



JURIDISKA FAKULTETEN  
vid Lunds universitet

# Oriktig uppgift och frivillig rättelse

- samt förhållandet till Europakonventionen

Angelica Friberg

Examensarbete  
20 poäng

Handledare: Lars Pelin

Skatterätt

HT 2006

# Innehåll

<b>SAMMANFATTNING</b>	<b>1</b>
<b>FÖRKORTNINGAR</b>	<b>3</b>
<b>1 INLEDNING</b>	<b>4</b>
1.1 Bakgrund	4
1.2 Frågeställningar och syfte	5
1.3 Avgränsningar	5
1.4 Metod och material	6
1.5 Disposition	6
<b>2 SKATTETILLÄGG – ORIKTIG UPPGIFT OCH FRIVILLIG RÄTTELSE I TAXERINGSLAGEN</b>	<b>8</b>
2.1 Inledning	8
2.2 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?	10
2.2.1 Inledning	10
2.2.2 Domar från regeringsrätten angående gränstragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande	12
2.2.2.1 Motstridiga uppgifter i deklARATIONEN	13
2.2.2.2 Nedskrivning av anläggningstillgångar	14
2.2.2.3 Motstridiga uppgifter, utelämnande av uppgifter och övriga situationer	17
2.2.3 Slutsatser	18
2.3 Situationer då skattetillägg inte skall tas ut	20
2.3.1 Frivillig rättelse	21
2.4 Rättspraxis avseende frivillig rättelse	22
2.4.1 Skatteverket har börjat agera med anledning av den skattskyldiges deklARATION	22
2.4.2 Kontroll och skatterevision	24
2.4.3 Frivillig rättelse avseende ett skatteslag samt tydlighet	25
2.5 Slutsatser	26
<b>3 SKATTEBROTTLAGEN</b>	<b>28</b>
3.1 Inledning	28
3.2 Regeln om frivillig rättelse	29
3.3 Rättspraxis avseende frivillig rättelse	30
3.3.1 Skatteverket har upptäckt oriktig uppgift	30

3.3.2	Kontroll och revision	32
3.3.3	Tydlighet	34
<b>3.4</b>	<b>Slutsatser</b>	<b>35</b>
<b>4</b>	<b>SLUTSATSER AVSEENDE OCH JÄMFÖRELSE AV FRIVILLIG RÄTTELSE I TAXERINGSLAGEN OCH I SKATTEBROTTLAGEN</b>	<b>37</b>
<b>5</b>	<b>FÖRBUDET MOT DUBBELBESTRAFFNING I EUROPAKONVENTIONEN</b>	<b>39</b>
5.1	Inledning	39
5.2	Rättsläget	39
5.3	Slutsatser	42
<b>6</b>	<b>SLUTSATSER OCH AVSLUTANDE KOMMENTARER</b>	<b>44</b>
	<b>KÄLLFÖRTECKNING</b>	<b>46</b>
	<b>RÄTTSFALLSFÖRTECKNING</b>	<b>48</b>

# Sammanfattning

Ekonomisk brottslighet har kommit att bli ett stort och allvarligt samhällsproblem. Staten försöker att komma åt denna brottslighet genom diverse restriktioner i lagstiftningen. Vid avlämnande av oriktiga uppgifter i deklARATIONEN kan den skattskyldige både påföras skattetillägg enligt taxeringslagen och dömas för brott enligt skattebrottslagen.

Denna uppsats behandlar de situationer där det trots de avlämnade oriktiga uppgifterna finns grunder som gör att den skattskyldige skall undgå påföljder. Uppsatsen behandlar främst när den skattskyldige varken skall påföras skattetillägg eller dömas för brott i skattebrottslagen eftersom frivillig rättelse har vidtagits. Detta begrepp finns i såväl taxeringslagen avseende skattetillägg som i skattebrottslagen då den skattskyldige kan dömas för brott på grund av att han eller hon haft uppsåt eller varit oaktsam när denne avlämnat de oriktiga uppgifterna.

Då oriktig uppgift är en förutsättning för att överhuvudtaget diskutera frivillig rättelse sker i uppsatsen en redogörelse för när något skall anses vara en oriktig uppgift eller enbart ett oriktigt yrkande som inte medför några följder för den skattskyldige. Gränsdragningen mellan en oriktig uppgift och ett oriktigt yrkande bestäms efter en avvägning mellan den skattskyldiges upplysningsplikt och skatteverkets utredningsplikt. Dessutom är det av betydelse hur uppenbart det är för skatteverket att felaktiga uppgifter lämnats av den skattskyldige.

Vid jämförelse av frivillig rättelse i taxeringslagen och i skattebrottslagen har jag funnit att det som anses vara frivillig rättelse i det ena regelsystemet i de flesta fall borde anses utgöra frivillig rättelse även enligt det andra regelsystemet. Ett avgörande kriterium för frivillig rättelse är att skatteverket inte har agerat särskilt med anledning av den oriktiga uppgiften och att den skattskyldige därmed vet att han eller hon blivit upptäckt eller löper risk att bli upptäckt. Frivillig rättelse kan ske såväl muntligen som skriftligen men den måste vara tydlig och medföra att rätt skattebelopp kan påföras den skattskyldige för aktuell beskattningsperiod.

I de fall frivillig rättelse inte skett kan den skattskyldige om samtliga rekvisit är uppfyllda alltså både påföras skattetillägg och dömas för brott enligt skattebrottslagen. Det enda som skiljer sig åt mellan dessa två regelverk är att i skattebrottslagen måste den skattskyldige ha haft uppsåt eller i vart fall varit oaktsam när den oriktiga uppgiften avlämnats för att han eller hon skall dömas medan det i skattetilläggsammanhang är tillräckligt att det objektivt sett föreligger en oriktig uppgift. Det kan ifrågasättas om inte detta strider mot Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Närmare bestämt är det förbudet mot dubbelbestraffning i sjunde tilläggsprotokollet som blir

aktuellt att diskutera och studera. Jag anser att det är fråga om dubbelbestraffning även om varken högsta domstolen eller regeringsrätten har ansett det i sina avgöranden. I vart fall anser jag att det är fråga om dubbelbestraffning i de fall den skattskyldige både påförs skattetillägg och döms för ett oaktsamhetsbrott i skattebrottslagen. Det blir emellertid upp till Europadomstolen att avgöra om det är i strid mot Europakonventionen, om/när ett sådant fall kommer upp till domstolen.

Man bör dock vara medveten om 5 kap. 14 § taxeringslagen som säger att det skall särskilt beaktas vid påförande av skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten även medfört att den skattskyldige fällts för brott enligt skattebrottslagen. Detta beror på att påföljden för den enskilde inte skall bli alltför hård i förhållande till vad han eller hon gjort sig skyldig till. I den motsatta situationen får den allmänna domstolen beakta det redan påförda skattetillägget i sin prövning och ta hänsyn till detta vid valet av påföljd när brott skett enligt skattebrottslagen. Viss befrielse kommer alltså troligen även om det svenska regelsystemet inte anses strida mot Europakonventionen.

Dessutom är jag tveksam till att någon påförs skattetillägg även när denne inte ens varit oaktsam det vill säga att det räcker att det objektivt föreligger en oriktig uppgift. Det kan ju i vissa fall vara frågan om ett ärligt misstag från den skattskyldige.

# Förkortningar

Europakonventionen	Europeiska konventionen av den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FSK	Förordning (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
HD	Högsta domstolen
HovR	Hovrätten
LSK	Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
RegR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SkBrL	Skattebrottslagen (1971:69)
SKV	Skatteverket
SvJT	Svensk Juristtidning
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TR	Tingsrätten

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Ekonomisk brottslighet är något som diskuteras dagligen i diverse medier. Den ena ”skattesandalen” avlöser den andra. Enligt genomförda undersökningar är svenskar bland de i Europa som är mest toleranta gentemot skattefusk.<sup>1</sup> Skattskyldiga försöker att slippa betala skatt genom diverse påhittiga skatteundrandragande transaktioner exempelvis genom att lämna oriktiga uppgifter till skatteverket, SKV. Den ekonomiska brottsligheten är ett allvarligt samhällsproblem och utgör en belastning för såväl näringslivet som samhällsekonomin. Staten försöker genom lagstiftning komma åt denna brottslighet bland annat genom bestämmelser i taxeringslagen (1990:324), TL, och i skattebrottslagen (1971:69), SkBrL. Denna uppsats kommer i hög grad att behandla förhållandet mellan TL och SkBrL.

Avseende skattebrott och skattetillägg är det av avgörande vikt ifall den skattskyldige har lämnat riktiga eller oriktiga uppgifter i deklarationen till myndigheterna. För att motverka att den skattskyldige lämnar oriktiga uppgifter finns det sanktionssystem i form av skattetillägg i TL och dessutom kan den skattskyldige dömas till straff enligt SkBrL.

Det finns dock möjlighet för den skattskyldige att undgå ansvar avseende skattetillägg genom att vidta frivillig rättelse. Möjligheten att vidta frivillig rättelse finns även i SkBrL så att den skattskyldige slipper straff enligt nämnd lag. Det ställs emellertid krav i nämnda lagar för att en frivillig rättelse skall anses ha skett. Det går inte för den skattskyldige att hävda att frivillig rättelse har skett helt utan vidare och därmed undgå konsekvenserna av sitt agerande. Ett antal kriterier måste uppfyllas och mycket beror på om och när den skattskyldige blivit upptäckt eller har anledning att tro att han eller hon kommer att bli upptäckt av SKV.

Hänsyn måste även tas till Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, nedan kallad Europakonventionen. Bestämmelser i svensk rätt får inte strida mot denna konvention. I denna uppsats blir bestämmelsen om förbud mot dubbelbestraffning aktuell att diskutera.

---

<sup>1</sup> Sydsvenskan 2005-12-28, del A, s. 19.

## 1.2 Frågeställningar och syfte

Det övergripande syftet med uppsatsen är att fastställa omfattningen och innebörden av frivillig rättelse i skattetilläggsammanhang samt i SkBrL och beröringspunkterna mellan frivillig rättelse i de två regelsystemen.

Dessutom skall jag undersöka svensk rätts förenlighet med förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen. Det vill säga lagligheten av att en person både påförs skattetillägg och döms till brott i SkBrL för samma lämnade oriktiga uppgifter.

Mot bakgrund av redogjort syfte blir min första frågeställning blir att undersöka vilka möjligheter till rättelse som finns avseende skattetillägg i TL med betoning på vad som avses med frivillig rättelse. Häri ingår även att undersöka vad som skall anses vara en oriktig uppgift och vad som enbart skall ses som ett oriktigt yrkande.

Min andra frågeställning är att undersöka vad som avses med frivillig rättelse i SkBrL och under vilka former en sådan rättelse skall te sig för att ses som frivillig.

Därefter tänker jag göra en jämförelse för att se på likheter samt skillnader mellan frivillig rättelse i SkBrL och TL.

En sista frågeställning blir att undersöka om det är förenligt med artikel 4 i tilläggsprotokoll 7 i Europakonventionen att en skattskyldig både påförs skattetillägg och fälls till ansvar enligt SkBrL samt vice versa för samma avlämnade oriktiga uppgifter eller om det utgör en kränkning mot nämnda artikel som förbjuder att en person straffas två gånger för samma sak.

Syftet med uppsatsen är således att utreda i vilken mån den skattskyldige skall påföras skattetillägg eller dömas för ett brott i SkBrL när försök till frivillig rättelse har vidtagits och likheterna respektive skillnaderna mellan regelsystemen. Dessutom undersöks om det är rimligt att en person när samtliga rekvisit är uppfyllda både kan tvingas betala skattetillägg samt döms till brott enligt SkBrL eller om det är fråga om en förbjuden dubbelbestraffning i dessa fall.

## 1.3 Avgränsningar

Jag kommer enbart att behandla skattetillägg vid oriktig uppgift och inte skattetillägg vid skönstaxering eftersom det inte är av betydelse för mina frågeställningar. De andra rättelsemöjligheterna i TL kommer bara att behandlas som hastigast eftersom det är frivillig rättelse jag koncentrerar mig på.



När jag behandlar SkBrL kommer jag enbart att behandla de fall då en skattskyldig lämnat oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna uppgift. Därmed kommer jag inte att diskutera 6 och 10 § § SkBrL det vill säga skatteavdragsbrott respektive försvårande av skattekontroll. Syftet med denna uppsats är som sagt inte att utreda i vilka situationer en skattskyldig skall dömas till brott enligt SkBrL utan avlämnandet av oriktiga uppgifter och vidtagna försök till frivillig rättelse står i centrum.

## 1.4 Metod och material

I syfte att fastställa gällande rätt har sedvanlig rättsdogmatisk metod använts det vill säga genomgång och studerande av de traditionella rättskällorna lagtext, förarbeten, rättsfall och doktrin.

I första hand har kunskap på området erhållits genom studerande av lagtext och härtill aktuella förarbeten och rättsfall. För att få en djupare förståelse har sedan genomgång skett av den doktrin som berör frågeställningarna i denna uppsats. Eftersom det finns begränsat material baseras denna uppsats huvudsakligen på analys av rättsfall.

Material har jag funnit genom att söka Lovisa samt genom att använda diverse databaser. Artiklar som använts har främst hittats i SkatteNytt. Rättsfallen har huvudsakligen hämtats från Infolex och Proplex samt SkatterPlus.

## 1.5 Disposition

Inledningsvis kommer jag att i kapitel två redogöra för vad som anses vara en oriktig uppgift. Därefter går jag in på möjligheten att vidta rättelse och därmed undgå att påföras skattetillägg härvid kommer lagtext, förarbeten samt rättsfall att analyseras. Slutligen kommer jag att redogöra för de slutsatser som jag kommit fram till.

I kapitel tre kommer jag att behandla frivillig rättelse i SkBrL. Först kommer jag att ge en kort beskrivning av vad som krävs för att den skattskyldige skall dömas för brott enligt SkBrL för att sedan penetrera min andra frågeställning nämligen innebörden av frivillig rättelse i SkBrL. Detta sker genom redogörelse för och analyserande av lagtext, förarbeten och rättsfall. Därefter kommer slutsatser att ges.

För att binda samman kapitel två och tre kommer jag att i kapitel fyra göra en jämförelse mellan frivillig rättelse i TL och frivillig rättelse i SkBrL.

I kapitel fem sker en diskussion angående förenligheten mellan svensk rätt och Europakonventionen av att både påföra den skattskyldige skattetillägg samt att fälla denne till ansvar för brott enligt SkBrL.

Analys kommer att ske löpande i uppsatsen men huvudsakligen i kapitel fyra och delvis kapitel fem.

I sjätte kapitlet kommer jag att skriva slutsatser och avslutande kommentarer.

