



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Frida Karlsson

När föreligger grund för befrielse från skattetillägg?

Examensarbete
20 poäng

Christina Moëll

Skatterätt

HT 2005

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och problemformulering	6
1.3 Metod och material	7
1.4 Disposition	7
1.5 Terminologi	7
2 SKATTETILLÄGGSSYSTEMETS FRAMVÄXT	8
2.1 Inledning	8
2.2 Tillkomsten av det administrativa sanktionssystemet	8
2.3 Förändringar av befrielsegrunderna under en trettioårsperiod	9
2.3.1 En första översyn av systemet år 1975	10
2.3.2 Nytt lagförslag år 1982	12
2.3.3 Förändringar år 1991 – en ny eftergiftsgrund	14
2.3.4 Förändringar år 2003 – hel eller delvis befrielse	15
2.3.4.1 Skattetilläggskommitténs förslag	15
2.3.4.2 Regeringens proposition	18
3 GRUNDFÖRUTSÄTTNINGAR FÖR PÅFÖRANDE AV SKATTETILLÄGG	22
3.1 Tillämpningsområde	22
3.2 Oriktig uppgift	22
3.2.1 Tillräcklig och orimlig uppgift	23
3.3 Beviskrav	23
3.4 Skattetillägg vid skönstaxering	24
3.4.1 Brister i deklARATIONEN	24
3.4.2 Utebliven deklARATION	25
3.5 Beräkning av skattetillägg	25
3.5.1 Särskilt om skattetillägg vid mervärdesskatt	26

3.6	Situationer då skattetillägg inte skall tas ut	27
3.7	Tulltillägg i jämförelse med skattetillägg	28
4	GRUNDERNA FÖR BEFRIELSE FRÅN SKATTETILLÄGG	29
4.1	Inledning	29
4.2	Befrielse på grund av ursäktlighet	30
4.2.1	Ålder	30
4.2.2	Hälsa	32
4.2.3	Liknande förhållande	33
4.2.4	Felbedömning av skatteregler eller faktiska förhållanden	33
4.2.5	Vilseledande eller missvisande kontrolluppgift	38
4.3	Befrielse på grund av oskälighet	38
4.3.1	Avgiftens proportionalitet	39
4.3.1.1	Rättspraxis	40
4.3.2	Skälig tid	41
4.3.3	Brott enligt skattebrottslagen	43
4.4	Övriga befrielsegrunder	44
4.5	Hel eller delvis befrielse	45
4.6	Länsrätternas tillämpning av de nya befrielsegrunderna	46
5	AVSLUTANDE REFLEKTIONER	48
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Sammanfattning

Syftet med införandet det svenska skattetillägssystemet var att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på rätt sätt. En strävan var även att effektivisera påföljdssystemet och göra det mer differentierat och nyanserat. Enligt de nya reglerna som trädde ikraft år 1972 skulle överträdelser av skattelagstiftningen i princip alltid beivras med en ekonomisk sanktion som benämndes skattetillägg.

Skattetillägget skulle utgå utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige. För att systemet inte skulle leda till obilliga resultat ansågs det emellertid nödvändigt att de tillämpande myndigheterna fick möjlighet att beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Det infördes därför en ordning som innebar att skattetillägget skulle kunna efterges vid ringa fall av försummelse eller om det annars ansågs obilligt att ta ut avgiften.

Skattetillägssystemet har blivit omdiskuterat och varit föremål för flera utredningar och förändringar under årens lopp. Det har bland annat framhållits att befrielsegrunderna har tillämpats alltför restriktivt och att tillämpningen innehållit inslag av godtycke och orättvisa. Ur de skattskyldigas perspektiv har de ändringar som gjorts till största delen inneburit en liberalisering av reglerna. Detta gäller särskilt i fråga om befrielsegrunder och uttagsnivåer.

Vid utformandet av de idag gällande reglerna om skattetillägg var utgångspunkten att skapa ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättssäkerhet samt de krav som Europakonventionen ställer på förfarandet. Europadomstolen har i två domar mot Sverige fastslagit att det för skattetilläggens konventionsförenlighet är av betydelse att det görs en nyanserad och inte en för restriktiv bedömning i varje enskilt fall av om det finns förutsättningar för att undanröja eller efterge skattetillägget. I syfte att öka möjligheterna till att beakta såväl förutsättningarna i det enskilda ärendet som eventuella oskäligheter, har det vid sidan av möjligheten till hel befrielse från skattetillägg införts en möjlighet till *delvis* befrielse. Den senaste omarbetningen av reglerna innebar också att nya befrielsegrunder kom till direkt uttryck i lagtexten.

Befrielse från skattetillägg ska ske helt eller delvis om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om ett uttag av tillägget med fullt belopp annars skulle vara oskäligt.¹ Vid bedömningen av om befrielse ska ske på grund av ursäktlighet ska det särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha samband med den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande. Vidare ska det särskilt beaktas om det kan antas att felaktigheten har sin grund i att den skattskyldige har felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som har haft samband med den

¹ 5 kap. 14 § taxeringslagen.

oriktiga uppgiften. Den sistnämnda bestämmelsen får ett tydligt subjektivt inslag genom att det är den skattskyldiges egen bedömning av skattereglerna som ska vara ursäktlig.

Vid bedömningen av oskälighetskriteriet ska det bland annat särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Bestämmelsen har den karaktär av "ventil" som tidigare tillskrivits den förut gällande regeln om befrielse då det framstod som "uppenbart oskäligt" att ta ut den särskilda avgiften. I rättspraxis har befrielse medgetts på denna grund då den skattskyldiges förfarande inte skulle ha resulterat i någon skattevinst.² Vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg ska det även beaktas om målet eller ärendet inte har avgjorts inom skälig tid. Likaså ska hänsyn tas till om felaktigheten eller underlåtenheten inneburit att den skattskyldige tidigare har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

Europadomstolen har ännu inte uttalat sig i frågan om de svenska befrielsegrunderna tillhandahåller tillräckliga möjligheter för de skattskyldiga att exculpera sig. Det torde emellertid ändå vara motiverat att införa de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet som förutsättning för att skattetillägg ska påföras. Detta för att systemet ska vara rättssäkert och upplevas som rättvist av de skattskyldiga.

² RÅ 2005 ref. 7. Jfr även RÅ 2001 not. 9.

Förord

Jag vill ta tillfället i akt och tacka min handledare Christina Moëll som på ett mycket tillmötesgående sätt har varit behjälplig i alla avseenden angående mitt examensarbete.

Det finns också andra personer i min närhet som jag vill rikta ett hjärtligt tack till. Detta för glada stunder och gott stöd under hela studietiden på Juridicum. Tack till Per, familj och vänner!

Malmö, februari 2006

Frida Karlsson

Förkortningar

BrB Brottsbalk (1962:700)

IL Inkomstskattelag (1999:1229)

LSK Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter

Prop Proposition

SOU Statens offentliga utredningar

TL Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes år 1971 i syfte att garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på rätt sätt. Överträdelse av skattelagstiftningen skulle i princip alltid beivras med en ekonomisk sanktion benämnd skattetillägg. Den nya regleringen med ett mer eller mindre automatiskt påförande av skattetillägg innebar en stor förändring i förhållande till det straffrättsliga system som tidigare varit gällande. Av den orsaken utformades bestämmelserna så att möjlighet gavs till befrielse från tillägget då försummelsen varit ursäktlig.

