

I fråga om andrahandsyrkandet om skattebefrielse med stöd av den numera upphävda s.k. sexmånadersregeln i 54 § första stycket f och punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 54 § KL kan konstateras att denna bestämmelse är tillämplig endast vid anställning på ett fartyg som huvudsakligen går i viss oceanfart. Av utredningen framgår att detta villkor inte är uppfyllt, något som G.R. också vitsordat. Den åberopade bestämmelsen är således inte tillämplig. Inte heller har oceanfartsvillkoret sådan innebörd eller verkan att det skulle kunna stå i strid med EG-fördraget. Skäl att inhämta förhandsavgörande i denna fråga föreligger inte.

G.R. yrkar i tredje hand att han beskattas "enligt de för honom förmånligare bestämmelserna i sjömansskattelagstiftningen". Regeringsrätten har inhämtat yttrande från Skatteverket rörande denna fråga. Av yttrandet framgår att en beskattning enligt den under de aktuella åren gällande lagen om sjömansskatt hade varit mindre förmånlig för G.R.

Mot bakgrund av det nu anförda finner Regeringsrätten att det saknas skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen i något av de hänseenden G.R. åberopat.

Regeringsrätten övergår här efter till frågan om förutsättningar för eftertaxering föreligger avseende de inkomster som hänför sig till taxeringsåren 1995 och 1996.

Enligt 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324), TL, får eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen och den oriktiga uppgiften medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom blivit felaktigt eller inte fattats.

Enligt 4 kap. 18 § andra stycket TL får eftertaxering inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om skattemyndigheten tidigare fattat beslut om eftertaxering avseende samma fråga.

G.R. har i deklARATIONERNA för de nämnda taxeringsåren inte redovisat de inkomster som härrörde från Frankrike, trots att dessa i enlighet med det gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike skulle beskattas även i Sverige och ett belopp avräknas motsvarande den inkomstskatt som betalats i Frankrike på inkomsterna. Han har därigenom lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för eftertaxering enligt 4 kap. 16 § TL.

Som framgått ovan skall emellertid eftertaxering inte ske om ett sådant beslut skulle framstå som uppenbart oskäligt med hänsyn till omständigheterna. Redan av bestämmelsens ordalydelse följer att den skall tillämpas restriktivt. I dess förarbeten nämns inte några konkreta exempel, utan anges att det bör föreligga exceptionella omständigheter för att det skall anses uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut (prop. 1991/92:43 s. 90 f.).

Eftertaxeringarna har inneburit att G.R. beskattats i enlighet med de regler som gäller för övriga inkomsttagare i motsvarande situation. De av G.R. uppgivna omständigheterna att han i samband med inflyttningen till Sverige hade ingående kontakter med de svenska skattemyndigheterna och att han inte kände till att Sverige några år senare hade omförhandlat dubbelbeskattningsavtalet kan inte medföra att eftertaxeringsbesluten kan anses uppenbart oskäliga. Inte heller i övrigt har sådana omständigheter framkommit.

Mot bakgrund av det anförda skall överklagandena avslås.

Frågan om ersättning för kostnader

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ErsL, skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet (punkten 1), ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen (punkten 2) eller det finns synnerliga skäl för ersättning (punkten 3).

I 7 § ErsL anges att en framställning om ersättning för kostnader skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit och att framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.

G.R. yrkar i första hand ersättning för kostnader i kammarrätten med 43 750 kr jämte mervärdesskatt och för kostnader i Regeringsrätten med 49 600 kr jämte mervärdesskatt.

Målen avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen och G.R. har haft behov av biträde. Han är därför berättigad till ersättning för sina kostnader i målen. Vid bestämmande av ersättning noterar Regeringsrätten följande. Skatteverket har avstyrkt bifall till yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten i målen om eftertaxering med motiveringen att något sådant yrkande inte framställts hos kammarrätten. Av utredningen framgår emellertid att G.R. framställt ersättningsyrkandet i kammarrättens mål om anstånd, mål nr 752-753-2000, och att kammarrätten där har prövat och avslagit yrkandet. Regeringsrätten finner därmed inget hinder att nu pröva ersättningsyrkandet, dock endast i den mån det avser kostnader uppkomna i de mål som nu är aktuella.