## 2 Skattetillägg – oriktig uppgift och frivillig rättelse i taxeringslagen

### 2.1 Inledning

Skattetillägg är ett administrativt sanktionssystem. Skattetillägg skall påföras om den skattskyldige under förfarandet på annat sätt än muntligen har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, 5 kap. 1 § 1 st. 1 men. TL. Enligt andra meningen skall skattetillägg också påföras om den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat oriktig uppgift i mål om taxering, och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Uppgiften skall alltså ha lämnats in i ett skriftligt meddelande eller via e-post och muntliga uppgifter anses inte vara oriktiga uppgifter.<sup>2</sup>

Undantag från skattetillägg kan enligt 5 kap. 8 § p. 1-5 TL ske i fem olika situationer. Den första situationen är att vid en uppenbar felräkning eller ett uppenbart skrivfel skall inte ska skattetillägg tas ut. Sedan i punkt två sägs att när rättelse kan ske med ledning av kontrolluppgift som fanns tillgänglig för SKV före utgången av november aktuellt taxeringsår skall inte skattetillägg tas ut. Ett oriktigt yrkande skall till skillnad från en oriktig uppgift inte medföra skattetillägg enligt punkt tre. Sedan skall enligt punkt fyra frivillig rättelse av en oriktig uppgift leda till befrielse från skattetillägg. Slutligen ska inte skattetillägg påföras när det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Denna uppsats skall främst behandla frivillig rättelse.

Skattetillägg är alltså en avgift som påförs den skattskyldige till följd av att denne har avlämnat en oriktig uppgift. Skattetillägg för oriktiga uppgifter kan delas upp i olika nivåer. Skattetillägg avseende inkomstskatt är som huvudregel 40 procent av den undanhållna skatten, 5 kap. 4 § 1 st. 1 men. TL. Avseende mervärdesskatt är det som regel 20 procent av den skatt som felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige som utgör skattetillägget, 5 kap. 4 § 1 st. 2 men. TL. Har uppgiften rättats eller kunnat rättas med hjälp av kontrolluppgifter som normalt är tillgängliga för SKV före utgången av november månad taxeringsåret skall skattetillägget beräknas efter 10 procent eller avseende mervärdesskatt 5 procent, 5 kap. 4 § 2 st. TL. Denna bestämmelse avseende kontrollmaterial finns för att den skattskyldige i största mån skall tillgodoräknas förekomsten av kontrolluppgifter och att det i dessa fall föreligger en mindre risk för det allmänna att löpa en skatteförlust.<sup>3</sup> I de fall de oriktiga uppgifterna består i

<sup>2</sup> Prop. 1996/97:100 s. 461 Del 1 och Prop. 2002/03:106 s. 233.

<sup>3</sup> Prop. 2002/03: 106 s. 236.

att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel taxeringsår eller fel redovisningsperiod skall skattetillägget beräknas efter 10 procent eller i fråga om mervärdesskatt 5 procent, 5 kap. 4 § 3 st. TL.

Som det har framgått ovan finns det även i SkBrL straff för oriktigt lämnade uppgifter. Den skattskyldige kan dömas för skattebrott, skatteförseelse eller vårdslös skatteuppgift. Skillnad föreligger dock avseende de subjektiva villkoren. Skattetillägg kräver inte att den skattskyldige haft uppsåt eller varit oaktsam vilket brott enligt SkBrL gör. För påförande av skattetillägg är det tillräckligt att det objektivt sett föreligger en oriktig uppgift.<sup>4</sup>

Skattetillägg utgår sålunda oberoende av subjektiva rekvisit. I eftergiftsreglerna, 5 kap. 14 § TL, tas dock hänsyn till subjektiva faktorer. Den skattskyldige skall befrias om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I 5 kap. 14 § TL ges tydliga exempel på omständigheter som befriar den skattskyldige från skattetillägget helt eller delvis. Ursäktliga befrielsegrunder är bl. a. ålder, hälsa, felbedömning av en skatteregel osv. Oskäligheten kan enligt andra stycket också bestå i att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten/underlåtenheten eller att det varit en orimligt lång handläggningstid.

I denna uppsats är det särskilt intressant att studera 5 kap. 14 § 2 st. 3 p. TL som säger att vid bedömning av oskälighetskriteriet ska särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även medfört att den skattskyldige fällts för ett brott enl. SkBrL. Befrielse från skattetillägget kan ske om den skattskyldige redan dömts till böter eller fängelse för den felaktiga uppgiften. Denna bestämmelse kommer att diskuteras mer ingående i kapitel fem.

Bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift ligger på SKV och i förekommande fall det allmänna ombudet.<sup>5</sup>

Oriktig uppgift är en förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras och det är även en förutsättning för åtal för brott i SkBrL. Påförandet av skattetillägg medför därför ibland också en brottsmålsprocess där förutsättningarna delvis är desamma det vill säga att en oriktig uppgift förekommer.

För att det överhuvudtaget skall bli aktuellt att diskutera om den skattskyldige har vidtagit frivillig rättelse och därmed slipper betala ett skattetillägg måste alltså en oriktig uppgift ha inlämnats. Om det enbart är ett oriktigt yrkande så kan skattetillägg inte påföras och den skattskyldige kan inte heller dömas för skattebrott i dessa fall.

---

<sup>4</sup> Prop. 1977/78:136 s. 49.

<sup>5</sup> Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, s. 28 och prop. 1971:10.

## 2.2 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande?

### 2.2.1 Inledning

Som framgått ovan måste det konstateras ifall en oriktig uppgift har lämnats eller inte innan det går att diskutera om det föreligger grund för påförande av skattetillägg eller att ett brott enligt SkBrL föreligger. Det finns enbart behov av en frivillig rättelse från den skattskyldiges sida när en oriktig uppgift lämnats. Ett oriktigt yrkande medför inga negativa konsekvenser för den skattskyldige.

Det är alltså av avgörande vikt om den skattskyldige har lämnat ett öppet yrkande eller om den avlämnade uppgiften utgör en oriktig uppgift. Denna gränsdragning är inte helt självklar utan innebär att många faktorer måste tas i beaktande.

Med oriktig uppgift avses inte enbart en uppgift som från en objektiv synpunkt är felaktig utan även att en uppgift är inkomplett eller har exkluderats.<sup>6</sup>

Vid påförande av skattetillägg krävs inte att det föreligger ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och den för lågt satta taxeringen.<sup>7</sup>

I 5 kap. 1 § 2 st. TL står som definition på oriktig uppgift följande:

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

Trots denna definition är det ändå svårt att avgöra vad som skall ses som en oriktig uppgift och vad som skall ses som ett oriktigt yrkande. Enligt doktrin skiljer sig ett oriktigt yrkande från en oriktig uppgift bland annat genom att SKV vid ett oriktigt yrkande ändå kan göra en korrekt taxering mot bakgrund av de lämnade uppgifterna. Om SKV sedan har gjort en korrekt taxering eller inte spelar mindre roll, det viktiga är att de hade kunnat göra det.<sup>8</sup> Detta framgår även av nyss återgivna lagtext.

Innehåller ett yrkande tveksamheter krävs dock att den skattskyldige åtminstone redogjort för de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet för att det inte skall ses som en oriktig uppgift.<sup>9</sup> Exempelvis är det

---

<sup>6</sup> Prop. 1971:10 s. 204.

<sup>7</sup> RÅ 1983 ref. 1:24.

<sup>8</sup> Gäverth, Leif, SkatteNytt nr. 12 2005, s 705.

<sup>9</sup> Prop. 1977/78:136 s. 144f.

ett oriktigt yrkande om den skattskyldige har redovisat relevanta sakförhållanden korrekt men gjort en felaktig bedömning av taxeringsfrågan eller om denne gjort en oriktig bedömning i en ren värderingsfråga.<sup>10</sup> Ett krav är dock att relevanta sakförhållanden för värderingsfrågan är korrekt och tillräckligt redovisade.<sup>11</sup> I förarbetena har framhållits att man inte kan driva kravet på uppgiftslämnande alltför långt.<sup>12</sup>

För att kunna avgöra om en oriktig uppgift föreligger måste ställning tas dels till hur stor uppgiftsskyldighet den skattskyldige har samt hur denna skall uppfyllas och sedan måste det klargöras hur stort utredningsansvar SKV har.

Av 3 kap. lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, LSK, samt 2 kap. förordningen (2001:1244) om självdeklarationer och kontrolluppgifter, FSK, framgår vilka uppgifter som skall lämnas i en självdeklaration. Mot bakgrund av dessa bestämmelser utformas deklaraionsformulären och dessa förtryckta formulär representerar den obligatoriska uppgiftsskyldigheten. På grund av diverse speciella omständigheter kan det tillkomma en utökande uppgiftsskyldighet som står i den så kallade generalklausulen, 3 kap. 1 § 1 st. 7 p. LSK. Bestämmelsen säger att en självdeklaration skall innehålla ”de övriga uppgifter som skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst”. Det innebär att den skattskyldige öppet skall redovisa tveksamma uppgifter som kan ha betydelse för att en korrekt taxering skall ske.<sup>13</sup>

På detta sätt skall så mycket information lämnas att SKV har möjlighet att uppmärksamma de skatterättsliga problem som kan finnas. De uppgifter som lämnas skall vara relevanta för taxeringen aktuellt år. Att riktiga uppgifter lämnats tidigare år som gör att det vid en kontroll skulle framgå att fel finns i ifrågavarande självdeklaration hindrar inte ett påförande av skattetillägg.<sup>14</sup>

Omfattningen av uppgiftsskyldigheten, både den som följer av deklaraionsformulären och den utökande uppgiftsskyldigheten i 3 kap. 1 § LSK, avgränsar sålunda vad som skall anses vara en oriktig uppgift när den skattskyldige har lämnat bristfälliga uppgifter. Den aktuella intäkts- eller avdragspostens beskaffenhet avgör sedan i sin tur hur omfattande uppgiftsskyldigheten i sig är. Uppgiftsskyldighetens vidd avgränsas slutligen av de materiella skattereglerna.<sup>15</sup>

SKV har å andra sidan en utredningsskyldighet. Enligt 3 kap. 1 § TL skall SKV se till att taxeringsärendena blir tillräckligt utredda. Inte bara

---

<sup>10</sup> Prop. 1971:10 s. 269 och RÅ 1999 ref. 17, RÅ 2004 not. 176 och 177.

<sup>11</sup> Se bl.a. RÅ 1967 Fi not. 409.

<sup>12</sup> Prop. 1977/78:136 s. 145.

<sup>13</sup> Prop. 1971:10 s. 247ff.

<sup>14</sup> Se RÅ 1987 ref. 46 och RÅ 2004 not. 104.

<sup>15</sup> Gäverth, Leif, SkatteNytt nr. 12 2005, s. 706.

omständigheter som talar mot den skattskyldige skall tas fram utan även det som talar till den skattskyldiges fördel. Den övergripande målsättningen för SKV är att taxeringarna skall bli rättvisa och likformiga.<sup>16</sup> SKV skall därför medverka aktivt i utredningen av taxeringsärenden. I praktiken styrs emellertid SKV: s utredningsinsatser av tillgängliga resurser och bevisbördans fördelning i ärendet.<sup>17</sup> Nyss nämnda bestämmelse kan på grund av innehållet i en självdeklaration eller omständigheter som SKV känt till innebära att en utredningsskyldighet inträder för myndigheten. Att en utredningsskyldighet inträder innebär dock inte automatiskt att en oriktig uppgift inte skall anses ha blivit lämnad av den skattskyldige.

För att kunna ta ställning till om en oriktig uppgift föreligger måste en bedömning göras avseende risken för att SKV vilseleds på grund av de lämnade uppgifternas brister. Är det uppenbart att lämnade uppgifter är felaktiga anses inte en oriktig uppgift vara lämnad. I sådant fall skulle det ju inte ske en felaktig taxering vid en normal granskning av självdeklarationen. Detsamma gäller vid uppenbara felskrivningar eller felräkningar.<sup>18</sup> Är förekomsten av fel i en deklaration uppenbar men SKV har godtagit den kan något skattetillägg givetvis inte påföras men eventuellt kan eftertaxering ske.<sup>19</sup> Skulle det å andra sidan vara så att felet inte är uppenbart för SKV men att SKV ändå finner skäl för att undersöka om uppgiften är korrekt kan det vara fråga om en oriktig uppgift. I detta fall föreligger nämligen risk för att SKV vilseleds.<sup>20</sup>

Om den skattskyldige på förfrågan av SKV senare lämnar uppgifter så att en korrekt bedömning kan göras av frågan, kan ändock påförande av skattetillägg ske på grund av att oriktig uppgift tidigare har lämnats.<sup>21</sup> Den skattskyldige kan emellertid ha ansetts vidtagit frivillig rättelse, så det är fortfarande inte uteslutet att han eller hon går fri från ansvar.

Vid avgörandet av om en lämnad uppgift skall anses vara ett oriktig yrkande eller en oriktig uppgift kommer att vara beroende av hur stor upplysningsskyldighet som den skattskyldige har respektive hur stor SKV: s utredningsskyldighet är. Det framgår av praxis nedan.

## 2.2.2 Domar från regeringsrätten angående gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande

---

<sup>16</sup> jfr SOU 1988:22 s. 203 f.

<sup>17</sup> Prop. 1989/90:74 s. 283ff.

<sup>18</sup> Se RÅ 1988 ref. 98.

<sup>19</sup> Avseende eftertaxering se 4 kap. 17 § TL, eftertaxering behandlas ej i detta arbete.

<sup>20</sup> Se kapitel 2.2.2.

<sup>21</sup> Ibid.

Nedan kommer en redogörelse över relativt nya rättsfall som rör gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande. Praxis avseende oriktig uppgift har jag valt att enbart redogöra för under kapitlet om skattetillägg då en oriktig uppgift i TL även är en oriktig uppgift i SkBrL. Detta anser jag framgår av förarbetena.<sup>22</sup> Så de slutsatser som dras i kapitel 2.2.2 avseende gränsdragning mellan oriktigt yrkande och oriktig uppgift är även relevanta vid tillämpningen av SkBrL.

### **2.2.2.1 Motstridiga uppgifter i deklarationen**

I RÅ 2002 ref. 20 hade ett bolag utan närmare förklaring yrkat avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som väsentligen överskred vad som i deklarationen redovisats som bolagets totala bokförda intäkter under året.

RegR yttrade att enligt 5 kap. 1 § TL skall skattetillägg påföras en skattskyldig om han i självdeklaration eller i annat skriftligt meddelande som han under förfarandet avgett till ledning för taxeringen har lämnat uppgift som befins oriktig. Vidare yttrades att enligt 3 kap. 1 § TL skall SKV se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Sedan SKV uppmärksammat de motstridiga uppgifterna och begärt förklaring om vad det yrkade avdraget avsåg svarade bolaget att det var fråga om driftbidrag som enligt bolagets uppfattning inte var skattepliktiga.