Skattetilläggsystemet har emellertid blivit kritiserat och varit föremål för flera utredningar och förändringar under årens lopp. Det har bland annat framhållits att befrielsegrunderna har tillämpats alltför restriktivt och att tillämpningen innehållit inslag av godtycke och orättvisa. Ur de skattskyldigas perspektiv har de ändringar som gjorts till största delen inneburit en liberalisering av reglerna. Detta gäller särskilt i fråga om befrielsegrunder och uttagsnivåer.

Europadomstolen har i två domar mot Sverige fastslagit att det svenska skattetillägget är att jämställa med en straffrättslig påföljd.³ Bestämmelserna i Europarådets konvention om skyddet för de mänskliga rättigheterna⁴ är således tillämpliga på skattetilläggsförfarandet. Regeringsrätten och Europadomstolen har framhållit betydelsen av att det görs en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja skattetillägg eller för att medge befrielse från tillägget. I annat fall kan ett påförande av skattetillägg i det enskilda fallet strida mot rätten till domstolsprövning och en rättssäker process i artikel 6 i Europakonventionen.

Den senaste omarbetningen⁵ av reglerna syftade bland annat till att förändra sanktionssystemet så att det uppfyller de krav som uppställs i Europakonventionen. Regeringen ansåg emellertid inte att det var nödvändigt att, med tanke på nämnda syfte, göra påförandet av skattetillägg beroende av den skattskyldiges oaktamhet eller uppsåt. Subjektiva förhållanden i det enskilda fallet beaktas således alltså genom att det ges möjlighet till befrielse från skattetillägg under vissa förutsättningar.

Befrielsegrunderna ska beaktas i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet, även om något yrkande om befrielse inte

³ *Janosevic mot Sverige*, dom den 23 juli 2002, mål 34619/97, §§ 65-71 samt *Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige*, dom den 23 juli 2002, mål 36985/97, §§ 76-82.

⁴ Fortsättningsvis benämnd Europakonventionen.

⁵ Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

har framställts. För det fall det inte framgår av de omständigheter som framkommit huruvida någon befrielsegrund föreligger, är det emellertid den skattskyldige som måste bevisa att en sådan grund är för handen.

Skattetilläggs storlek varierar mellan 5, 10, 20 och 40 procent av undanhållen skatt. Under år 2004 fattade Skatteverket 238 000 beslut om skattetillägg. Den beloppsmässiga omfattningen av påförda skattetillägg samma år var drygt 800 miljoner kronor.⁶ Skattetilläggen är således omfattande både beloppsmässigt och sett till det antal skattskyldiga som berörs.

Mot denna bakgrund ter det sig betydelsefullt för Skatteverket och inte minst för de skattskyldiga att bringa klarhet i befrielsegrundernas närmare innebörd.

1.2 Syfte och problemformulering

Uppsatsens huvudsakliga syfte är att utreda vilka omständigheter som är av betydelse vid bedömningen av om befrielse från skattetillägg ska medges. Därtill syftar uppsatsen till att beskriva de överväganden som ligger bakom utformningen skattetilläggsreglerna, med fokus på motiven till systemet med befrielsegrunder.

Som nämnts ovan var det vid den senaste översynen av skattetilläggsbestämmelserna varit fråga om att införa krav på oaktsamhet och uppsåt för att påförande av skattetillägg skulle aktualiseras, så har emellertid inte skett. Istället valde man att omarbete befrielsegrunderna, i ljuset av Europakonventionen, för att åstadkomma en mer nyanserad tillämpning. Avsikten är att även denna diskussion ska belysas i uppsatsen.

En välmotiverad fråga att diskutera under rubriken avslutande reflektioner blir härvidlag om de nu gällande befrielsegrunderna tillgodoser kraven på ett rättssäkert sanktionssystem, som ger upphov till rimliga sanktioner och inte drabbar skattskyldiga i ursäktliga fall. Är befrielsegrunder den långsiktiga lösningen på ett system som ska ge upphov till en nyanserad bedömning i varje enskilt fall?

⁶ År 2003 fattades 244 000 beslut om skattetillägg av Skatteverket. De påförda skattetilläggen uppgick beloppsmässigt till 1,2 miljarder kronor. År 2001 fattade Skatteverket 259 000 beslut om skattetillägg. Den beloppsmässiga omfattningen för samma år uppgick till 2,1 miljarder kronor. Trendmässigt har såväl antalet skattetilläggsbeslut beslut och den beloppsmässiga omfattningen av skattetilläggen minskat de senaste 5 åren. Eftersom även beslut efter omprövning är medtagna i statistiken kan det påpekas att antalet beslut inte är liktydigt med antalet skattetillägg. Uppgifterna är hämtade från Skatteverkets publikation Skattestatistisk årsbok 2005 (Broschyr SKV 152) s. 260 f.

1.3 Metod och material

Framställningen bygger främst på lagtext och förarbeten. I valda delar har även rättspraxis och doktrin givits ett visst utrymme. Mot bakgrund av att de nu gällande reglerna relativt nyligen har omarbetats har det i vissa fall inte funnits några vägledande avgöranden att dra nytta av för att ytterligare belysa innehållet i lagreglerna.

1.4 Disposition

Uppsatsen inleds med en redogörelse för motiven bakom införandet av skattetilläggsystemet. I samma avsnitt framställs sedan den historiska utvecklingen av skattetilläggen fram till dagens reglering, med fokus på befrielsegrunderna. Här lyfts olika resonemang fram angående hur man ansett att sanktionssystemet bör vara utformat. Efterföljande kapitel beskriver översiktligt förutsättningarna för att skattetillägg över huvud taget ska utgå.

Det fjärde kapitlet behandlar grunderna för befrielse från skattetillägg, så som de kommit till uttryck i lagtext, förarbeten och praxis. Detta avsnitt innefattar slutligen en presentation av några domar från länsrätter, där den senast införda regleringen angående skattetilläggen har tillämpats. Uppsatsen avslutas sedermera med mina avslutande reflektioner där den ovan redovisade problemformuleringen kommer diskuteras.

1.5 Terminologi

De olika omständigheter som vid införandet av skattetilläggsystemet kunde åberopas av den skattskyldige för att denne inte skulle påföras skattetillägg benämndes *eftergiftsgrunder*. Numera används begreppet *befrielsegrunder*. Det föreligger emellertid inte någon skillnad i betydelse mellan uttryckssätten varför de används synonymt i uppsatsen. Skillnaden ligger snarare i att det idag finns fler befrielsegrunder uttryckta i lagtexten än vad det tidigare fanns eftergiftsgrunder.