Beträffande G.R:s yrkande om ersättning för kostnader i Regeringsrätten framgår vidare av utredningen att yrkandet även innefattar kostnader för arbete i här ej aktuella mål. Han är inte berättigad till ersättning för dessa kostnader.

Sammantaget finner Regeringsrätten att ersättning skäligen bör beviljas med 25 000 kr för kostnader i kammarrätten och med 45 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår yrkandet om att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten avslår överklagandena.

Regeringsrätten beviljar G.R. ersättning för hans kostnader i kammarrätten med 25 000 kr och för hans kostnader i Regeringsrätten med 45 000 kr.

Regeringsråden Ragnemalm och Hulgaard var skiljaktiga såvitt gällde förutsättningarna för eftertaxering och anförde följande: Enligt ett tidigare dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike gällde att sådan inkomst som den i målet aktuella beskattades endast i Frankrike. G.R., som har anförut att han i samband med sin inflyttning i Sverige noggrant gjorde sig underrättad om hur beskattningen skulle ske, hade under en följd av år lämnat uppgift i sin självdeklaration om att han hade inkomst från Frankrike, och denna inkomst hade i enlighet med avtalet inte tagits upp till beskattning. Riksdagen godkände år 1991 ett nytt dubbelbeskattningsavtal och antog en lag om detta, som skulle träda i kraft den dag regeringen bestämde (SFS 1991:673). Enligt en av regeringen den 2 april 1992 utfärdad förordning skulle lagen träda i kraft den 1 januari 1993 och tillämpas på inkomst som uppbars den 1 januari 1993 eller senare (SFS 1992:154). Det nya avtalet innebar i princip bl.a. att den här tidigare använda metoden för att undvika dubbelbeskattning, nämligen att från

beskattning i Sverige undanta inkomst som beskattades i Frankrike, ersattes av en ordning enligt vilken inkomsten skulle tas upp till beskattning här med avräkning av den i Frankrike erlagda skatten. I sin självdeklaration taxeringsåret 1994 lämnade G.R. liksom tidigare uppgift om att han hade inkomst från Frankrike och yrkade att bli beskattad som tidigare. Skattemyndigheten taxerade honom i enlighet med deklarationen, vilket således var oriktigt. I sina självdeklarationer taxeringsåren 1995-1997 lämnade G.R. inte någon motsvarande uppgift; detta skedde först taxeringsåret 1998.

G.R. har således under en följd av år lämnat uppgifter om sina inkomster från Frankrike och underlåtenheten har avsett endast ett avbrott under en period om tre år. Uppgiftslämnandet har inte upphört just det år då inkomsten för första gången skulle tas med vid beskattningen i Sverige. Ändringar av den i dubbelbeskattningsavtal anlitade metoden tilldrar sig ofta ringa uppmärksamhet och framgår inte av normalt tillgängligt informationsmaterial. Inte heller skattemyndigheten har varit medveten om den inträdda förändringen utan felaktigt underlåtit att beskatta honom för inkomsten taxeringsåret 1994, trots att han då lämnade uppgift om denna. Det framstår som naturligt att G.R. hade fått uppfattningen att den av honom årligen lämnade uppgiften saknade egentlig betydelse och därför fäst ringa avseende vid denna. Den felaktiga taxeringen har inte inneburit att inkomsten helt undgått beskattning utan endast att sådan uteslutande skett i Frankrike.

Vi finner att omständigheterna är sådana att besluten om eftertaxering framstår som uppenbart oskäligen, varför de skall upphävas.

Föredraget 2004-05-12, föredragande Eva Östman Johansson, målnummer 419-422-01

---

**Sökord:** Eftertaxering; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

**Litteratur:** Prop. 1991/92:43 s. 89-92

---