RegR konstaterade att bolagets yrkande om avdrag saknade rättslig grund. De uppgifter som bolaget lämnade efter förfrågan av SKV visade nämligen att avdragsbeloppet till stor del hänförde sig till tidigare beskattningsår. Bolaget hade även gjort en felaktig rättslig bedömning avseende skatteplikten för erhållna driftbidrag. Enligt RegR framstod det 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 SKV utan närmare utredning. På grund av detta och då bolaget sedan SKV vid fullgörandet av sin utredningsskyldighet begärt förklaring lämnat klagande besked om det yrkade avdraget kunde förutsättningarna för påförande av skattetillägg inte anses föreligga.

Av detta rättsfall framgår att SKV utredningsplikt är relativt stor. Det var sålunda fråga om ett oriktigt yrkande från bolaget eftersom det var uppenbart för SKV att motstridiga uppgifter hade lämnats och detta borde inte ha godtagits av SKV vid en normal granskning av deklarationen.

I RÅ 2002 not. 117 uppgav den skattskyldige att han hade en skuld till sitt fåmansbolag i specifikationen av skulder till huvudblanketten. Men på en annan blankett fyllde han i rutan nej som svar på frågan om han hade lån i

---

<sup>22</sup> Se exempelvis prop. 1971:10.



företaget. När SKV krävde upplysningar om hur det låg till med lånet svarade den skattskyldige att han hade ett lån i fåmansbolaget. SKV beskattade honom då för förbjudet lån och påförde honom skattetillägg. Precis som i RÅ 2002 ref. 20 ansåg dock RegR att på grund av de motstridiga uppgifterna som den skattskyldige avgivit var det uteslutet att SKV skulle godta uppgifterna utan närmare utredning och därför undanröjde RegR skattetillägget.

RÅ 2005 not. 4 handlade precis som RÅ 2002 not. 117 om ett förbjudet lån. Den skattskyldige hade från sitt företag förvärvat en fastighet och därvid hade bolaget en fordran på 90.000 kr på honom. Fordran ansågs vara ett förbjudet lån. Även här hade den skattskyldige lämnat motstridiga uppgifter i deklarationen. I en bilaga hade han kryssat i att han inte hade lån i bolaget men han hade samtidigt skrivit i samma bilaga att bolaget hade en fordran på 90.000 kr på honom. RegR undanröjde skattetillägget med samma motivering som i RÅ 2002 not. 117.

Även i dessa rättsfall var det således inte fråga om en oriktig uppgift utan ett oriktigt yrkande och då kunde inte skattetillägg påföras. SKV: s utredningsplikt aktiverades även i dessa fall eftersom det var uppenbart att uppgifterna inte borde ha godtagits av SKV utan en närmare undersökning.

### **2.2.2.2 Nedskrivning av anläggningstillgångar**

I detta rättsfall kom RegR fram till att grund för att påföra skattetillägg inte förelåg då ett bolag utan närmare förklaring yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar.

Skälen för RegR: s avgörande var att bolaget i sin självdeklaration hade redovisat underskott av näringsverksamhet. Av räkenskapsformat i deklarationen (resultaträkningen) framgick att företaget skrivit ned anläggningstillgångar. Beloppet återfördes inte såsom icke avdragsgillt och det framgick inte närmare av deklarationen vad nedskrivningen avsåg. I balansräkningen redovisades över huvud taget inte några anläggningstillgångar. Efter förfrågan från SKV uppgav bolaget att beloppet avsåg nedskrivning av lånefordringar och aktier i ett av bolaget hälftenägt bolag. SKV beslutade att inte medge det yrkade avdraget och de ansåg att oriktig uppgift förelåg avseende ett visst belopp och skattetillägg påfördes.

Först gick RegR igenom aktuella bestämmelser i tillämpliga lagar. RegR undersökte om bolagets förfarande att i deklarationen yrka avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar och inte närmare ange vad nedskrivningen avsåg innebar att bolaget på detta sätt lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL utgör grund för skattetillägg.

RegR redogjorde för den skattskyldiges uppgiftsskyldighet: Den skattskyldiges uppgiftsplikt i självdeklarationen framgår av reglerna i 2 kap. LSK (nuvarande 3 kap. LSK), i viss mån även av annan skattelagstiftning

samt av utformningen av deklarationsformulären. Utöver vad deklarationsformulären visar bör, enligt 2 kap. 3 § LSK (nuvarande 3 kap. 1 § 1 st. 7 p. LSK), var och en meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för taxeringen. Detta innebär en ganska långtgående uppgiftsplikt för den skattskyldige. Den skattskyldige åläggs därmed att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller åtminstone lämna så pass mycket information att SKV kan upptäcka det skatterättsliga problemet.

RegR redogjorde för myndighetens utredningsplikt. SKV skall enligt 3 kap. 1 § TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna i deklARATIONEN oklara eller motsägelsefulla eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan SKV:s utredningsansvar aktualiseras.

RegR yttrade sedan att gränsdragningen mellan ett oriktigt yrkande och oriktig uppgift samt mellan den skattskyldiges uppgiftsplikt i självdeklarationen och skattemyndighetens utredningsansvar innefattar svåra bedömningar. Bolaget hade i självdeklarationen yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmare ange vad yrkandet avsåg. Rätt att vid inkomsttaxeringen göra avdrag från inkomst av näringsverksamhet för nedskrivning av anläggningstillgångar föreligger enbart i ett fåtal, sällan förekommande situationer.

Ingen av dessa situationer förelåg i det aktuella ärendet och det framgick även av övriga uppgifter i deklARATIONEN. Med hänsyn till detta framstod det enligt RegR som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas av SKV utan närmare utredning. Dessutom hade bolaget sedan SKV vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring lämnat klargörande besked angående det nu aktuella beloppet. Med hänsyn härtill kunde enligt RegR förutsättningarna för påförande av skattetillägg inte anses föreligga.

Detta är ett omdiskuterat rättsfall i doktrin eftersom RegR i de tre rättsfall som nedan kommer att redogöras för har kommit fram till motsatt domslut även om inte omständigheterna skiljer sig väsentligen åt från de i RÅ 2003 ref. 4. Domskalet i RÅ 2003 ref. 4 går dock på ett bra sätt igenom vad som gäller för gränsdragningen mellan ett oriktigt yrkande och en oriktig uppgift. Rättsfallet skulle kunna tolkas som att SKV har en mycket långtgående utredningsskyldighet.

I RÅ 2004 ref. 11, RÅ 2004 not. 102 och RÅ 2004 not. 164 har RegR till skillnad från RÅ 2003 ref. 4 funnit skäl för att påföra skattetillägg då bolagen har yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar. Trots att omständigheterna i de tre rättsfallen inte avviker betydligt från dem som förelåg i RÅ 2003 ref. 4.

I RÅ 2004 ref. 11 ansågs grund för att påföra skattetillägg föreligga då ett bolag yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar och de avlämnade uppgifterna inte motsade att bolaget hade rätt till sådant avdrag.

RegR började även här precis som i ovan refererade mål att redogöra för i vilka fall skattetillägg skall påföras samt att konstatera att SKV skall se till att skatteärenden blir tillräckligt utredda.

Bolaget redovisade underskott av näringsverksamhet i sin deklaration. Av räkenskaps schemat i deklarationen framgick bland annat att bolaget skrivit ned anläggningstillgångar. Beloppen återfördes inte i deklarationen och det framgick inte närmare av deklarationen vad nedskrivningen avsåg. Efter förfrågningar från SKV godtog bolaget att hela beloppet av nedskrivningen återfördes till beskattning. SKV påförde även skattetillägg.

RegR konstaterade i RÅ 2003 ref. 4 att det framstod som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas av SKV utan närmare utredning. Med hänsyn bland annat därtill fanns det inte förutsättningar att påföra skattetillägg i det rättsfallet. Även om det yrkade avdraget i aktuellt rättsfall föranlett SKV att begära ytterligare upplysningar kunde enligt RegR inte något sådant utredningsansvar anses ha uppkommit för SKV som hade betydelse för frågan om skattetillägg skulle påföras. RegR ansåg därför att bolaget lämnat en oriktig uppgift som utgjorde grund för att ta ut skattetillägg eftersom avdraget hade kunnat godtas utan närmare utredning.

I RÅ 2004 not. 102 hade ett bolag yrkat avdrag för nedskrivning av aktier i ett helägt dotterbolag utan att återföra beloppet till beskattning. I balansräkningen fanns anläggningstillgångarna redovisade som aktier och andelar i svenska koncern- och intresseföretag. Detta var en skillnad gentemot förutsättningarna i RÅ 2003 ref. 4. RegR yttrade att avdrag under vissa premisser kunnat godtas och det var därför inte uteslutet att SKV kunnat godta yrkandet i deklarationen utan någon vidare utredning. Därför skulle skattetillägg påföras eftersom en oriktig uppgift förelåg.

I RÅ 2004 not. 164 var förutsättningarna desamma som i RÅ 2004 not. 102. Bolaget hade i resultaträkningen skrivit ned anläggningstillgångar utan att återföra beloppet till beskattning. Det var även i detta fall frågan om nedskrivning av aktier i ett dotterbolag. RegR fann även i detta fall att det inte var uteslutet att SKV kunnat godta yrkandet i deklarationen utan att vidta någon ytterligare utredning. Oriktig uppgift hade därför lämnats och skattetillägg kunde påföras.

I dessa tre rättsfall fanns en risk att SKV hade kunnat godta yrkandena i deklarationerna utan att vidta vidare utredning och därför hade oriktiga uppgifter lämnats och det var inte frågan om oriktiga yrkanden. Skattetillägg kunde därmed påföras i samtliga fall.

### 2.2.2.3 Motstridiga uppgifter, utelämnande av uppgifter och övriga situationer

Dessa rättsfall handlade om fysiska personer och deras avlämnade uppgifter i deklARATIONEN.

I RÅ 2004 not. 98 hade den skattskyldige yrkat på avdrag för underskott av aktiv verksamhet i sitt handelsbolag från sin förvärvsinkomst. Det avdrag han begärt var 145.000 kr men sådant avdrag medges med max 100.000 kr per beskattningsår när det inte är fråga om konstnärlig, litterär eller därmed jämförlig verksamhet. Underskottet visade sig dessutom vara hänförligt till passiv verksamhet, inte heller avsåg underskottet nystartad verksamhet och det avsåg underskott som rullat in från tidigare år. Enligt RegR framstod det som klart att underskottet inte hänförde sig till konstnärlig, litterär eller annan därmed jämförlig verksamhet. Redan detta innebar enligt RegR att det framstod som uteslutet att SKV skulle godta det yrkade avdraget utan att genomföra en utredning och därför skulle inte skattetillägg påföras.

I RÅ 2004 ref. 75 hade den skattskyldige avyttrat icke marknadsnoterade aktier i ICA AB och på första sidan på blankett K4 hade han redovisat försäljningsintäkten (avyttring av aktier skall i självdeklARATIONEN redovisas på blankett K4). Blankettens första sida skulle användas för redovisning av avyttringar av såväl marknadsnoterade som icke marknadsnoterade aktier. Som anskaffningsvärde för icke marknadsnoterade aktier skall ett genomsnittsvärde upptas enligt beräkning på sidan tre i blanketten. Den skattskyldige bifogade endast första sidan av blanketten och redovisade således inte någon beräkning av genomsnittligt anskaffningsvärde. Av redovisningen framgick att han använt sig av schablonmetoden för beräkning av anskaffningsvärdet vid beräkning av vinsten (icke marknadsnoterade aktier).

Schablonmetoden får endast användas vid avyttring av marknadsnoterade aktier. Någon upplysning om huruvida aktierna var marknadsnoterade eller icke marknadsnoterade hade inte lämnats i deklARATIONEN. Den skattskyldige hade visserligen samtidigt på blankett K12 redovisat uppgifter för beräkning av skattefri utdelning från ICA AB.

Han hade alltså lämnat motstridiga uppgifter: skattefri utdelning (gällde icke marknadsnoterade aktier) och schablonmetoden (marknadsnoterade aktier). Vid angivna förhållanden innebär enligt RegR den omständighet att den skattskyldige använt schablonmetoden vid beräkningen av kapitalvinsten en oriktig uppgift. De fäste härvid vikt vid att skattefri utdelning hade kunnat erhållas på marknadsnoterade aktier under en tioårsperiod efter marknadsnoteringen. Av de motstridiga uppgifterna stod det således inte klart för SKV om det var fråga om icke marknadsnoterade eller marknadsnoterade aktier och redovisningen på blankett K12 (icke marknadsnoterade aktier) uteslöt inte att schablonregeln var tillämplig.

Grund för att påföra skattetillägg förelåg således och någon utredningsskyldighet för SKV enligt 3 kap. 1 § TL hade inte inträtt.

I RÅ 2004 not. 184, som liknar RÅ 2004 ref. 75, kom RegR fram till motsatt beslut. Fallet gällde avyttring av samma slags aktier men skillnaden var att den skattskyldige i en bilaga till sin deklaration bifogat en skrivelse från ICA AB där det stod vad det var för slags aktier. RegR fann därför att det fick anses uteslutet att SKV skulle godta det anskaffningsvärde som redovisats i deklarationen utan någon vidare utredning och oriktig uppgift ansågs inte föreligga.

I RÅ 2004 not. 104 hade den skattskyldige avyttrat del av en fastighet utan att deklarerat detta. RegR fann att även om de andra delägarna hade redovisat sina andelar av försäljningen och att SKV hade fått underrättelse om avyttringen och dessutom det faktum att den skattskyldige hade gjort en fyllnadsinbetalning av skatten på kapitalvinsten, föranledde detta inte ett utredningsansvar för SKV. Det förelåg en oriktig uppgift från den skattskyldiges sida då felaktigheten inte var uppenbar och därför kunde skattetillägg påföras.

### 2.2.3 Slutsatser

Av de rättsfall som redovisats kan den slutsatsen dras att det inte är helt enkelt att ge en klar definition av när något skall utgöra en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande. I 5 kap. 1 § 2 st. TL ges en definition på oriktig uppgift men denna kommer man inte långt på utan förarbeten, rättspraxis och doktrin måste studeras. Innan frivillig rättelse kan börja diskuteras måste det emellertid vara klargjort om det rör sig om det ena eller andra. För handlar det om ett oriktigt yrkande skall skattetillägg inte påföras och då är det inte aktuellt att diskutera frivillig rättelse. Är det däremot frågan om en oriktig uppgift blir skattetillägg aktuellt om inte någon av situationerna i 5 kap. 8 § p. 1-5 TL föreligger. Punkt fyra behandlar frivillig rättelse vilket är den punkt jag skall koncentrera mig på.