2 Skattetilläggssystemets framväxt

2.1 Inledning

Påföljdssystemet avseende överträdelse av den svenska skattelagstiftningen reformerades 1971. Syftet var bland annat att rättstillämpningen skulle bli jämnare och effektivare.⁷ Det var i detta sammanhang det svenska skattetilläggssystemet infördes. Den tidigare ordningen med enbart ett straffrättsligt sanktionssystem ersattes med ett dubbelt sanktionssystem, där överträdelse av skattelagstiftningen beivrades med såväl förvaltningsrättsliga som straffrättsliga sanktioner. Den administrativa sanktionen utgår idag enligt de bestämmelser om skattetillägg som finns i taxeringslagen⁸ och straff utdöms med stöd av reglerna i skattebrottslagen.⁹

2.2 Tillkomsten av det administrativa sanktionssystemet

Före införandet av det administrativa sanktionssystemet tillämpades 1943 års skattestrafflag då en skattskyldig lämnat oriktig uppgift i deklarationen eller underlåtit att deklarerat i tid. För att straff skulle utgå krävdes att den skattskyldige handlat grovt oaktsamt eller uppsåtligt.¹⁰ Denna ordning blev kritiserad under framhållande av bland annat bristen på likformighet och systematik.¹¹

Skattestrafflagutredningen skrev i sitt betänkande¹² att det straffrättsliga påföljdssystemet drabbade de skattskyldiga ojämnt och slumpmässigt. Det var ett problem att domstolsorganisationen togs i anspråk för utredningar och avgöranden av ordningsmässiga förseelser och brottslighet av bagatellartad art, samtidigt som sådana brott och förseelser inte beivrades i den utsträckning bestämmelserna i och för sig medgav.¹³

Mot denna bakgrund föreslogs införandet av ett skatteadministrativt sanktionssystem. Överträdelse av skattelagstiftningen skulle enligt det nya förslaget i princip alltid beivras med en ekonomisk sanktion som benämndes skattetillägg.¹⁴ Det huvudsakliga syftet var att man härigenom skulle

⁷ Prop. 1971:10 s. 2 och 3.

⁸ Vid sidan av taxeringslagen (1990:324) finns det bestämmelser om administrativa avgifter i exempelvis skattebetalningslagen (1997:483).

⁹ SFS 1971:69

¹⁰ SOU 2001:25 s. 67. Se vidare om det förut gällande förfarandet i prop. 1971:10 s. 57 ff.

¹¹ Prop. 1971:10 s. 197.

¹² SOU 1969:42.

¹³ SOU 2001:25 s. 68, Prop. 1971:10, s. 80 f. SOU 1969:42 s. 120-129.

¹⁴ Prop. 1971:10 s. 55.

garantera att de skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet på rätt sätt. En strävan var också att effektivisera påföljdssystemet och göra det mer differentierat och nyanserat. Eftersom skattemyndigheterna skulle använda sig av den nya sanktionsformen reserverades åtals- och domstolsförfarandet för den allvarigare skattebrottsligheten. Domstolarna avlastades härmed ett administrativt sanktionssystem och den sakkunskap som återfanns inom skatte- och taxeringsorganisationen kunde utnyttjas i största möjliga mån.¹⁵ Vissa farhågor för rättssäkerheten uttrycktes av remissinstanserna, bland annat med tanke på att det var skattemyndigheterna som skulle vara första instans. Departementschefen uttalade emellertid att alternativet var att vissa delar av skattebrottsligheten helt undgick påföljd till på grund av det dåvarande systemets brist på effektivitet, vilket skulle verka negativt på skattemoralen.¹⁶

Skattetillägget skulle i princip kunna påföras även i de fall gärningen föranledde åtal. Enligt uttalande i propositionen ansågs att de väsentliga skillnaderna mellan påföljdsformerna straff och avgift, omöjliggjorde ett införande av ett system där utdömande av en straffrättslig sanktion skulle utesluta ett påförande av skattetillägg.¹⁷

Reformen förväntades resultera i att smärre övertramp inte skulle leda till några påföljder alls. Samtidigt skulle svårare brottslighet i högre grad brännmärkas. Vidare skulle sanktionerna, i jämförelse med den tidigare ordningen, träffa jämnare och rättvisare i de fall försummelsen inte tolererades.¹⁸

Det föreslagna systemet med ett mer eller mindre automatiskt skattetillägg, utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet, trädde ikraft den 1 januari 1972 och innebar en stor förändring i förhållande till det straffrättsliga förfarande som tidigare gällt. Detta manade enligt förarbetena till att bestämmelserna utformades så att möjlighet gavs till att befria från avgift då försummelsen varit ursäktlig.¹⁹

2.3 Förändringar av befrielsegrunderna under en trettioårsperiod

Skattetillägg skulle, som ovan nämnts, enligt de regler som infördes vid reformen 1971, påföras utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet från den skattskyldiges sida. Mot bakgrund av detta framhölls att sanktionssystemet skulle leda till obilliga resultat om inte de tillämpande myndigheterna fick möjlighet att ta hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Det infördes därför en ordning som innebar att skattetillägget skulle kunna efterges vid ringa fall av försummelse eller om det annars skulle anses

¹⁵ Prop. 1971:10 s. 198-201.

¹⁶ Prop. 1971:10 s. 198f.

¹⁷ Prop. 1971:10 s. 201 samt s. 81.

¹⁸ SOU 2001:25 s. 69.

¹⁹ Prop. 1971:10 s. 199.

obilligt att ta ut avgiften.²⁰ Grunderna för eftergift preciserades i lagtexten enligt följande lydelse:

”Skattetillägg får helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig, eller om belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är att anse som ringa.”²¹

Som tidigare nämnts förordades en generös tillämpning av befrielsereglerna i propositionen, särskilt vid avgiftssystemet introduktion, men även i ett senare skede i de fall då bestämmelserna för första gången aktualiserades för en skattskyldig. Den skattskyldige skulle själv anföra de omständigheter som i hans fall kunde utgöra grund för eftergift. Den beslutande myndigheten ålades således inte någon skyldighet att självmant kontrollera om grund för befrielse förelåg.²²

Det nyinförda administrativa sanktionssystemet kritiserades emellertid bland annat av JO i dennes ämbetsberättelser för åren 1973-1975. Då ett uttryckligt önskemål hade framförts i förarbetena om att tillämpningen av den nya lagstiftningen skulle bli mjuk, ansåg JO att de lokala skattemyndigheternas tillämpning av befrielsegrunderna var väl hård. Vad gällde skattedomstolarna var JO:s intryck däremot att de bedömt befrielsegrunderna friare och försökt väga samman flera faktorer som mer eller mindre starkt påverkade bedömningen.²³

Enskilda organisationer framförde dessutom i skrivelser till regeringen att en svaghet i systemet var att det inte fanns möjlighet till nyansering i tillämpningen. Sanktionen ansågs inte stå i förhållande till förseelsens svårighetsgrad, utan till den skatt som kunde ha undandragits. I normalfallet betraktades sanktionen som alltför hård.²⁴

2.3.1 En första översyn av systemet år 1975

Mot bakgrund av den ovan beskrivna kritiken fick 1975 års skattetilläggsutredning i uppdrag att göra en översyn av det nya skatteadministrativa sanktionssystemet. Med utgångspunkt i utredningens förslag i ett delbetänkande²⁵ gjordes vissa ändringar för att försöka öka möjligheterna till att nyansera skattetilläggen. Skattetillägg skulle från och med taxeringsåret 1977 utgå med 25 procent, istället för som tidigare med 50 procent, då den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med

²⁰ Prop. 1971:10, s. 213.