Det finns trots svårigheterna en del övergripande slutsatser som kan dras från ovan genomgångna rättsfall. Helt klart är att om de uppgifter som lämnats är direkt motstridiga uppkommer i allmänhet en utredningsplikt för SKV, se bland annat RÅ 2002 not. 107 och RÅ 2005 not. 4. Om det är fråga om en oriktig uppgift eller inte är dock avhängigt av om det är uppenbart eller inte för SKV att uppgifterna strider mot varandra. Se till exempel RÅ 2004 ref. 75 (avyttring av aktier i ICA AB) då motstridiga uppgifter lämnats men detta ansågs enligt RegR inte vara uppenbart för SKV varvid oriktig uppgift ansågs ha lämnats. I det snarlika fallet RÅ 2004 not. 184 (även detta fall handlade om avyttring av aktier i ICA AB) ansågs dock att de motstridiga uppgifter som lämnats vara uppenbara för SKV på grund av en bifogad bilaga till deklarationen var det stod att aktierna var marknadsnoterade. Det räcker således inte att det är fråga om motstridiga

uppgifter utan detta måste även vara uppenbart för SKV för att inte en oriktig uppgift skall anses ha blivit avlämnad. Ibland är det små skillnader i omständigheterna som gör att det i ena fallet kan anses uppenbart för SKV att oriktiga uppgifter lämnats medan det inte är uppenbart i ett annat fall.

Utredningsplikt för SKV kan också uppkomma när den skattskyldige särskilt markerat förekomsten av ett eventuellt skatterättsligt problem eller en skatterättslig fråga. Precis som Gäverth skriver skall bristerna i sig eller tillsammans med andra lämnade uppgifter vid en normal granskning ge anledning för SKV att misstänka att en felredovisning skett eller att exempelvis ett avdragsyrkande inte lagligen kan medges för att en utredningsplikt skall uppkomma.<sup>23</sup>

Vid självklara brister i deklARATIONEN som normalt skall upptäckas av SKV vid en granskning föreligger således inte en oriktig uppgift från den skattskyldiges sida. En utredningsplikt har istället inträtt för SKV och den skattskyldige får anses ha framställt ett oriktigt yrkande som inte får bifall antingen på grund av gällande rätt eller att det föreligger ett bristande underlag. Dock är detta så klart beroende av att den skattskyldige inte lämnat oriktiga sakuppgifter som är relevanta för taxeringen. Föreligger oriktiga uppgifter i sak i deklARATIONEN tar inte SKV:s utredningsplikt vid även om det föreligger sådana uppenbara felaktigheter i deklARATIONEN som annars skulle ha lett till att SKV borde ha vidtagit en närmare utredning.

I många av rättsfallen har RegR skrivit att den skattskyldige på förfrågan av SKV efter att dessa utrett skattefrågorna närmare har givit korrekta och kompletterande svar. Det är dock självklart att det faktum att den skattskyldige då givit tillfredställande svar inte påverkar bedömningen av om den skattskyldige ursprungligen lämnat oriktiga uppgifter eller framställt ett oriktigt yrkande. En oriktig uppgift förvandlas inte till ett oriktigt yrkande på grund av det faktum att den skattskyldige i ett senare skede har lämnat korrekta uppgifter. Utan av detta drar jag samma slutsats som Gäverth nämligen att RegR har med förfrågan velat pröva om den skattskyldige i sitt svar lämnar en oriktig uppgift.<sup>24</sup> Skattetillägg kan ju även, förutom vid oriktig uppgift i deklARATIONEN, påföras den som under själva skatteförfarandet lämnar en oriktig uppgift, se 5 kap. TL. Däremot skulle det faktum att riktiga uppgifter lämnats senare under vissa omständigheter kunna anses utgöra en frivillig rättelse, se praxis under kapitel 2.4.

Vad gäller rättsfallen som rör avdragsmöjligheter (se bl.a. RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2004 ref. 11, RÅ 2004 not. 102 och RÅ 2004 not. 164) så är det så att om avdragsyrkandet hade kunnat godtas och det inte finns något i deklARATIONEN som talar emot detta så har inte någon utredningsplikt inträtt för SKV utan en oriktig uppgift föreligger. I dessa fall krävs således mycket för att SKV:s utredningsplikt skall inträda.

---

<sup>23</sup> Gäverth, Leif, SkatteNytt nr. 12 2005, s. 712.

<sup>24</sup> A.a. s. 712f.

## 2.3 Situationer då skattetillägg inte skall tas ut

I 5 kap. 8 § p. 1-5 TL regleras de situationer när skattetillägg inte skall tas ut på grund av diverse omständigheter även om en oriktig uppgift har lämnats. Nedan kommer enbart den situationen att den skattskyldige har vidtagit frivillig rättelse diskuteras. De fyra övriga situationerna har nämnts ovan i kapitel 2.1. I kapitel fyra kommer jag att göra en jämförelse mellan frivillig rättelse i skattetilläggsammanhang och frivillig rättelse i SkBrL.

De situationer då skattetillägg inte skall påföras den skattskyldige är enligt lagtexten i 5 kap. 8 § TL följande:

Skattetillägg skall inte tas ut

1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt,
2. om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret,
3. om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak,
4. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller
5. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt.

Det finns i doktrin olika åsikter rörande denna paragrafens innebörd. Vissa anser att bestämmelsen anger de omständigheter då en oriktig uppgift inte föreligger. Andra anser att paragrafen anger undantag från påförande av skattetillägg trots att en oriktig uppgift föreligger.<sup>25</sup>

Då felräkning och skrivfel inte skall betraktas som oriktiga uppgifter om det uppenbart framgår av deklarationen talar detta för den första uppfattningen i doktrin. Paragrafens formulering med angivande av de omständigheter när skattetillägg inte skall tas ut och det faktum att en av dessa är att skattetillägg inte skall påföras vid frivillig rättelse av just en oriktig uppgift talar dock för att den senare inställningen är den korrekta. Jag anser att övervägande skäl talar för att det i paragrafen är fråga om situationer när skattetillägg inte skall tas ut *trots att* en oriktig uppgift lämnats. Eftersom denna uppsats huvudsakligen skall behandla den fjärde punkten vilken behandlar frivillig rättelse av oriktig uppgift är det också lämpligast att inta denna inställning.

---

<sup>25</sup> Se bl.a. Lyhagen, Carsten, *Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering*, s. 196 samt Thornstedt, Hans och Eklund, Erik, *Skattebrott och skattetillägg*, 4: e omarbetade uppl., s. 27 och 99.

### 2.3.1 Frivillig rättelse

I de fyra ovan angivna situationerna skall alltså skattetillägg inte tas ut men den punkt som jag skall fokusera på är den om frivillig rättelse.

Om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften skall skattetillägg inte tas ut enligt 5 kap. 8 § punkt 4 TL. Denna punkt har en motsvarighet i 12 § SkBrL. Frågan är om det är exakt samma krav vid tillämpningen av båda bestämmelserna och det kommer att diskuteras i kapitel fyra.

Skattetillägg skall vara ett verktyg för att tvinga fram riktiga uppgifter för taxering och på grund av detta bör frivillig rättelse av felaktigheterna i deklARATIONEN innebära befriande från skattetillägg.

I förarbetena sägs att en omständighet som oftast talar emot att en rättelse skall anses vara frivillig är att SKV särskilt agerat med anledning av den skattskyldiges skriftliga meddelande. När den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte blivit upptäckt och inte heller kommer att upptäckas av SKV finns hans eller hennes möjlighet att vidta frivillig rättelse fortfarande kvar. När SKV har börjat begära in upplysningar från den skattskyldige går denna möjlighet i normalfallet förlorad.<sup>26</sup>

Enligt förarbetena kan rättelse ske genom ombud. Det bör krävas i vart fall någon aktivitet av den skattskyldige själv för att han eller hon skall kunna gå fri från skattetillägget.<sup>27</sup>

I förarbetena sägs även att då skattetilläggsprocessen huvudsakligen är skriftlig och med hänsyn till kostnader och andra skäl är det inte rimligt att lägga bevisbördan för att en frivillig rättelse inte har skett på beskattningsmyndigheterna.<sup>28</sup>

Slutligen sägs i förarbetena att bestämmelsen om frivillig rättelse bör kunna tillämpas generöst och att beslutande myndigheter såväl som det allmännas representant bör kunna tillämpa bestämmelsen på eget initiativ.<sup>29</sup>

Sedan står det dock inte mer i förarbetena om frivillig rättelse utan vetskap om innebörden och omfattningen av frivillig rättelse får erhållas genom att studera aktuell rättspraxis.

---

<sup>26</sup> Prop. 1971:10 s. 269f.

<sup>27</sup> Ibid.

<sup>28</sup> Ibid.

<sup>29</sup> A.a. s. 270.



## 2.4 Rättspraxis avseende frivillig rättelse

Bestämmelsen om frivillig rättelse i 5 kap. 8 § 1 st. 4 p. TL har som nämnts en motsvarighet i 12 § SkBrL. Praxis som finns från tillämpligheten av frivillig rättelse i SkBrL har även intresse för frågan om vad som bör räknas som frivillig rättelse i TL. Praxis avseende 12 § SkBrL kommer att redogöras för i kapitel tre.

Frågan om frivillig rättelse har avgjorts av RegR i många rättsfall. Även om en del av dessa rättsfall är lite äldre är de fortfarande relevanta för tolkningen angående vad som skall anses utgöra frivillig rättelse.

### 2.4.1 Skatteverket har börjat agera med anledning av den skattskyldiges deklaration

Något som talar mot att en rättelse skall ses som frivillig är som nämnts så fort SKV har börjat agera med anledning av den skattskyldiges deklaration. Då bör den skattskyldige ha anledning att tro att hans eller hennes oriktiga uppgift har upptäckts eller kommer att upptäckas av SKV. Har rättelsen gjorts på grund av oro att SKV skall upptäcka den oriktiga uppgiften så är det dock ändå inte uteslutet att det kan vara fråga om frivillig rättelse. Men när det skett saker som gör att den skattskyldige bör räkna med att SKV känner till den oriktiga uppgiften eller att de kommer att få kännedom om den då bör det vara uteslutet att se rättelsen som frivillig.<sup>30</sup>

I RÅ 1977 Aa 69 var den skattskyldige Y dödsbodelägare efter L. I sin deklaration 1974 hade Y underlåtit att uppta inkomst från dödsboet samt hans andel av dödsboets förmögenhet. Dock hade SKV erhållit en fördelningstablå, som bilagts dödsboet vid ungefär samma tidpunkt som Y upprättat och undertecknat självdeklarationen. I tablå hade Y påförts de inkomster från dödsboet och hans andel av förmögenheten i dödsboet som han inte tagit upp i sin självdeklaration. Han ansågs därför av RegR ha vidtagit frivillig rättelse och inget skattetillägg skulle utgå.

L hade i RÅ 1977 ref. 56 vid 1973 års taxering underlåtit att i sin självdeklaration uppta ersättning från företag och dessutom hade han yrkat avdrag med för höga belopp för räntor. Oriktigheter i 1972 års taxering hade upptäckts av taxeringsmyndigheten. L rättade uppgifterna i 1972 års deklaration efter ett besök från revisionsenheten. Senare på dagen ringde han även och rättade de oriktiga uppgifterna i 1973 års taxering. L ansåg att han frivilligt rättat de felaktigt angivna beloppen i 1973 års taxering och att han därför inte skulle påföras skattetillägg. RegR ansåg att L i samband med revisionen av 1972 års taxering frivilligt hade rättat de oriktiga uppgifterna.

---

<sup>30</sup> A.a. s. 269.

Sannolikhet förelåg enligt RegR i samband med denna revision att även de oriktiga uppgifterna i 1973 års taxering skulle upptäckas och L måste ha insett denna risk innan han rättade sina uppgifter. RegR ansåg därför att någon frivillig rättelse avseende 1973 års taxering inte hade skett och skattetillägget skulle påföras L.

I RÅ 1977 ref. 90 hade bostadsrättsföreningen S vid beräkning av intäkt av rörelse i 1973 års deklaration tillgodogjort sig avdrag för administrationskostnader med 50.800 kr. Detta ifrågasattes av taxeringsnämnden i en skrivelse eftersom föreningen var ett förvaltningsföretag och då medgavs avdrag med högst 5.857 kr, vilket var 5 % av föreningens redovisade ränteintäkter. I svar anförde föreningen att administrationskostnaderna i själva verket var försäljningsprovision för fastighetsförsäljning. RegR fann att föreningen i sin deklaration hade lämnat oriktig uppgift genom att inte ange att försäljningsprovisionen ingick i avdraget för administrationskostnader. Skrivelsen vari taxeringsnämnden anhöll om svar angående administrationskostnaderna hade enligt RegR visserligen inte behövt uppfattas av föreningen som att den var tvungen att redogöra för dessa kostnader. Dock hade skrivelsens inriktning på administrationskostnaderna en sådan anknytning till den oriktiga uppgiften i deklarationen att när föreningen upplös om de verkliga förhållandena i sitt svar kunde det inte anses vara en frivillig rättelse. Skattetillägg påfördes därför föreningen.

Precis som i de två senaste genomgångna rättsfallen ansågs inte heller frivillig rättelse ha skett i RÅ 1979 1:59. I detta fall hade S inte tagit upp utdelning på aktier som erhållits i juni 1973 och inte heller tagit upp realisationsvinsten vid försäljning av aktierna i september 1973 i sin självdeklaration. Taxeringsnämnden ringde under taxeringsarbetet upp den skattskyldige och frågade varför han inte redovisat utdelningen på aktierna. De hade fått vetskap om utdelningen på grund av att den skattskyldiges egna kvitton varit tillgängliga för dem. I samband med detta upplös S att han hade erhållit utdelning samt att han under beskattningsåret sålt aktierna. Den skattskyldige påfördes skattetillägg. RegR sa att den skattskyldige hade lämnat oriktig uppgift och att han hade givit upplysning om realisationsvinsten först sedan företrädare för taxeringsnämnden efterfrågat varför utdelningen på aktierna inte redovisats i enlighet med kontrolluppgift som fanns tillgänglig för nämnden. Frågan om utdelningen hade enligt RegR sådant samband med frågan om den oredovisade realisationsvinsten att den skattskyldige inte kunde anses ha gjort rättelsen frivilligt.

De genomgångna rättsfallen visar att när SKV har agerat särskilt med anledning av den skattskyldiges deklaration talar detta mot att rättelsen skall anses ha skett frivilligt. Dock måste SKV:s agerande ha samband med den oriktiga uppgiften annars anses frivillig rättelse ha skett som i det första fallet (RÅ 1977 Aa 69). Något slags orsakssamband måste finnas mellan SKV:s agerande och den oriktiga uppgiften för att möjligheten till frivillig rättelse skall gå förlorad. Allmänna frågor gör således inte att möjligheten till frivillig rättelse går förlorad.

## 2.4.2 Kontroll och skatterevision

Rättelse som vidtas efter att den skattskyldige erhållit vetskap om att myndighet skall vidta kontroll, taxeringsrevision eller dylikt anses som huvudregel inte ha skett frivilligt. Det finns dock undantag från denna regel.

I RÅ 1982 1:83 hade makarna N år 1977 i en skrivelse till SKV meddelat att deras deklARATIONER för inkomståren 1974-76 var ofullständiga på så vis att bankmedel placerade i danska banker samt ränta därpå inte redovisats. De angav även vad behållningen varit de aktuella åren. Makarna påfördes skattetillägg men de bestred detta då de ansåg att de frivilligt rättat de oriktiga uppgifterna. Rättelsen vidtogs efter det att makarnas son meddelat dem att han hört att en svensk som haft bankmedel i en dansk bank (det var i en av de danska banker som makarna hade bankmedel placerade) och inte redovisat det i sin deklARATION riskerade åtal. Domstolen ansåg att detta meddelande borde ha ingett makarna misstanke om att bankkontroll eller dylikt pågick som avslöjat den åtalshotade personen och att detta även skulle komma att avslöja makarna N. Detta innebar enligt RegR att det fanns grund för att anta att misstankar om upptäckt uppkommit hos makarna N och därför skulle inte deras rättelse anses vara frivillig.

RÅ 1982 1:83 visade således att det inte är fråga om frivillig rättelse även om det enbart var fråga om en generell kontrollaktion som inte riktade sig direkt mot den skattskyldige. Eftersom kontrollaktionen gör att risken för upptäckt ökar skall rättelser som sker efter denne inte betraktas som frivilliga.

Det finns dock undantag från ovan nämnda regel. Om myndighetens förfrågan är av en rutinartad karaktär och den inte har något direkt samband med lämnade oriktiga uppgifter kan frivillig rättelse ändå anses ha skett.

I RÅ 1980:79 hade A i sin deklARATION redovisat inkomst av kapital med 6.910 kr, varav aktieutdelning 310 kr och förmögenhet som var skattepliktig på 150.035 kr. Taxeringsnämnden ifrågasatte i en skrivelse taxeringsvärdet på en fastighet samt ombad A att specificera ett avdragsyrkande avseende ökade levnadskostnader. I skrivelsen angavs även att utdelningen på aktierna skulle tas upp till 397 kr. Som svar gav A att han godtog att utdelningen upptogs till 397 kr. Dessutom angav han att när han tittat närmre på deklARATIONSMATERIALET fann han att räntor redovisats med ett 1.439 kr för lågt belopp och att bankmedel hade tagits upp till 29.001 kr för lågt belopp. SKV påförde A skattetillägg. RegR yttrade att taxeringsnämndens förfrågan hos A angående utdelning på aktierna var av en rutinmässig karaktär och hade inte något direkt samband med den oriktiga uppgift som lämnats i deklARATIONEN angående ränteintäkter och bankmedel. På grund av detta och då skrivelsen inte gav A anledning att anta att felaktigheterna i hans deklARATION skulle upptäckas av

taxeringsmyndigheten skulle A anses ha rättat den oriktiga uppgiften frivilligt.

Frivillig rättelse ansågs även ha skett i RÅ 1976 ref. 144. I rättsfallet hade ett bolag yrkat på 18.000 kr i investeringsavdrag på en under året 1972 inköpt lastbil. Utredning avseende avdraget lämnades på en av riksskatteverket fastställd blankett, denna hade emellertid inte undertecknats. Då taxeringsnämnden anmodade bolaget att underteckna blanketten upplyste bolaget att bilen inte var ny utan begagnad och av 1970 års modell. Bolaget nekades avdraget och påfördes skattetillägg. Länsrätten undanröjde skattetillägget då bolaget endast anmodats av taxeringsnämnden att underteckna utredningsblanketten, i samband med detta lämnade bolaget frivilligt uppgiften att det var fråga om ett begagnat inventarium. Därför ansågs rättelsen ha skett frivilligt. Kammarrätten och RegR ändrade inte domslutet utan även de ansåg precis som länsrätten att det var fråga om frivillig rättelse.

Förfrågningar av allmän karaktär tar alltså inte bort möjligheten att vidta frivillig rättelse.

### 2.4.3 Frivillig rättelse avseende ett skatteslag samt tydlighet

Att frivillig rättelse vidtas avseende ett skatteslag innebär inte per automatik att rättelse sker avseende annat skatteslag. Det gäller även om samband kan föreligga mellan uppgifterna. I RÅ 1987 ref. 72 hade en ägare avseende sitt bolag frivilligt rättat underlaget för moms. Detta ansågs inte av RegR innebära att han frivilligt rättat en felaktig uppgift som lämnats till ledning för hans egen inkomsttaxering.

I RÅ 1985 1:48 handlade det om huruvida en ny kontrolluppgift som ett bolag gett in kunde göra att även en oriktig arbetsgivaruppgift hade rättats. RegR yttrade att bolaget inte hade uttryckligen angett att kontrolluppgiften även avsåg att rätta arbetsgivaruppgiften och något direkt samband förelåg inte mellan arbetsgivaruppgiften och kontrolluppgiften. Därför kunde inte bolaget, trots att det av den nya kontrolluppgiften framgick att den avsåg att ersätta en tidigare felaktig sådan och att fyllnadsinbetalning gjorts, anses ha vidtagit frivillig rättelse avseende arbetsgivaruppgiften.

En frivillig rättelse måste alltså ha skett tydligt och avser inte alla skatteslag om inte detta framgår uttryckligen av själva rättelsen. En rättelse skall leda till att rätt beskattning kan påföras för den beskattningsperiod under vilken den skattskyldige lämnat felaktiga uppgifter.

## 2.5 Slutsatser

Till att börja med kan konstateras att det är en svår bedömning att avgöra om en oriktig uppgift lämnats eller om det istället är frågan om ett oriktigt yrkande. Efter att det har konstaterats att en oriktig uppgift har lämnats blir det i de flesta fall aktuellt att avgöra om den skattskyldige vidtagit frivillig rättelse eller inte. Det är således fråga om en rad tolkningsfrågor som måste avgöras innan det går att påföra den skattskyldige skattetillägg. En del riktlinjer kan dock ges för när något anses vara en frivillig rättelse enligt TL respektive när möjligheten till frivillig rättelse har gått förlorad.

Frivillig rättelse kan ske så länge den skattskyldige inte misstänker att hans eller hennes oriktiga uppgifter i deklarationen blivit upptäckta. När SKV agerat särskilt med anledning av deklarationen är det i normalfallet uteslutet för den skattskyldige att vidta frivillig rättelse. När SKV har ifrågasatt en lämnad uppgifts riktighet är det därför inte frivillig rättelse när den skattskyldige talar om det verkliga förhållandet. Dock måste det finnas ett visst samband mellan förfrågningen och den eller de oriktiga uppgifterna för att möjligheten till frivillig rättelse skall gå förlorad. Hur pass relevant sambandet måste vara är dock svårt att avgöra men efter genomgången av praxis anser jag att man kan finna att det finns ganska stora möjligheter för den skattskyldige att vidta frivillig rättelse.

När den skattskyldige fått reda på att myndigheterna skall genomföra en kontroll, exempelvis bankkontroll, finns det normalt inte någon möjlighet kvar för den skattskyldige att vidta frivillig rättelse.

Inte heller efter det att den skattskyldige fått reda på att SKV avser att göra en taxeringsrevision hos honom eller henne bör det vara möjligt att vidta frivillig rättelse.

Är det emellertid fråga om en förfrågan eller kontroll av SKV som är av en rutinartad karaktär och inte har något direkt samband med de lämnade oriktiga uppgifterna så kan som sagt den rättelse som därvid vidtas vara att anse som frivillig.

Att rättelse sker avseende ett skatteslag innebär inte per automatik att rättelse sker av ett annat skatteslag även om det kan finnas ett visst samband mellan skatteslagen. En rättelse måste alltså vara tydlig avseende vad det är för skatteslag man vill rätta.

I många fall är det sålunda en svår avvägning att göra ifall frivillig rättelse gjorts eller inte. Självklart hävdar de flesta skattskyldiga att de vidtagit frivillig rättelse oavsett vilka omständigheter som förelegat då ingen vill påföras skattetillägg. Men det är självfallet så att i vissa situationer har verkligen en frivillig rättelse skett.

En rättelse behöver inte göras av den skattskyldige personligen utan den kan även göras av ett ombud. Självklart är det bäst om rättelsen sker skriftligen eftersom om den görs muntligen blir det besvärligt för parterna att bevisa vad som blivit sagt under samtalet.

Omständigheterna i det enskilda fallet är till slut det som avgör om en frivillig rättelse har skett eller inte. Domstolarna får till stor del uppgiften att avgöra vad som skall anses som frivillig rättelse respektive vad som enbart skall anses utgöra en efterhandskonstruktion av den skattskyldige som görs för att slippa betala skattetillägg.

# 3 Skattebrottslagen

## 3.1 Inledning

Brotten i SkBrL är redovisningsbrott. De skall hindra att oriktiga uppgifter läggs till grund för skatte- och avgiftsbeslut och reglerna skall även tvinga fram information av betydelse för dessa beslut och för kontrollverksamheten.<sup>31</sup>

Det centrala brottet handlar om uppsåtligt skatteundandragande och är skattebrottet i 2 § SkBrL. Brottet innebär att den som lämnar oriktig uppgift till myndighet eller underlåter att lämna deklaration, kontrolluppgift eller annan föreskriven uppgift och därmed ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för skattebrott. Brottet är således utformat som ett farebrott.<sup>32</sup>

Brottet finns i olika svårighetsgrader. Normalgraden är skattebrottet och sedan finns även en lindrigare grad nämligen skatteförseelse i 3 § SkBrL och skattebrottet som grovt brott i 4 § SkBrL.

Oriktig uppgift i SkBrL innebär detsamma som oriktig uppgift i TL.<sup>33</sup> Därför redogör jag inte även här ingående för vad som skall anses vara en oriktig uppgift respektive ett oriktigt yrkande utan paralleller kan dras från det som sagts i kapitel 2.2.

Med oriktig uppgift förstås ett osant meddelande eller förtigande av en omständighet som har betydelse för skattens storlek. Även ofullständiga uppgifter innefattas i begreppet oriktig uppgift. Varje person som lämnar oriktig uppgift kan dömas som gärningsman, även den som lämnat oriktig uppgift som skall användas för fastställandet av någon annans skatt.<sup>34</sup>

Det finns även en bestämmelse om vårdslöst brott i 5 § SkBrL nämligen vårdslös skatteuppgift. Det innebär att den som på annat sätt än muntligen av grov oaktsamhet lämnar oriktig uppgift till myndighet och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna eller felaktigt tillgodoräknas eller återbetalas till honom själv eller annan döms för vårdslös skatteuppgift. Detta är sålunda den vårdslösa formen av skattebrottet.

---

<sup>31</sup> Prop. 1995/96:170 s. 1ff.

<sup>32</sup> A. a. s. 157.

<sup>33</sup> Se t.ex. prop. 1971:10.

<sup>34</sup> SOU 1995:10 s. 183 och prop. 1971:10 s. 247.

Med fara förstås i SkBrL konkret fara. Med konkret fara menas att det är straffritt att lämna oriktig uppgift beträffande sådana omständigheter som borde ha upptäckts när en normal granskning sker inom ramen för den kontroll som finns i systemet. Det motsatta gäller för straffansvar i de fall ett fel inte skulle ha upptäckts vid en normal kontroll det vill säga då skall den skattskyldige fällas till ansvar.<sup>35</sup>

## 3.2 Regeln om frivillig rättelse

I 12 § SkBrL finns bestämmelsen om frivillig rättelse. Paragrafens lydelse är följande:

Den som frivilligt vidtar åtgärd som leder till att skatten kan påföras, tillgodoräknas eller återbetalas med rätt belopp, döms inte till ansvar enligt 2-8 § § SkBrL.

Ansvar enligt 10 § inträder ej för den som frivilligt uppfyller skyldigheter som där avses.

Den skattskyldige kan alltså gå fri från ansvar enligt SkBrL om han eller hon frivilligt rättar sina tidigare lämnade oriktiga uppgifter. Regeln infördes huvudsakligen på grund av att avsaknaden av en sådan regel skulle innebära att den som en gång lämnat en oriktig uppgift skulle på grund av skattesystemets periodicitet vara tvungen att fortsätta att lämna denna uppgift under kommande beskattningsperioder för att dölja det första brottet och för att inte riskera att bli upptäckt.<sup>36</sup>

Bestämmelsens krav på frivillighet innebär detsamma som frivilligt tillbakaträdande från försök till brott i 23 kap. 3 § brottsbalken. Varvid gäller att så länge gärningsmannen vidtar rättelsen utan att känna sig tvingad av yttre omständigheter anses frivillighetskriteriet vara uppfyllt.<sup>37</sup>

Förarbetena säger att den skattskyldige har möjlighet att träda tillbaka så länge som han eller hon inte har anledning att tro att den felaktiga uppgiften har upptäckts eller kommer att upptäckas. Detta kan även utläsas ur praxis, se kapitel 3.3 nedan. Så fort SKV på ett eller annat sätt visat intresse för den skattskyldiges uppgiftslämnande försvinner oftast möjligheten för en rättelse att anses som frivillig. Eftersom rättelsen skall ha skett frivilligt får det självklart inte ha förekommit något yttre tvång.<sup>38</sup>

Det finns inga formkrav på rättelsen utan den kan ske muntligen. Rättelsen behöver inte heller göras av den skattskyldige personligen utan rättelse kan även ske genom ombud av exempelvis en anhörig, skattejurist och så vidare. Rättelsen, oavsett om den sker skriftligen eller muntligen, går iväg på den

---

<sup>35</sup> Prop. 1971:10 s. 88ff.

<sup>36</sup> A.a. s. 237f.

<sup>37</sup> Se bl.a. NJA 1962 s. 56 och NJA 1987 s. 680.

<sup>38</sup> Prop. 1971:10 s. 161f.



rättandes egen risk. Avseende tiden för en frivillig rättelse kan en sådan ske när som helst. Dessutom måste rättelsen vara tydlig.<sup>39</sup>

Det är således den skattskyldige som skall lämna uppgifter som är så fullständiga att SKV kan pröva uppgifterna och fastställa skatten med hjälp av uppgifterna som underlag eller vidta åtgärder för att få ett beslut som tidigare lämnats om skatten ändrat. En rättelse kan alltså endast ske genom att den skattskyldige lämnar korrekta uppgifter för den beskattningsperiod under vilken han uppgett för låg omsättning.<sup>40</sup>

Det kan vara svårt för den skattskyldige att lämna exakta belopp på de summor som han undandragit. Därför sades i förarbetena att alltför höga krav inte kan ställas på den rättandes uppgifter. Det bör räcka att den skattskyldige i väsentliga delar lämnar riktiga uppgifter, även om de efter granskning måste rättas till på vissa punkter. Enligt förarbetena bör det lösas av domstolen från fall till fall om uppgifterna skall godtas som frivillig rättelse när de inte är helt och hållet korrekta.<sup>41</sup>

För att få en bättre uppfattning av innebörden av frivillig rättelse i 12 § SkBrL måste dock en genomgång av rättspraxis göras.