²¹ 116 d § taxeringsförordningen (1956:623). Se även prop. 1971:10 s. 11.

²² Undantag från denna regel motiverades dock i vissa fall, exempelvis då grund för befrielse framgick direkt av deklARATIONEN, såsom den skattskyldiges ålder. Prop. 1971:10 s. 272.

²³ SOU 2001:25 s. 72.

²⁴ Prop. 1976/77:92 s. 13 samt prop. 1977/78:136 s. 62-65.

²⁵ SOU 1977:6.

ledning av det kontrollmaterial som normalt var tillgängligt för taxeringsnämnden vid taxeringen. Därmed skulle sanktionen kunna lindras i de fall risken för att den oriktiga uppgiften inte skulle upptäckas var obetydlig.²⁶

På grundval av skattetilläggsutredningens betänkande kompletterades sedermera även förutsättningarna för befrielse från skattetillägg.²⁷ Utredningen framhöll att flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd borde kunna utgöra grund för eftergift om de vid en sammanvägning var av beaktansvärd styrka. Det betonades även att rättstillämpningen hittills hade gett ett alltför litet utrymme åt eftergiftsgrunden ”därmed jämförlig omständighet”.²⁸

I propositionen om ändrade regler för skattetillägg uttalades att möjligheterna för att befria från skattetillägg borde ökas och tillämpas med mer generositet än vad som hittills hade gjorts. Detta mot bakgrund av vad utredningen påpekat enligt ovan, men även på grund av att de administrativa sanktionsreglerna får sin effekt genom att träffa majoriteten av de skattskyldiga som lämnat oriktig uppgift. I förhållande till det tidigare straffrättsliga sanktionssystemet, då endast ett mindre antal av de skattskyldiga som försökte undgå beskattning blev bestraffade, ansågs det finnas ett större utrymme för en mild rättstillämpning och mer omfattande möjligheter att ta hänsyn till de skattskyldigas bristande kännedom om gällande skatteregler, i det skatteadministrativa sanktionssystemet.²⁹

De förändringar som genomfördes innebar bland annat vidgade möjligheter till att befria från skattetillägg på grund av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. Orden ”den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet” byttes ut mot ”*den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, som rör annat än vad som sägs i första meningen*”.³⁰ Förändringen betingades bland annat av att den tidigare formuleringen gav upphov till tolkningsproblem, eftersom det ansågs att en jämförelse mellan olika grunder för befrielse inte kunde göras obehindrat.³¹

Nyss nämnda befrielsegrund var enligt propositionsuttalande i första hand avsedd att ge möjlighet till eftergift i de fall den skattskyldige hade att avgöra en svår skatterättslig fråga. Den oriktiga uppgiften kunde härmed på objektiva grunder framstå som ursäktlig då lagstiftning eller praxis inte

²⁶ Prop. 1976/77:92 s. 21-24.

²⁷ Prop. 1977/78:136.

²⁸ Prop. 1977/78:136 s. 158 samt s. 205.

²⁹ Prop. 1977/78:136 s. 154-155.

³⁰ Första meningen reglerade när grund för befrielse förelåg med anledning av subjektiva förhållanden i det enskilda fallet, såsom den skattskyldiges ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet etc. Se prop. 1977/78:136, s. 10 eller 116 h § taxeringslagen (1956:623). Befrielsegrunden ”annan särskild omständighet än vad som sägs i första meningen” ansågs kunna tillämpas i de fall då en felaktig uppgift förvisso föreligger, men den skattskyldige på något sätt har fäst myndighetens uppmärksamhet på tveksamheten kring uppgiftens riktighet. Se prop. 1977/78:136, s. 157.

³¹ Prop. 1977/78:136 s. 206.

klargjort vad som utgjorde gällande rätt i den fråga som den felaktiga uppgiften avsåg.

Bestämmelsen skulle emellertid även ge utrymme för en bedömning av den skattskyldiges egna förutsättningar. Grund för befrielse till följd av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet skulle nämligen kunna föreligga även när den skattskyldige lämnat oriktig uppgift på grund av att han själv har ansett att den föreliggande frågan var svårbedömd och han av den anledningen lämnat en felaktig uppgift. Befrielse skulle således inte kunna medges enbart när frågan varit svår att avgöra för en person med god kännedom om beskattningsrättsliga frågor.³²

Vidare förändrades bestämmelsen om eftergift på grund av personliga förhållanden så att det framgick av lagtexten att det inte fordrades full bevisning om orsakssambandet mellan den åberopade omständigheten och den oriktiga uppgiften. Det föreskrevs att avgiften skulle efterges om felet *kan antagas* ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande.³³

I propositionen framhölls vidare att den generella sanktionsnivån för skattetilläggen har väsentlig betydelse för behovet av möjligheter till nedsättning av tillägget med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.³⁴ Detta föranledde en ändring av procentsatserna efter vilka skattetillägg togs ut, från och med 1978 års taxering. Den förut gällande procentsatsen om 50 procent sänktes till 40 procent och den procentsats som användes vid kontrollmaterialfallen sänktes från 25 procent till 20 procent. Tillämpningsområdet för den lägre procentsatsen utvidgades även till att avse fall då den oriktiga uppgiften kunnat rättas med normalt tillgängligt kontrollmaterial.³⁵

2.3.2 Nytt lagförslag år 1982

Skattetilläggsutredningen lämnade sitt slutbetänkande³⁶ 1982. De däri presenterade förslagen innebar långtgående nyanseringar av skattetilläggen. De förändringar utredningen ville åstadkomma kritiserades emellertid för att vara alltför komplicerade och svårtillämpade. Man framhöll i detta avseende att förslaget innehöll en alltför långtgående detaljreglering. Någon lagändring utifrån betänkandet kom därför aldrig till stånd.³⁷ Några av de tankar som framfördes av utredningen ska presenteras i det följande.

Utredningen framhöll att ett administrativt sanktionssystem borde vara enkelt, schabloniserat och likformigt i tillämpningen. Att kravet på enkelhet inte kunde uppfyllas fullt ut bekräftades enligt utredningen genom införandet av befrielsegrunder och differentieringen av skattetilläggets

³² Prop. 1977/78:136, s. 206f. samt s. 156f.

³³ Prop. 1977/78:136 s. 204-207.

³⁴ Prop. 1977/78:136 s. 146-153.

³⁵ Prop. 1977/78:136 s. 193-198 samt s. 148-153.

³⁶ SOU 1982:54.

³⁷ Prop. 1977/78:43 s. 60, SOU 2001:25 s. 75.

storlek. Även om enkelhet var eftersträvansvärt skulle således även andra synpunkter tillgodoses vid utformningen av systemet. Utredningen nämnde exempelvis att systemet måste uppfylla vissa krav på rättvisa för att dess syfte inte ska motverkas.