### **3.3 Rättspraxis avseende frivillig rättelse**

I detta avsnitt skall jag som nämnts redogöra för relevant praxis som finns angående tolkningen av frivillig rättelse i skattebrottssammanhang.

#### **3.3.1 Skatteverket har upptäckt oriktig uppgift**

En rättelse anses inte som frivillig om den skattskyldige misstänker att han eller hon skall bli föremål för granskning eller att den oriktiga uppgiften upptäckts eller kommer att upptäckas av SKV. Det framgår av praxis som jag skall redogöra för nedan. Det är svårt att avgöra var gränsen går för när man skall anse att den skattskyldiga hade anledning att tro att han eller hon blivit avslöjad alternativt tror att han eller hon kommer att bli avslöjad. Det är precis samma sak som gäller frivillig rättelse i skattetilläggssammanhang. För att avgöra var gränsen går måste praxis studeras.

I NJA 1959 s. 597 hade de tilltalade undanhållit inkomster i sina deklARATIONER och därmed hade de undanhållit beloppen från beskattning. De tilltalade bestred åtal under påstående att de frivilligt rättat de oriktiga uppgifterna. I fallet var B.J samt A.O åtalade för falskdeklaration och B.O

---

<sup>39</sup> Ibid.

<sup>40</sup> A. a. s. 161.

<sup>41</sup> A. a. s. 162.

åtalad för medhjälp till deras falskdeklaration (som brottet hette då). B.O var även själv åtalad för falskdeklaration och blev i anledning av detta föremål för taxeringskontroll. Efter denna kontroll vidtog B.J och A.O rättelse. HD kom fram till att den risk för upptäckt som var förenad med att B.O: s falskdeklaration avslöjats inte var orsaken till att B.J och A.O vidtagit rättelse och därför ansågs de frivilligt ha rättat de oriktiga uppgifterna i sina deklarerationer. För B.O: s del ansågs emellertid att det som kommit fram vid taxeringsrevisionen medförde risk för att hans medverkan till B.J och A.O: s brott skulle uppdagas och därför ansågs hans rättelse av medhjälpen till B.J och A.O: s falskdeklarationer inte ha skett frivilligt. B.O ansågs således inte ha vidtagit en frivillig rättelse avseende sin medhjälp till falskdeklaration.

I SvJT 1964 rf s. 71 åtalades Å och H för att i sina självdeklarerationer uppsåtligt underlåtit att uppgiva vissa inkomster de haft som delägare i handelsbolaget X och de oriktiga uppgifterna var ägnade att leda till för låg skatt åren 1958-61. Å och H hävdade att de frivilligt rättat de oriktiga uppgifterna. Bakgrunden till detta var att Å den 5 november 1960 efter överenskommelse med H hade tagit initiativ till ett möte med ordförande i sin fackförening och även en representant inom säkerhetstjänsten, då Å även gjort sig skyldig till andra brott. Vid mötet talade Å bland annat om att han tillsammans med H drivit firman X och att en del inkomster från handelsbolaget inte blivit deklarerade. Å överlämnade i samband med detta en pärm som innehöll handlingar tillhörande handelsbolaget och som visade på inkomster som inte deklarerats. Därefter skedde diverse förhör och senare gjorde polisen en anmälan till taxeringsavdelningen som ledde till eftertaxering av Å och H. Enligt HovR fanns inte något som talade för att sammanträdet den 5 november 1960 inte tillkommit på Å: s initiativ och att H varit med på detta. Dessförinnan fanns inte någon risk för upptäckt av Å och H: s lämnande av oriktiga uppgifter. HovR fann därför att Å genom mötet handlat i avsikt att åstadkomma frivillig rättelse av de oriktiga uppgifterna i deklarerationerna. Dock ansågs avseende de deklarerationer som avlämnats år 1961 inte frivillig rättelse ha skett, då insikt vid rättelsen förelåg om att taxeringsmyndigheten skulle upptäcka de oriktiga uppgifterna.

I NJA 1970 s. 249 yrkade åklagaren på ansvar för P för vårdslös deklareration enligt 2 § skattestrafflagen (som SkBrL hette innan). Han hade i sin självdeklareration underlåtit att ta upp en inkomst på 6.408 kr (överskottsersättning) som skulle leda till för låg skatt med 2.590 kr. Det hävdades att det var fråga om grov oaktsamhet. P bestred att hans oaktsamhet varit grov och han hävdade att hans arbetsgivare som ombud för honom rättat den oriktiga uppgiften i deklarerationen. P uppgav att det bolag där han varit anställd i november 1966 fått ett samtal från länsstyrelsen som uppmärksammat att den kontrolluppgift, som lämnats för en annan anställd (K) i bolaget varit felaktig vilket lett till utredning av taxeringsmyndigheten och rättelse av K: s deklareration. Bolaget gjorde därför även en undersökning beträffande P och hade då funnit att även kontrolluppgift avseende P var felaktig. Bolaget ringde därför upp länsstyrelsen och meddelade att P: s uppgifter om löneförhöjningar i kontrolluppgiften var felaktiga. Enligt P hade

länsstyrelsen godtagit uppgifterna som en frivillig rättelse av hans deklARATION. HD uttalade att det förhållande att länsstyrelsen upptäckt att K haft felaktigheter i sin deklARATION, gav inte P anledning att anta att hans egna felaktiga deklARATION skulle upptäckas. HD ansåg därför att detta förhållande inte hindrade att P: s rättelse skulle anses som frivillig och därför ogillades åtalet mot P.

NJA 1975 B7 handlade om K som i den i målet avsedda självdeklARATIONEN upptagit inkomst från M H Ekonomiska Förening till ett belopp som understeg vad han erhållit från föreningen under aktuellt beskattningsår. Detta skulle leda till för låg skatt. K hade vid upprättandet av självdeklARATIONEN litat på en kopia av föreningens kontrolluppgift. K hävdade att frivillig rättelse skett. Föreningen hade nämligen 1971 fått förfrågan från skattemyndigheten avseende att det för en annan anställd, A, betalats in högre preliminär skatt än vad A själv angivit och vad kontrolluppgiften utvisade. Företaget upptäckte att fel förekom och att detta fel även gällde för alla andra anställda i föreningen. Föreningens kamrer gav därför genom telefonkontakt en underrättelse till skattemyndigheten om felet samt skickade in nya, korrekta kontrolluppgifter. Dessutom frågade kamreren om de anställda var tvungna att själv rätta sina självdeklARATIONER men fick svaret att det räckte att arbetsgivaren översända de skattskyldigas namn, skattsedlarnas nummer samt nya kontrolluppgifter till skattemyndigheten. Kamreren gjorde så och meddelade de anställda att de inte behövde vidta någon rättelse för egen del. Enligt HD förelåg inte påtaglig anledning för K att anta att felaktigheten i hans deklARATION skulle komma att upptäckas av myndigheten och därför ansågs rätelsen ha skett frivilligt.

Nyss genomgångna rättsfall visar alltså att frivillig rättelse kan ske så länge den skattskyldige inte tror att han eller hon blivit upptäckta av SKV eller har anledning att anta att han eller hon kommer att upptäckas. Personligen anser jag att man ur rättsfallen kan utläsa att det finns relativt breda marginaler för den skattskyldige att vidta frivillig rättelse. Det krävs inte heller att den skattskyldige vidtagit någon moralisk rättelse.

### 3.3.2 Kontroll och revision

Nu tänkte jag redogöra för praxis som behandlar de fall då den skattskyldige har anledning att tro att hans oriktiga uppgifter har upptäckts av SKV på grund av att kontroll skall ske eller meddelande givits om att revision skall ske. Kontroll och revision begränsar möjligheterna till frivillig rättelse.

I NJA 1946 s. 306 hade H i sina självdeklARATIONER för åren 1942 och 1943 lämnat oriktiga uppgifter som lett till att skatt undandragits. H erkände detta men ansåg att han vidtagit frivillig rättelse. HD anförde att H fick under hösten 1943 fått veta att det påbörjats bankkontroll och att det var uppenbart att H insett att vid en sådan kontroll skulle det framkomma att han i

deklarationerna lämnat oriktiga uppgifter. Således ansågs inte den rättelse, som skett efter det att H fått reda på att kontroll skulle ske, som frivillig.

I NJA 1974 s. 26 ansågs inte en rättelse som frivillig då den åtalade, efter att han fått meddelande om att det skulle ske revision avseende 1966 års inkomster vidtagit rättelse då han gick igenom sin bokföring för detta år samt för år 1965. Rättelsen som vidtogs i deklarationen avseende sistnämnda år ansågs inte frivillig då den åtalade insett att sannolikhet förelåg att taxeringsrevision skulle komma att genomföras även på tidigare års inkomster eftersom 1966 års felaktigheter uppdagats vid revisionen av detta år.

Av de två genomgångna rättsfallen framgår att rättelsen inte anses frivillig när den skattskyldige känt yttre tvång att vidta den.

Dock bör man beakta SvJT 1976 rf s. 36. I rättsfallet hade läkaren G varit medveten om att det pågick en allmän kontroll av läkares kontrolluppgifter och då rättat till felaktig uppgift i sin självdeklaration 1970. I denna hade han upptagit sina inkomster av läkarverksamhet till för lågt belopp och den oriktiga deklarationen var ägnad att leda till för låg skatt.

TR ansåg inte att frivillig rättelse hade skett. Det framgick av utredningen i målet att G redan före februari 1973 då han vidtog rättelsen hade haft kännedom om den pågående taxeringskontrollen hos läkarna. Han hade inte meddelat taxeringsmyndigheterna att han misstänkte eller visste att hans deklaration var felaktig förrän han fick kännedom om den pågående eller påtänkta kontrollen av läkarna. HovR ogillade dock åtalet mot läkaren på grund av de skäl som läkaren anfört för att han inte vidtagit rättelsen tidigare, nämligen att han hade haft cancer och hård arbetsbelastning. Hans operation för cancer 1969 medförde enligt G en ändrad livssituation för honom och han ville därför rätta den felaktiga deklarationen så att den i pensionshänseende stämde och att felaktigheterna inte av andra orsaker skulle drabba hans familj. På grund av personliga problem hade han inte kunnat avsluta arbetet med rättelsen av deklarationen förrän 1973. G påstod alltså att den allmänna granskningen saknade betydelse för hans rättelse.

HovR ansåg att G:s uppgifter om varför han vidtagit rättelsen inte kunde ses som orimliga och därför skulle godtas. HovR uttalade därefter att då inget annat visats fick det antas att G rättat självdeklarationen av orsaken att han ville bli korrekt taxerad och inte att han tvingats därtill av någon särskild risk för upptäckt.

Av nyss nämnda rättsfall framgår således att det i undantagsfall kan vara möjligt att vidta frivillig rättelse trots att anledning finns för den skattskyldige att anta att han kommer att bli upptäckt. Dock utgör detta förmodligen ett stort undantag som har en begränsad påverkan och i normala fall skulle det troligen inte ha setts som frivillig rättelse. Dessutom kom inte detta rättsfall att avgöras av HD.

I NJA 1947 s. 212 åtalades G för att i självdeklarationen lämnat oriktiga uppgifter. Det rörde sig dessutom om svarta affärer. G gjorde själv gällande att han vidtagit frivillig rättelse av de oriktiga uppgifterna. Rättelsen godtogs inte av domstolen som frivillig, då deklarationen rättats efter det att G fick veta att taxeringsmyndigheten granskade bokföringen hos hans kompanjon B, som även han precis som G var inblandade i svarta affärer. G hade således anledning att anta att oriktigheten i hans lämnade uppgifter skulle upptäckas.

Av rättsfallet framgår att då en person som man har affärer med blir granskad så försvinner möjligheten att för egen del vidta frivillig rättelse av sina oriktiga uppgifter som har samband med ens kompanjons uppgifter.

### 3.3.3 Tydlighet

Den frivilliga rättelsen skall vara tydlig. Den måste leda till att skatten för just den beskattningsperiod som är i fråga beräknas till rätt belopp. Detta framgår bland annat av NJA 2003 s. 499 och NJA 1985 s. 553.

NJA 2003 s. 499 handlade om rektorn (K) på en skola, han var ansvarig för lärarnas löner. Han hade upprättat och undertecknat deklarationerna samt bokföringen. I deklarationen hade han uppgivit lägre belopp för lönerna till de anställda än vad de egentligen var. Därför hade såväl skatten som arbetsgivaravgifterna satts för lågt. K hade sedan trott att det var okej att ange de rätta beloppen när kontrolluppgifterna lämnades. I rättsfallet uttalade HD att det förhållande att det i kontrolluppgifter tagits upp korrekta belopp för lön och avdragen skatt inte innebar att den tilltalade med tillämpning av 12 § SkBrL kunde bli fri från ansvar på grund av frivillig rättelse. Det måste alltså vid en frivillig rättelse tydligt framgå vilken beskattningsperiod som rättelsen avser och så var det inte i detta fall.

Detsamma framgick av NJA 1985 s. 553. I detta fall hade en arbetsgivare underlåtit att avge korrekta uppgifter angående gjorda skatteavdrag för anställdas skatt. Det faktum att uppgift gavs i kontrolluppgifterna om gjorda skatteavdrag godtogs inte av HD som en frivillig rättelse.

NJA 1971 s. 371 handlade om ett bolag som drev livsmedelsaffär på Borgholm och hade en försäljningskiosk i Köpingsvik. F åtalades såsom ansvarig styrelseledamot i bolaget för vårdslös deklaration då han av grov oaktsamhet inte tagit upp omsättningen från kioskförsäljningen i bolagets varudeklaration. F förnekade att han gjort sig skyldig till vårdslös deklaration eftersom han uppgivit den rätta omsättningen i bolagets självdeklaration. HD sa att de oriktiga uppgifterna i varuskattedeklarationen hade varit ägnade att leda till för låg skatt och att F varit grovt oaktsam. Det förhållande att F uppgivit den rätta omsättningen i bolagets självdeklaration kunde inte ses som en frivillig rättelse, då det varken i självdeklarationen

eller för taxeringsnämnden gjorts någon antydning om att uppgifterna i självdeklarationen avvek från uppgifterna i varuskattedeklarationen.

Av nyss nämnda mål framgår att det inte räcker att rätta de oriktiga uppgifterna genom att lämna riktiga uppgifter i en handling, exempelvis i självdeklarationen, om oriktiga uppgifter lämnats i en annan handling, exempelvis i skattedeklarationen. Upplysningar måste vid frivillig rättelse lämnas om vilka oriktiga uppgifter som den åtalade tidigare lämnat och vilka oriktiga uppgifter som han eller hon avser att rätta till.

### **3.4 Slutsatser**

Skattetillägg har införts för att tvinga fram riktiga uppgifter i taxeringsförfarandet. Bestämmelsen om frivillig rättelse i SkBrL har tillkommit för att inte tvinga den skattskyldige att fortsätta lämna oriktiga uppgifter för att dölja sitt första brott. Båda regelsystemen syftar således till att få fram riktiga uppgifter från den skattskyldige så att rätt skatt kan tas ut.

En rättelse kan göras när som helst, vara skriftlig eller muntlig men den måste vara tydlig. Med tydlighet menas att den frivilliga rättelsen skall kunna leda till att den rätta skatten för den aktuella beskattningsperioden kan beräknas. Dock kan avseende beloppen inte krävas att den skattskyldige skall kunna ge exakta summor på det som han undandragit men det måste på det stora hela vara korrekta uppgifter.

Den skattskyldige kan träda tillbaka från skattebrottet så länge som han eller hon inte känner något yttre tvång att göra det. Detta framgår även av 23 kap. 3 § brottsbalken. Det finns emellertid undantagsfall där den skattskyldige ändå anses ha vidtagit en frivillig rättelse. Se SvJT 1976 rf s. 36, detta rättsfall kom dock aldrig att avgöras av HD vilket gör att man enligt min mening inte bör lägga alltför stor vikt vid det. Det är här av intresse att notera att det inte krävs att den skattskyldige vidtar moralisk rättelse.

Den största frågan vid frivillig rättelse i SkBrL precis som i TL blir självklart att avgöra om den skattskyldige tror sig vara upptäckt eller att det finns en stor sannolikhet att hans eller hennes oriktiga uppgifter kommer att bli upptäckt av SKV. Det blir en fråga som avgörs från fall till fall. Jag anser efter genomgång av praxis att den skattskyldige har möjlighet att vidta frivillig rättelse under ganska lång tid utan att domstolen anser att detta sker på grund av att han tror att han blivit eller kommer att bli upptäckt av myndigheten.

Då ens kompanjon med vilken man har affärer med blir granskad försvinner den skattskyldiges egen möjlighet att vidta frivillig rättelse.

När rättelsen sker framgår av praxis att upplysningar måste lämnas om vilka tidigare oriktiga uppgifter som har lämnats. Kravet på tydlighet är alltså relativt stort.

## 4 Slutsatser avseende och jämförelse av frivillig rättelse i taxeringslagen och i skattebrottslagen

Det går inte att ange någon uttömmande regel för vad som anses som frivillig rättelse och vad som inte anses vara det. Detta gäller såväl frivillig rättelse i skattetilläggsammanhang som i SkBrL. Hänsyn måste tas till omständigheterna i det enskilda fallet.

På det stora hela anser jag att frivillig rättelse i TL även innebär frivillig rättelse enligt SkBrL. Dock bör observeras att det borde vara svårare att bedöma vilka rättelser som skall anses vara frivilliga och vilka som inte sker frivilligt i skattetilläggsprocessen än när det är fråga om ett brottmål.<sup>42</sup> För i ett brottmål kan man räkna med att straff inte kommer att dömas ut förrän domstolen har fått utrett att det inte är en frivillig rättelse. Något högre beviskrav förekommer alltså troligen i brottmålsprocessen än i skattetilläggsförfarandet.

Särskild hänsyn måste som sagt tas till omständigheterna i varje enskilt fall. Inget fall är identiskt med ett annat fall. Ibland kan det vara så att omständigheterna endast skiljer sig åt obetydligt men små skillnader kan vara det som väger över från det ena till det andra fallet. Det finns dock vissa övergripande slutsatser som kan dras från ovanstående genomgång av förarbeten och rättspraxis angående frivillig rättelse.

Vid brott fästs som framgått av redogörelsen för 12 § SkBrL vikt vid den skattskyldiges tro. Det framgår av prop. 1971:10 s. 270 att även avseende skattetillägg fästs vikt vid vad den skattskyldiges trott, häri säger nämligen departementschefen att ”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”.

Precis som Thornstedt med flera säger gäller vid sanktionsförfarandet att om man här blandar in vad den skattskyldige trott respektive inte trott blir det ett subjektivt inslag i bedömningen. I praktiken går det emellertid inte att finna ut vad den skattskyldige trott utan rättelser kommer i normalfallet att anses frivilliga så länge inte SKV individuellt eller genom ”tillslag” hos dennes affärspartner eller i den skattskyldiges företag eller på liknande sätt tagit kontakt med den skattskyldige ifråga.<sup>43</sup> Sedan kan i vissa fall en rättelse anses frivillig trots att kontakt förekommit mellan den skattskyldige

---

<sup>42</sup> Se även Thornstedt m.fl., *Skattebrott och skattetillägg*, s. 150.

<sup>43</sup> A.a. s. 151.



och myndigheterna. Detta bör dock enligt min mening endast vara möjligt i undantagssituationer (se till exempel RÅ 1977 ref. 56).

Det kan konstateras att så fort SKV har agerat med anledning av de oriktiga uppgifterna är det i normalfallet inte möjligt varken enligt SkBrL eller TL att vidta frivillig rättelse och därmed undgå ansvar. Vid förfrågningar från SKV måste det dock finnas ett samband mellan förfrågan och de lämnade oriktiga uppgifterna för att möjligheten till frivillig rättelse skall försvinna.

I båda fallen gäller att det faktum att rättelse vidtagits avseende ett skatteslag inte innebär att rättelse skett av oriktiga uppgifter avseende annat skatteslag.

Rättelsen skall i båda regelverken vara tydlig. Den skall leda till att rätt beskattning kan påföras den aktuella perioden. På denna punkt anser jag att man ur praxis kan utläsa att domstolarna håller hårt på detta krav. Rättelsen kan i båda fallen ske såväl skriftligen som muntligen. Det är självklart en fördel med skriftliga rättelser. Rättelsen kan också enligt båda regelsystemen ske antingen personligen eller genom ombud. Formalia mellan de båda regelverken skiljer sig således inte något betydligt åt.

Någon moralisk rättelse krävs inte för att rättelsen ska kunna anses vara frivillig varken enligt TL eller enligt SkBrL.

Slutligen kan efter att ha studerat båda regelsystemen konstateras att i både skattetilläggsammanhang och i SkBrL kommer beslutet om en frivillig rättelse föreligger eller inte bli en fråga som får avgöras av domstolen från fall till fall eftersom det inte finns några exakta riktlinjer för när något skall ses som en frivillig rättelse.

Det står även klart att uppenbara felräkningar eller skrivfel inte utgör oriktiga uppgifter och i dessa fall blir det därför inte aktuellt att diskutera frivillig rättelse varken enligt TL eller i SkBrL.

Det är viktigt att notera att lagstiftaren har yttrat att alltför höga krav kan inte ställas på den skattskyldiges rättade uppgifter. Det är tillräckligt att han eller hon i väsentliga delar har lämnat riktiga uppgifter även om de på vissa punkter efter granskning måste rättas till. I de fall det visar sig att den skattskyldige uppgett alltför låga belopp i förhållande till de belopp som denne verkligen har undanhållit kan det enligt lagstiftaren bli så att rättelse endast anses ha skett till det belopp som den skattskyldige själv har uppgett. Dessa situationer får enligt lagstiftaren lösas av domstolarna.<sup>44</sup>

Vägledning i fråga om frivillig rättelse i skattetilläggsammanhang kan således även fås på de grunder som varit uppe till avgörande hos HD gällande 12 § SkBrL. På samma sätt kan vid frivillig rättelse i 12 § SkBrL vägledning hämtas från de rättsfall som varit uppe till avgörande hos RegR.

---

<sup>44</sup> Prop. 1971:10 s. 162.

# 5 Förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen

## 5.1 Inledning

Även om den skattskyldige inte vidtagit någon frivillig rättelse kan det ifrågasättas om denne både kan påföras skattetillägg och dömas för brott i SkBrL eller om detta strider mot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Sverige skall ju följa Europakonventionens bestämmelser vilket följer av lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Så även om rättelse inte skett enligt TL eller SkBrL bör den skattskyldige eventuellt inte dömas enligt båda regelsystemen då detta kan anses strida mot Europakonventionen. Detta skall diskuteras i kapitlet.

Lydelsen i artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet Europakonventionen är följande:

1. 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 rättsordningen i denna stat.
2. Bestämmelserna i föregående punkt ska inte utgöra hinder mot att målet tas upp på nytt i enlighet med lagen och rättegångsordningen i den berörda staten, om det föreligger bevis om nya eller nyuppdagade omständigheter eller om ett grovt fel har begåtts i det tidigare rättegångsförfarandet, vilket kan ha påverkat utgången i målet.
3. Avvikelse får inte ske från denna artikel med stöd av artikel 15 i konventionen.

## 5.2 Rättsläget

Enligt min åsikt är det oklart om det strider mot Europakonventionen att någon både påförs skattetillägg och döms för brott enligt SkBrL. Både RegR och HD har dock i praxis kommit fram till att det inte strider mot dubbelbestraffningsförbudet att någon både påförs skattetillägg enligt TL och döms för brott enligt SkBrL, se RÅ 2002 ref. 79 samt NJA I 2000 s. 622 längre fram i detta kapitel.

I artikel 4 Europakonventionen handlar det som sagt om att en person inte får dömas för samma brott två gånger. Enligt svensk rätt är ju inte skattetillägg att räkna som ett brott men enligt artikel 6 i Europakonventionen skall begreppet "anklagelse för brott" tolkas avskilt vilket innebär att begreppet skall ges en självständig och allmängiltig

tolkning som inte är beroende av om den enskilda konventionsstaten klassificerar gärningen som brottslig. Europadomstolen har i flera fall prövat om olika disciplinära eller administrativa sanktionssystem omfattas av artikel 6 dvs. om skattetillägg skall anses utgöra straff. Av Europadomstolens praxis framgår att gärningens klassificering i den nationella rätten, gärningens art och straffets natur samt svårhetsgrad utgör faktorer som haft avgörande betydelse för bedömningen. När det gäller skattetilläggsförfaranden, som liknar det svenska systemet, har Europadomstolen bland annat uttryckt att skattetilläggsförfarandena i Frankrike, Nederländerna och Schweiz omfattas av artikel 6.<sup>45</sup> De svenska reglerna om skattetillägg har en generell räckvidd då de omfattar samtliga medborgare i deras egenskap av skattebetalare. Reglerna har vidare ett repressivt syfte på samma sätt som en straffrättslig sanktion. Dessutom kan de skattetillägg som påförs uppgå till betydande belopp. Mot bakgrund av detta kommer den svenska skattetilläggsstraffsanktionen, oavsett dess klassificering enligt svensk rätt som administrativ sanktionsavgift, att anses utgöra ett straff i den mening som avses i artikel 6 Europakonventionen.

I RÅ 2002 ref. 79 framförde RegR att räckvidden av artikel 4 inte är helt klar och det är osäkert hur man skall tolka principen i artikeln om att ingen får lagföras eller straffas på nytt i en ny brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilken han redan blivit slutligt frikänd eller dömd för i enlighet med lagen och rättsordningen i denna stat. RegR framhöll att det avgörande faktumet var om den skattskyldiges handlande var att bedöma som ett eller flera brott. Europadomstolen har konstaterat att en och samma gärning kan innefatta flera brott.<sup>46</sup> Artikel 4 behandlar endast det förhållande då någon lagförs två gånger för samma brott. Den innebär inte ett förbud mot att någon vid olika tillfällen lagförs inför skilda domstolar med anledning av en gärning som innefattar två olika brott. RegR ansåg inte att det stred mot förbudet mot dubbelbestraffning att dömas för skattebedrägeri enligt SkBrL för samma oriktiga uppgift som föranlett skattetillägg för den skattskyldige då det enligt RegR var fråga om två olika brott.

Frågan om förbudet mot dubbelbestraffning har även prövats av HD i NJA I 2000 s. 622. Den åtalade hade tidigare i en dom som vunnit laga kraft ålagts att betala skattetillägg. Han menade att detta utgjorde hinder för att han skulle lagföras en gång till, nämligen för skattebedrägeri som det handlade om i detta fall. Enligt HD anger Europakonventionens bestämmelser endast att det är förbjudet att döma en person för samma brott två gånger. Konventionen är inte tillämplig i de fall en person döms för olika brott för samma gärning. Detta var samma som RegR uttalade i RÅ 2002 ref. 79. Enligt HD: s bedömning förutsätter inte påförande av skattetillägg uppsåt men det gör skattebedrägeri och därför var det fråga om två brott även om det enligt rättegångsbalkens definition (30:9) var fråga om samma gärning. HD ansåg således inte att det stred mot förbudet mot dubbelbestraffning att

---

<sup>45</sup> Se t ex Bendenoun mot Frankrike d 24 feb 1994, AP, MP och TP mot Schweiz d 29 aug 1997, EL, RL och JO mot Schweiz d 29 aug 1997 och JJ mot Holland d 27 mars 1998.

<sup>46</sup> Se bl a Ponsetti och Chesnel mot Frankrike d 14 sep 1999.

döma någon till straff för skattebedrägeri när den åtalade redan ålagts att betala skattetillägg.

Det är i detta hänseende intressant att studera norsk rätt. Norge har ett system som liknar det svenska. Norsk rätt har både en typ av skattetillägg, så kallad tillegsskatt, och samtidigt kan agerandet vara straffbart precis som i Sverige. Høyesteretten i Norge har i två mål prövat om det strider mot förbudet mot dubbelbestraffning att både påföras tillegsskatt och dömas till straff. Domstolen ansåg att konventionen utgjorde hinder mot att båda påföljderna tillämpas eftersom detta innebar dubbelbestraffning.<sup>47</sup> Således har man här kommit fram till motsatsen av vad svenska domstolar ansett. Det vill säga att det är fråga om att en person döms för samma brott två gånger och det är inte förenligt med Europakonventionen.

I proposition 2002/03:106 s. 97ff. har regeringen uttalat att de anser att möjligheten att påföra skattetillägg och att utdöma straff för skattebrott för samma gärning inte strider mot artikel 4 i Europakonventionen därför att de subjektiva rekvisiten skiljer sig åt mellan påförande av skattetillägg och straff för brott enligt SkBrL. Lagrådet ansåg dock att det var osäkert om brottet vårdslös skatteuppgift och gärningen som medför påförande av skattetillägg skiljer sig åt om man ser på det hela ur konventionens perspektiv. Lagrådet föreslog att ansvar för vårdslös skatteuppgift inte skulle krävas om den skattskyldige redan påförts skattetillägg och motsatsvis att om den skattskyldige dömts till straff för vårdslös skatteuppgift skulle den skattskyldige ej påföras skattetillägg.<sup>48</sup> I SOU 2001:25 ansåg även Skattetilläggskommittén att det var tvivelaktigt att påföra någon skattetillägg efter det att han redan dömts i ett brottmålsförfarande för ett icke uppsåtligt brott.