Den huvudsakliga gränsen för systemets enkelhet ansågs dock vara skatte- och avgiftssystemets komplicerade natur. Detta eftersom det i princip åligger den skattskyldige att lämna såväl korrekta uppgifter till ledning för beskattningen, som att känna till alla regler avseende sin verksamhet. Kravet på enkelhet skulle därmed även få ge vika för behovet av nyansering av sanktionerna i vissa fall.³⁸

Utredningen betonade att ett syfte med att införa det skatteadministrativa systemet var just att sanktionerna skulle differentieras vid oriktigt uppgiftslämnande. Mot bakgrund av att det endast fanns två sanktionsnivåer vid påförande av skattetillägg ifrågasattes om behovet av nyansering var tillgodosett i tillräcklig mån.³⁹

Eftersom påförande av skattetillägg i princip kunde aktualiseras i fall då den oriktiga uppgiften endast berodde på bristande noggrannhet skulle, enligt skattetilläggsutredningens uppfattning, den generella sanktionsnivån hållas låg. Enligt utredningens förslag skulle den generella uttagsnivån uppgå till 30 procent inom hela tillämpningsområdet.

Det var emellertid en förutsättning för förslaget om en generell uttagsnivå att man i ett förhållandevis stort antal fall skulle kunna ta hänsyn till nyanseringsbehovet och höja respektive sänka uttagsprocenten.⁴⁰ I enlighet härmed föreslog utredningen vidare att ett lägre tillägg skulle utgå i fall då den oriktiga uppgiften kunnat rättas utifrån kontrollmaterial som var normalt tillgängligt vid taxeringen. Skattetillägg föreslogs utgå med 15 procent i dessa fall.⁴¹

Felaktigheter som kunnat rättas med ledning av inkommen kontrolluppgift och oriktiga uppgifter som inneburit att ett skattebelopp förskjutits mellan två beskattningsperioder skulle endast föranleda en mycket mild reaktion. Den föreslagna uttagsprocenten uppgick i dessa fall till 10 procent.⁴²

Med hänsyn tagen till skatteförfattningarnas komplicerade natur skulle, enligt förslaget, även vissa mildrande omständigheter föranleda en lägre uttagsnivå. Den skattskyldiges bristande erfarenhet, den oriktiga uppgiftens beskaffenhet samt annan särskild omständighet skulle härvid beaktas. Vissa fall av rättelse från den skattskyldiges sida gav även anledning att påföra skattetillägg enligt den lägre uttagsnivån om 10 procent.⁴³

³⁸ SOU 1982:54 s. 145f.

³⁹ SOU 1982:54 s. 146.

⁴⁰ SOU 2001:25 s. 76, SOU 1982:54 s. 147 samt s. 240.

⁴¹ SOU 1982:54 s. 240.

⁴² SOU 1982:54 s. 241.

⁴³ SOU 1982:54 s. 242f.

Utredningen föreslog dock även att en högre procentsats skulle tillämpas i fall där omständigheterna med hänsyn till felaktighetens eller försummelsens karaktär var försvårande. Hade ett betydande skattebelopp undandragits eller om uppgiftsskyldigheten åsidosatts i ett väsentligt hänseende kunde den högre procentsatsen bli aktuell. I förslaget framhöll utredningen att vid bedömningen av om omständigheterna i fallet var försvårande skulle hänsyn även tas till felaktighetens eller försummelsens art. Detta var särskilt viktigt i de fall felaktigheten var av sådan art som i normalfallet gav anledning att ta ut skattetillägg endast till den lägre procentsatsen.⁴⁴

2.3.3 Förändringar år 1991 – en ny eftergiftsgrund

Några av de förslag som framstälts i skattetilläggsutredningens betänkande vidarebehandlades inom finansdepartementet. På grundval av den promemoria som utarbetades infördes nya bestämmelser, vilka innebar en viss uppmjukning av det administrativa sanktionssystemet.⁴⁵ Syftet var att komma tillrätta med vissa tillämpningsproblem och anpassa det administrativa sanktionssystemet till skattereformen av inkomst- och förmögenhetsskatten.⁴⁶

I propositionen till 1991 års lagändringar var den allmänna utgångspunkten att sanktionen skulle stå i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse. Det var därför tvunget att sanktionssystemet tillät att hänsyn togs till förhållandena i det enskilda fallet. Vidare betonades att lika försummelse skulle föranleda lika påföljder, samtidigt som systemet skulle vara lätt att tillämpa.⁴⁷

Som skäl för de förslag som lades fram anfördes att bestämmelserna om eftergift av skattetillägg skulle utformas så att det förhindrades att ursäktliga felaktigheter sanktionerades med en administrativ avgift. Det ansågs emellertid kunna förekomma situationer då felaktigheten inte var att anse som ursäktlig, men sanktionen ändå föreföll vara orimlig på grund av förhållandena i det enskilda ärendet. Det befintliga sanktionssystemet tillhandahöll dock inte tillräckliga möjligheter att beakta omständigheterna i det enskilda fallet. Mot denna bakgrund föreslogs en ny regel som medgav befrielse från skattetillägg då det framstod som ”uppenbart oskäligt” att påföra avgiften.

Avsikten var att den föreslagna regeln skulle användas som en ”ventil” när befrielse inte kunnat medges på grundval av någon av de övriga eftergiftsgrunderna. Enligt uttalande i propositionen till bestämmelsen, skulle ventilen aktualiseras i de fall då påföljden inte stod i rimlig

⁴⁴ Prop. 1982:54 s. 157f.

⁴⁵ Prop. 1991/92:43 s. 3f. samt s. 60ff.

⁴⁶ SOU 2001:25 s. 78.

⁴⁷ Prop. 1991/92:43 s. 62.

proportion till den skattskyldiges försummelse eller då det av någon annan orsak skulle framstå som stötande att ta ut tillägget.⁴⁸ Detta innebar att ett krav på proportionalitetsavvägning införts i bestämmelserna om befrielse från särskild avgift.⁴⁹

De nya reglerna trädde ikraft den 1 januari 1992 och skulle enligt uttalande i förarbetena innebära ett steg mot en ökad rättssäkerhet i beskattningshänseende. Det konstaterades samtidigt att det krävdes mer för att den enskildes ställning skulle stärkas i förhållandet till myndigheterna.⁵⁰

2.3.4 Förändringar år 2003 – hel eller delvis befrielse

2.3.4.1 Skattetilläggskommitténs förslag

1999 tillsattes den så kallade skattetilläggskommittén med huvuduppgift att göra en förutsättningslös översyn av reglerna om skattetillägg. Kommittén skulle mot bakgrund av de problem som uppmärksammats, utforma ett sanktionssystem som uppfyller högt ställda krav på effektivitet, förutsebarhet, likformighet och rättssäkerhet samt de krav som Europakonventionen ställer på förfarandet.⁵¹ Trots att systemet varit föremål för flera utredningar och förändringar kvarstod enligt direktiven en hel del kritik mot bestämmelserna.⁵² Kommittén framhöll att det var otvivelaktigt att den dåvarande regleringen och tillämpningen medförde att systemet hade en hel del inslag av godtycke och orättvisa, samtidigt som det var svårförutsebart för den enskilde.⁵³

Som framgått av den hittills gjorda redogörelsen inrymde skattetillägsreglerna inga subjektiva rekvisit, utan den skattskyldige ålades sanktionen enligt principen om strikt ansvar. Skattetilläggskommittén ansåg emellertid att det borde vara en förutsättning att det föreligger någon form av skuld på den skattskyldige sida till att den felaktiga uppgiften lämnats, för att en sanktion av så ingripande slag och av så utpräglat bestraffande karaktär som skattetillägget, ska få utgå. Det skulle därmed krävas att det kunde antas att den oriktiga uppgiften lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet.

Att uppställa krav på grov oaktsamhet skulle enligt kommittén vara att gå för långt. Samtidigt ansågs det rimligt att inte varje aldrig så ringa oaktsamhet medförde att sanktionssystemet utlöstes. Kommittén menade att undantag borde göras då oaktsamheten med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet var att anse som ursäktlig. Så allmänt hållna krav skulle

⁴⁸ Prop. 1991/92:43 s. 87-89.

⁴⁹ Moëll s. 224.

⁵⁰ Prop. 1991/92:43 s. 62.

⁵¹ SOU 2001:25 s. 13 samt s. 65.

⁵² Virin s. 295.

⁵³ SOU 2001:25 s. 13.

enligt kommittén specificeras för att ge den praktiska tillämpningen tillräcklig ledning. Kommittén ansåg att en hjälpregel kunde formuleras på så vis att skattetillägg inte ska påföras om felaktigheten kan antas bero på att den skattskyldige felbedömt skattelagstiftningen eller de faktiska förhållanden, som haft samband med uppgiften på ett inte oförsvarligt sätt, och det inte skäligen kan begäras att han med denna utgångspunkt skulle ha lämnat underlag för beskattningsbeslutet i vidare mån än som skett.

Enligt kommitténs mening måste man härutöver räkna med fall då den oriktiga uppgiften kan antas ha haft en sådan anknytning till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller något liknande förhållande att den skattskyldige inte rimligen bör lastas för den. Kommittén ansåg att det i dessa fall var befogat att tillämpningen blev mer liberal än som följt av dittillsvarande praxis. Det framhölls att det kunde förekomma andra särskilda skäl som naturligtvis även skulle kunna föranleda att den skattskyldige inte borde vara ansvarig för att uppgiften blivit felaktig.

Omständigheterna i fråga har sådant samband med själva gärningen att de enligt kommittén borde ingå i de grundläggande rekvisiten för skattetillägg. Här menade kommittén således att förhållanden av nu avsett slag lagtekniskt sett inte borde betecknas som omständigheter som kan utgöra grund för befrielse från skattetillägg, utan i stället borde det vara en förutsättning för att tillägget ska utgå att sådana ursäktliga förhållanden inte föreligger.⁵⁴

Vilken betydelse den enskildes skuld skulle tillmätas hade således varit en central fråga för kommittén.⁵⁵ Skattetilläggskommittén gjorde vidare bedömningen att skattetilläggsystemet även i fortsättningen borde vara utformat så att sanktionerna i första instans prövas av skattemyndigheterna och så att de skattskyldiga sedan kan överklaga beslut till länsrätt.⁵⁶ Kommittén uttalade emellertid att det enligt svenska rättstraditioner inte är lämpligt att låta skattemyndigheterna göra en mer ingående bedömning av sådana förhållanden som inverkar på den skattskyldiges skuld. Kommittén hade heller inte ansett sig kunna förorda en ordning enligt vilken skattemyndigheterna hade att ta hänsyn till exempelvis den enskildes ekonomiska förhållanden vid bestämmandet av skattetillägget. Mot denna bakgrund fanns det enligt kommitténs förmenande skäl mot att införa en möjlighet för skattemyndigheterna att jämka skattetilläggen. Det ansågs även finnas en risk för att ett sådant system skulle leda till en splittrad praxis.

Vad som ändå ansågs tala för att en möjlighet till jämkning av skattetillägget skulle införas, var de betydande tröskeeffekter som var förenade med den då gällande ordningen. Kommittén berörde tre olika typfall där det skulle vara motiverat att kunna jämka tillägget.⁵⁷ I doktrinen har framförts att jämningsregeln i enlighet med kommitténs förslag, skulle

⁵⁴ SOU 2001:25 s. 212-218.

⁵⁵ Moëll s. 243.

⁵⁶ SOU 2001:25 s. 204-209.

⁵⁷ SOU 2001:25 s. 250f.

kunna sägas omfatta tre delregler benämnda *gränsfallsregeln*, *maximiregeln* och *tidsregeln*.⁵⁸

Kommittén anförde att det skulle vara mindre följdriktigt att fastställa skattetillägget till fullt belopp då frågan om skattetillägg ska utgå eller ej var ett gränsfall. En *gränsfallsregel* skulle innebära att skattetillägget kan jämkas om den skattskyldige anses ha visat viss grad av oaktsamhet som förvisso inte kan anses vara ursäktlig, men ändå är relativt obetydlig, eller då faran för ett felaktigt beslut med hänsyn till tillgängligt kontrollmaterial varit tämligen begränsad utan att vara ringa. Kommittén framhöll vidare att det skulle kunna förekomma fall då myndigheten i ett ärende anser att en oriktig uppgift står i samband med den skattskyldiges sjukdom och därför är ursäktlig i viss mån, men – efter tvekan – stannar för att den inte är i sådan grad ursäktlig att den skattskyldige kan undgå skattetillägget.

Kommittén ansåg även att en jämkning av skattetillägget skulle vara motiverad i de fall en oriktig uppgift har lämnats som inte kan anses vara ursäktlig och som även har lett till fara för en felaktig taxering, men som på grund av skatteförhållandena enligt vanliga beräkningsprinciper skulle leda till ett mycket högt skattetillägg, som inte alls står i proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. En *maximiregel* skulle reglera att det även i sådana fall föreligger en möjlighet till jämkning.⁵⁹ Om det stod alldeles klart att den oriktiga uppgiften lämnats uppsåtligen ansåg kommittén emellertid inte att det skulle bli aktuellt att jämka skattetillägget på denna grund.

Enligt en *tidsregel* skulle skattetillägget kunna jämkas i situationer då, utan den skattskyldiges förvållande, en osedvanligt lång tid förflutit från den tidpunkt då den oriktiga uppgiften lämnades. Skattetilläggskommittén hänvisade här till rätten att enligt artikel 6 Europakonventionen få tillträde till domstol. Den enskilde har därigenom rätt att få till stånd en domstolsprövning inom skälig tid. I de fall en sådan prövning inte har ägt rum inom skälig tid ansågs det vara tveksamt om det var konventionsenligt att domstolen inte har möjlighet att ta hänsyn till detta när straffet sedan ska fastställas. Kommittén gjorde här en jämförelse med vad som gäller i fråga om skattebrott, nämligen att en allmän domstol enligt bestämmelser i brottsbalken har möjlighet att beakta sådana omständigheter.⁶⁰ Enligt kommitténs förmenande borde det även finnas en dylik möjlighet i mål om skattetillägg.