HD har i NJA 2004 s. 510 prövat om det föreligger hinder att pröva åtal avseende vårdslös skatteuppgift samtidigt som det finns ett beslut som inte vunnit laga kraft avseende påförande av skattetillägg. HD ansåg att då tiden för överklagande inte gått ut förelåg inte hinder enligt artikel 4 Europakonventionen mot att pröva saken. Då en förutsättning för att en brottmålsdom skall hindra nytt åtal är att domen är slutlig. Eftersom så inte var fallet kunde målet prövas enligt HD. I målet uppkom inte den omvända frågan det vill säga vilken betydelse en lagkraftätagande dom i brottmålet haft om artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet därefter skulle ha tillämpats på beslut om skattetillägg.

Axén Linderl och Leidhammar anser att det finns en möjlighet att HD i de fall skattetilläggsdomen vunnit laga kraft vid prövning i domstol av frågan om vårdslös skatteuppgift anser att det strider mot förbudet om dubbelbestraffning att döma den skattskyldige till ansvar för vårdslös skatteuppgift. De anser även att det inte är osannolikt att Europadomstolen finner det oförenligt med artikel 4 i Europakonventionen att både påföra en

---

<sup>47</sup> Høyesterettens avgörande 3.05.2002, Rt-2002-557 (122-2002) samt Høyesterettens avgörande 3.05.2002, Rt-2002-509 (119-2002)

<sup>48</sup> Prop. 2002/03:106 s. 102f.

skattskyldig skattetillägg och döma denne för brott enligt SkBrL även vad gäller de uppsåtliga brotten.<sup>49</sup>

5 kap. 14 § TL angående befrielse från särskild avgift är dock intressant att studera i detta fall, speciellt andra stycket tredje punkten som säger att vid bedömning av om det skall anses oskäligt att ta ut ett skattetillägg med fullt belopp skall särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även medfört att den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt SkBrL. Befrielse från skattetillägget kan alltså ske om den skattskyldige redan dömts till böter eller fängelse för den felaktiga uppgiften. Domen behöver inte ha vunnit laga kraft. Befrielsen sker för att påföljderna för den skattskyldige inte skall bli för tunga. Det skall föreligga proportion mellan vad den skattskyldige gjort sig skyldig till och den sammanlagda påföljden som han drabbas av och därför kan det bli aktuellt att sätta ned skattetillägget helt eller delvis. För det fall ett beslut om skattetillägg erhållits före en dom enligt SkBrL skett anses det påförda skattetillägget inte oskäligt utan då får istället den allmänna domstolen beakta att den skattskyldige påförts skattetillägg och väga in detta i sin prövning och val av påföljd.<sup>50</sup> Enligt 5 kap. 15 § TL skall bestämmelsen i 14 § beaktas även om något yrkande om befrielse inte har framställts ifall sådant framkommit i ärendet som ger anledning till det.

I förarbetena sägs att hel befrielse endast bör ges i de fall då ett ytterst kännbart straff dömts ut samt att det i normalfallet bör vara aktuellt att sätta ned beloppet till hälften.<sup>51</sup> Enligt SKV bör det inte bli aktuellt med befrielse i de fall då den skattskyldige dömts till fängelsestraff under 1 år eller till böter som inte är högre än 100 dagsböter.<sup>52</sup> Hur stor befrielsen blir kommer alltså att bero på den bedömning som görs i det enskilda fallet. Även om det inte är fråga om förbjuden dubbelbestraffning så kan alltså ändå en dom enligt SkBrL komma att beaktas vid påförandet av skattetillägget. Men det är alltså normalt inte aktuellt med hel befrielse från skattetillägget.

## 5.3 Slutsatser

Personligen anser jag överhuvudtaget att det är tvivelaktigt att någon påförs skattetillägg då det varken föreligger uppsåt eller oaktsamhet. Det gör att även de skattskyldiga som enbart gjort fel i sin deklaration utan någon som helst avsikt att lämna oriktiga uppgifter straffas. Emellertid kanske det inte är så vanligt att man omedvetet lämnar felaktiga uppgifter. I vart fall anser

---

<sup>49</sup> Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, s. 85f.

<sup>50</sup> Prop. 2002/03:106 s. 244.

<sup>51</sup> Ibid.

<sup>52</sup> Se skatteverkets hemsida ([www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)) och Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, s. 67.

jag dock att det bör finnas ett oaktsamhetskrav vid påförande av skattetillägg.

I SOU 2001:25 föreslogs att det skulle införas krav på att den skattskyldige i vart fall skulle behöva vara oaktsam för att skattetillägg skulle kunna tas ut. Regeringen valde dock att inte göra detta för att då skulle det enligt dem absolut inte vara möjligt på grund av Europakonventionen att behålla nuvarande system där de skattskyldiga i olika domstolsprocesser påförs dels skattetillägg och även döms till böter eller fängelse enligt SkBrL. Rekvisiten för skattetillägg och grov oaktsamhet för skattebrott skulle då bli för likartade och det skulle definitivt strida mot förbudet mot dubbelbestraffning.

Jag tycker att det är ett rimligt krav att skattskyldiga skall ha varit oaktsamma för att påföras skattetillägg. Då detta skulle leda till att man överträder Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning (vilket jag i och för sig redan tycker att man gör) krävs att det skulle ske någon slags samordning mellan domstolarna vid påförandet av skattetillägg och straff för brott mot SkBrL för samma lämnade oriktiga uppgifter.

Det är viktigt att man inte låter bli att införa subjektiva rekvisit vid skattetilläggsförfarandet enbart på den grund att det då är uppenbart att det handlar om dubbelbestraffning enligt Europakonventionen. Rättssäkerheten får inte negligeras bara för att något inte uppenbart skall strida mot Europakonventionen, medan det för närvarande enbart eventuellt strider mot dubbelbestraffningsförbudet.

Enligt RegR och HD föreligger det emellertid inga problem att både påföra skattetillägg och dömas för brott enligt SkBrL. Uppenbarligen anser inte heller regeringen att ett problem föreligger.

Lagrådet såväl som Skattetilläggskommittén har dock som nämnts haft invändningar och vid en iakttagelse av norsk rätt har även här ansetts att det strider mot förbudet mot dubbelbestraffning att för samma oriktiga uppgifter både påföra en skatteavgift samt bestraffa den skattskyldige enligt ett liknande regelsystem.

Enligt Axén Linderl och Leidhammar skall Europakonventionen utgöra en minimistandard och det är inte acceptabelt att Sverige balanserar på gränsen till något som kan strida mot individers grundläggande mänskliga rättigheter. Precis som de anser jag att det i vart fall finns en risk att Europadomstolen finner att rekvisiten för ett icke uppsåtligt brott enligt SkBrL kan anses vara desamma som rekvisiten för att påföra skattetillägg.<sup>53</sup>

---

<sup>53</sup>Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, s. 86.

## 6 Slutsatser och avslutande kommentarer

En mängd tolkningar måste göras innan det kan avgöras om en oriktig uppgift lämnats, om en frivillig rättelse skett, om någon kan dömas både för brott enligt SkBrL och dessutom påföras skattetillägg, förhållandet mellan de svenska reglerna för påföljder vid oriktigt lämnade uppgifter och Europakonventionen och så vidare.

Syftet med denna uppsats har efterhand som jag arbetat med den kommit att behandla fler tolkningsfrågor än vad jag från början tänkt. Syftet var från början enbart att tolka frivillig rättelse i skattetilläggsammanhang. I och med denna undersökning har det dock varit nödvändigt att först och främst bestämma vad som avses med en oriktig uppgift. En oriktig uppgift är en förutsättning för att bestämmelsen med frivillig rättelse överhuvudtaget skall bli aktuell att diskutera. Sedan kommer man även automatiskt in på förhållandet till SkBrL eftersom det enda som skiljer mellan att påföras skattetillägg och dömas för oriktigt lämnade uppgifter i SkBrL är de subjektiva rekvisiten i SkBrL. Som en följd av detta blir det även aktuellt att diskutera Europakonventionen och dess förbud mot dubbelbestraffning. Närmare bestämt frågan om det kan anses acceptabelt att någon både påförs skattetillägg och döms till brott enligt SkBrL för samma lämnade oriktiga uppgifter. Sverige får inte ha lagregler som strider mot Europakonventionen.

Det gäller alltså först att klargöra om en oriktig uppgift har lämnats eller om det är fråga om ett oriktigt yrkande. Redan här ställs man inför ett antal svåra bedömningsfrågor. Där den skattskyldiges upplysningsplikt och SKV:ets utredningsplikt måste mätas mot varandra. När det är uppenbart för SKV att det är fråga om felaktiga uppgifter anses det vara frågan om ett oriktigt yrkande och inte en oriktig uppgift. Medan om det inte är uppenbart för SKV att felaktiga uppgifter har lämnats skall en oriktig uppgift anses ha lämnats.

Frivillig rättelse enligt TL och i SkBrL kan när man studerar praxis och förarbeten konstateras innebära i stort sett samma sak. Marginalerna för den skattskyldige att vidta frivillig rättelse kan enligt min mening anses relativt breda. Självklart kommer merparten av skattskyldiga att hävda att de vidtagit frivillig rättelse och i flera fall är det säkert frågan om efterhandskonstruktioner. Avgörande är som sagt om den skattskyldige har anledning att tro att han eller hon blivit upptäckt eller kommer att upptäckas av det allmänna. Dessutom är det höga krav på att rättelsen skall vara tydlig och leda till rätt beskattning för den skattskyldige för aktuell period.

Jag är personligen tveksam till att någon både skall påföras skattetillägg och dömas för brott enligt SkBrL. Detta kan inte anses vara acceptabelt. Jag tycker dessutom att det skulle vara rimligt om det infördes att i vart fall skall

den skattskyldige ha varit oaktsam för att han eller hon skall påföras skattetillägg. Det känns väl hårt att någon som omedvetet lämnat oriktiga uppgifter skall påföras skattetillägg.

Som en övergripande slutsats kan sägas att omständigheterna i det enskilda fallet är, precis som det är på alla områden i juridiken, avgörande för vad som skall ske när en skattskyldig lämnat oriktiga uppgifter, eventuellt vidtagit en frivillig rättelse och om förbudet mot dubbelbestraffning i Europakonventionen skall tillämpas. Det är en bedömning som måste göras från fall till fall och där många svåra avvägningar måste göras.



# Källförteckning

## OFFENTLIGT TRYCK

Proposition 1971:10, *Förslag till skattebrottslag, m. m.*

Proposition 1977/78:136, *Om ändrade regler för skattetillägg m.m.*

Proposition 1989/90:74, *Ny taxeringslag m. m.*

Proposition 1995/96:170, *Översyn av skattebrottslagen.*

Proposition 1996/97:100, *Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.*

Proposition 2002/03:106, *Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.*

SOU 1988:22, *Ny taxeringslag - Reformerad taxeringsprocess.*

SOU 1995:10, *Översyn av skattebrottslagen.*

SOU 2001:25, *Skattetillägg m. m.*

## BÖCKER

Axén Linderl, Annica & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen*, 1: a uppl., Liber AB, 2005, 94 s.

Lyhagen, Carsten, *Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering*, 1: a uppl., Liber AB, 1986, 542 s.

Thornstedt, Hans & Eklund, Erik, *Skattebrott och skattetillägg*, 4: e omarbetade uppl., Norstedts Juridik, 1981, 243 s.

Thornstedt, Hans & Eklund, Erik & Rabe, Gunnar, *Skattebrott och skattetillägg*, 6: e uppl., Norstedts Juridik, 1992, 239 s.

## ARTIKLAR

Gäverth, Leif, *Oriktig uppgift eller utredningsskyldighet*, SkatteNytt nr 12 2005, s. 704-717.

Sydsvenskan, *Skattefusk är inte hela världen*, 2005-12-28, del A, s. 19.

## **HEMSIDOR**

[www.skatteverket.se](http://www.skatteverket.se)

## **DATABASER**

Infolex och Proplex

Karnov

SkatteNytt

SkatterPlus

# Rättsfallsförteckning

## REGERINGSRÄTTENS ÅRSBOK

RÅ 1967 Fi not. 409

RÅ 1976 ref. 144

RÅ 1977 ref. 56

RÅ 1977 ref. 90

RÅ 1977 Aa 69

RÅ 1979 1:59

RÅ 1980:79

RÅ 1982 1:3

RÅ 1982 1:83

RÅ 1983 ref. 1:24

RÅ 1985 1:48

RÅ 1987 ref. 46

RÅ 1987 ref. 72

RÅ 1988 ref. 98

RÅ 1999 ref. 17

RÅ 2002 ref. 20

RÅ 2002 ref. 79

RÅ 2002 not. 117

RÅ 2003 ref. 4

RÅ 2004 ref. 11

RÅ 2004 ref. 75

RÅ 2004 not. 98

RÅ 2004 not. 102

RÅ 2004 not. 104

RÅ 2004 not. 164

RÅ 2004 not. 176

RÅ 2004 not. 177

RÅ 2004 not. 184

RÅ 2005 not. 4

#### **NYTT JURIDISKT ARKIV**

NJA 1946 s. 306

NJA 1947 s. 212

NJA 1959 s. 597

NJA 1962 s. 56

NJA 1966 s. 299

NJA 1970 s. 249

NJA 1971 s. 371

NJA 1974 s. 26

NJA 1975 B7

NJA 1985 s. 553

NJA 1987 s. 680

NJA I 2000 s. 622

NJA 2003 s. 499

NJA 2004 s. 510

## **SVENSK JURISTTIDNING**

SvJT 1964 rf s. 71

SvJT 1976 rf s. 36

## **EUROPADOMSTOLEN**

Europadomstolens beslut den 24 februari 1994 Bendenoun mot Frankrike.

Europadomstolens beslut den 29 augusti 1997 AP, MP och TP mot Schweiz.

Europadomstolens beslut den 29 augusti 1997 EL, RL och JO mot Schweiz.

Europadomstolens beslut den 27 mars 1998 JJ mot Holland.

Europadomstolens beslut den 14 september 1999 Ponsetti och Chesnel mot Frankrike.

## **HØYESTERETTEN**

Høyesterettens avgörande 3.05.2002, Rt-2002-509 (119-2002).

Høyesterettens avgörande 3.05.2002, Rt-2002-557 (122-2002).