Kommittén sade sig vara medveten om att ett införande av en möjlighet till jämkning skulle kunna leda till att praxis, åtminstone i inledningsskedet, inte blev enhetlig. Detta borde dock enligt kommitténs förmenande kunna

⁵⁸ Moëll s. 243ff.

⁵⁹ I detta sammanhang tog kommittén upp Volvo-målet, RÅ 2000 ref. 66, vilket ansågs vara ett typexempel på situationer då en jämkning på denna grund var befogad och naturlig. Det kunde emellertid, enligt kommitténs synsätt, allvarligt ifrågasättas om skattetillägg överhuvudtaget skulle utgå i ett sådant fall.

⁶⁰ 29 kap. 5 § 1 st. p.7 BrB. Beträffande skattebrott se exempelvis NJA 1998 s. 283.

accepteras eftersom det gällde en förändring som var till de skattskyldigas fördel.

Kommittén betonade vidare att det naturligtvis inte borde komma ifråga att införa en obegränsad möjlighet till jämkning som i praktiken skulle innebära ett mer reguljärt straffmättningsförfarande från skattemyndigheternas sida. En förutsättning för jämkning borde istället vara att en beräkning av skattetillägget, enligt vanliga principer, utfaller i ett resultat som står i uppenbart missförhållande till den oriktiga uppgiftens karaktär.

Enligt kommitténs förslag skulle jämkning som huvudregel enbart kunna ske till vissa kvotdelar, till hälften eller en fjärdedel. Motivet var att det annars skulle kunna åstadkommas allt för disparata resultat och att man i övrigt skulle underlätta för tillämpningen.⁶¹

2.3.4.2 Regeringens proposition

Sedan skattetilläggskommittén lämnade sitt betänkande har Europadomstolen i två domar mot Sverige förklarat att det svenska skattetillägget utgör en anklagelse för brott i den bemärkelse som avses i artikel 6 i Europakonventionen.⁶² Det svenska skattetilläggsförfarandet *måste* därmed uppfylla de rättssäkerhetsgarantier som befästs i artikeln.⁶³ Mot denna bakgrund infördes nya regler i taxeringslagen som enligt förarbetena skulle utöka och förbättra möjligheterna att göra nyanserade bedömningar i varje enskilt fall. Syftet var att de rättssäkerhetsgarantier som anges i artikel 6 skulle komma till uttryck direkt i lagen.⁶⁴

De nya bestämmelserna om skattetilläggen började tillämpas från och med taxeringsåret 2004.⁶⁵ Utgångspunkten vid lagändringen var enligt förarbetena att systemet skulle vara byggt på enkla och schabloniserade bestämmelser och tillämpas på i princip alla felaktigheter i uppgiftslämnandet. Schabloniseringen ansågs vara en förutsättning för att kravet på likformighet och förutsebarhet skulle kunna tillgodoses. Det var emellertid även en strävan att utforma ett regelverk, som på ett bättre sätt än det dåvarande systemet, kunde tillmötesgå kravet på nyansering av skattetillägget.⁶⁶

Utöver kravet på att systemet skulle tillgodose Europakonventionens rättssäkerhetsgarantier fanns det andra orsaker till att man förändrade reglerna. Mot bakgrund av att schabloniseringen gällde beräkningen av sanktionerna och inte bedömningen av i vilka fall dessa skulle utnyttjas

⁶¹ SOU 2001:25 s. 250-253.

⁶² Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, domar den 23 juli 2002.

⁶³ Prop. 2002/03:106 s. 75.

⁶⁴ Prop. 2002/2003:106 s. 1f.

⁶⁵ Lagen (2003:211) om ändring i taxeringslagen (1990:324), prop. 2002/2003:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

⁶⁶ Prop. 2002/03:106 s. 106.

kunde systemet verka svårförutsebart för de skattskyldiga. Det ansågs till viss del kunna bero på att de grundläggande reglerna var allmänt hållna i sin utformning.

Regeringen uttalade i propositionen att det rimligen kan förmodas att det är väsentligt för det allmänpreventiva syftet med sanktionerna och för systemets legitimitet att de skattskyldiga anser att sanktionerna är rättvisa, rimliga och förutsebara. Nivån på de sanktioner som utgår kan tänkas ha mindre betydelse för den preventiva verkan än nyss nämnda faktorer.

För att systemet inte skulle förlora legitimitet var det även angeläget att genomföra vissa ändringar eftersom kritik hade framförts mot att tillämpningen innehöll inslag av godtycke och orättvisa.⁶⁷

I Europakonventionen artikel 6.2 fastslås den så kallade oskuldspresumtionen, med innebörden att ingen ska betraktas som skyldig till brott innan hans skuld lagligen har fastställts. Det har ifrågasatts om det svenska skattetilläggssystemet med ett strikt ansvar för den oriktiga uppgiften kombinerat med subjektiva befrielsegrunder härmed strider mot Europakonventionen.⁶⁸

Europadomstolen har i sina domar den 23 juli 2002 i fallen *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige* konstaterat att innebörden av det svenska skattetilläggssystemet är att den skattskyldige presumeras ousäktligt ha lämnat en felaktig uppgift till ledning för taxeringen. Det presumeras även att det inte är uppenbart oskäligt att påföra tillägget. För att grund för eftergift ska föreligga måste den skattskyldige motbevisa denna presumtion.

Europadomstolen anförde även i de ovan nämnda målen att det för konventionsförenligheten är av betydelse att det görs en nyanserad bedömning i varje enskilt fall. Det är även av vikt att prövningen av om det föreligger skäl för att befria från skattetillägg, inte är alltför restriktiv. Presumtioner är tillåtna men de ska hållas inom rimliga gränser och den enskildes subjektiva förutsättningar måste tillåtas få betydelse.⁶⁹ I RÅ 2000 ref. 66 I gör Regeringsrätten samma bedömning.

Ett eventuellt brott mot oskyldighetspresumtionen skulle således, enligt Europadomstolens praxis, kunna uppkomma om presumtionen, att den skattskyldige gjort sig skyldig till klandervärd beteende, inte är förbunden med tillräckliga möjligheter för den skattskyldige att påvisa att det på grund av omständigheterna i det enskilda ärendet inte är motiverat att skattetillägg utgår.⁷⁰

⁶⁷ Prop. 2002/03.106 s. 106f.

⁶⁸ Prop. 2002/03:106 s. 86f. samt SOU 2001:25 s. 179-185.

⁶⁹ *Janosevic mot Sverige* och *Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige*, domar den 23 juli 2002, *Salabiaku mot Frankrike*, dom den 7 oktober 1988.

⁷⁰ Axén Linderl-Leidhammar s. 16f.

Mot denna bakgrund föranledde oskyldighetspresumtionen i artikel 6.2 Europakonventionen en diskussion om hur de subjektiva förutsättningarna i de svenska reglerna om skattetillägg skulle utformas.⁷¹ I det betänkande som föregick propositionen till de nuvarande skattetilläggsbestämmelserna föreslogs att skattetillägg skulle tas ut bara i de fall det kan antas att den oriktiga uppgiften har lämnats av oaktsamhet eller uppsåt. Härigenom skulle Sverige inte balansera på gränsen till vad som var konventionsstridigt.⁷²

Regeringen ansåg emellertid att rättsläget efter Europadomstolens domar i målen Janosevic och Västberga Taxi AB mot Sverige inte uppställde krav på att skattetilläggsreglerna utformades utifrån de subjektiva rekvisiten oaktsamhet och uppsåt för att oskyldighetspresumtionen skulle uppfyllas. Grunderna för befrielse från skattetillägg i kombination med reglerna om att skattetillägg ibland på objektiva grunder ska undanröjas kan, enligt regeringen, ge utrymme för hänsynstagande som innebär att skattetillägg inte ska utgå i större utsträckning än vad som skulle vara fallet om påförandet av skattetillägg gjordes beroende av den skattskyldiges oaktsamhet eller uppsåt.⁷³ Europakonventionen föranledde således inte att något krav på oaktsamhet eller uppsåt uppställdes i skattetilläggsbestämmelserna.

Regeringen anförde även att bestämmelserna skulle bli svåra att tillämpa för skattemyndigheterna om de subjektiva rekvisiten oaktsamhet och uppsåt infördes. Som grund för sin ståndpunkt anförde regeringen bland annat att skattemyndigheterna endast har ett begränsat utredningsmaterial till hands vid den tidpunkt den första bedömningen av de subjektiva rekvisiten ska genomföras. Vissa remissinstanser hade också ifrågasatt om det var lämpligt att skattemyndigheterna skulle pröva de nämnda subjektiva rekvisiten. Ekobrottsmyndigheten framhöll att frågorna om oaktsamhet och uppsåt inte sällan var juridiskt invecklade.⁷⁴

En förutsättning för att kravet förutsebarhet, likformighet och rättvisa ska kunna uppfyllas var enligt regeringens ståndpunkt att skattetillägget tas ut enligt enkla och schabloniserade regler. Även mot denna bakgrund ansågs det därmed inte lämpligt att införa regler där påförandet av tillägget görs beroende av oaktsamhet eller uppsåt hos den skattskyldige.⁷⁵

Bestämmelserna om befrielse från skattetillägg hade, enligt propositionen till de nuvarande skattetilläggsreglerna, utformats så att myndigheter och domstolar skulle kunna ta hänsyn till den skattskyldiges subjektiva situation med en viss frihet i bedömningen. Det ansågs emellertid föreligga skäl för att se över grunderna för befrielse för att bedömningen skulle bli mer nyanserad i varje enskilt fall.⁷⁶ Regeringen framhöll i detta avseende den

⁷¹ Prop. 2002/03:106 s. 86f.

⁷² SOU 2001:25 s. 212-218.

⁷³ Prop. 2002/03:106 s. 137.

⁷⁴ Prop. 2002/03:106 s. 138.

⁷⁵ Prop. 2002/03:106 s. 138.

⁷⁶ Prop. 2002/03:106 s. 137.

kritik som framförts mot att tillämpningen av befrielsegrunderna var restriktiv och onyanserad.⁷⁷

För att få till stånd en mer generös och rättvis tillämpning av reglerna om befrielse från skattetillägg föreslog regeringen att bestämmelserna skulle förtydligas och kompletteras med nya befrielsegrunder. I syfte att öka möjligheterna till att beakta såväl förutsättningarna i det enskilda fallet som eventuella oskäligheter, föreslog regeringen vidare att befrielse från skattetillägget skulle kunna ske helt, men även delvis.⁷⁸ Regeringens förslag till förändringar infördes i taxeringslagen och tillämpades för första gången taxeringsåret 2004.⁷⁹ Den fortsatta framställningen kommer att fokusera på dessa bestämmelser, som idag utgör gällande rätt.

⁷⁷ Prop. 2002/03:106 s. 142.

⁷⁸ Prop. 2002/03:106 s. 142. Europakonventionens proportionalitetsprincip har aktualiserats vid diskussionen om nivån på skattetilläggen och möjligheten att sätta ned sanktionsbeloppet. Se exempelvis prop. 2002/03:106 s. 84 samt Moëll-Österman s. 262-272.

⁷⁹ 5 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324). De nu gällande befrielsegrunderna behandlas mer utförligt i avsnitt 4.

3 Grundförutsättningar för påförande av skattetillägg

3.1 Tillämpningsområde

Taxeringslagens bestämmelser avseende skattetillägg var tidigare enbart tillämpliga på inkomst- och förmögenhetsskatt samt den mervärdeskatt som togs ut enligt TL. Genom lagändringen 1991 utvidgades tillämpningsområdet till att omfatta även fastighetsskatt, avkastningsskatt på pensionsmedel och särskild löneskatt på pensionskostnader. Det utvidgade tillämpningsområdet motiverades av att oriktiga uppgifter som föranleder ett för lågt skatteuttag bör behandlas på ett likartat sätt, varför det inte kunde anses befogat att undanta vissa skatteslag från sanktionssystemet.⁸⁰

3.2 Oriktig uppgift

De formella förutsättningarna för påförande av skattetillägg återfinns i 5 kap. taxeringslagen⁸¹. I 1 § 1 st. första meningen stadgas att skattetillägg får påföras om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Genom det valda uttryckssättet markeras att även uppgifter som lämnas med någon form av ADB-teknik eller någon annan form av teknisk överföring omfattas av regleringen. Uttrycket ”under förfarandet” innebär att skattetillägg även kan påföras då oriktig uppgift lämnas i svar på förfrågan, i ett omprövningsärende eller vid skriftväxling i samband med revision.⁸²

Enligt 1 § 1 st. andra meningen får även skattetillägg påföras om den skattskyldige på annat sätt än muntligen har lämnat oriktig uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. För att skattetillägg skall komma i fråga i dessa fall måste den oriktiga uppgiften ha lämnats på ett annat sätt än muntligen i ett meddelande riktat till domstolen, t.ex. i ett överklagande eller i ett yrkande.⁸³

Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall kunna tas ut är således att den skattskyldige i sin deklaration eller annars under förfarandet lämnat en oriktig uppgift.⁸⁴ En definition av begreppet ”orktig uppgift” finns intagen 1 § 2 st. Härav följer att en uppgift skall anses vara oriktig om det ”klart framgår”⁸⁵ att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är

⁸⁰ Prop. 1991/92:43 s. 63.

⁸¹ Samtliga lagrum som anges i kapitel 3 återfinns i 5 kap. TL, om inte annat särskilt anges.

⁸² Axén Linderl-Leidhammar s. 26.

⁸³ Prop. 2002/03:106, s. 233.

⁸⁴ Prop. 2002/03:106, s. 116.

⁸⁵ Beviskravet ”klart framgår” utvecklas närmare under avsnitt 1.4.

felaktig eller att den skattskyldige utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen.

Uttrycket ”oriktig uppgift” tar sikte på varje osant meddelande angående någon omständighet som är av betydelse för ett korrekt fastställande av skatt- eller avgiftsskyldighet. Den skattskyldige är skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för en korrekt beskattning och förtigande eller vilseledande av en omständighet kan vara att betrakta som en oriktig uppgift. I de fall en uppgiftslämnare i en deklaration eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse, men i själva verket någon relevant uppgift utelämnats, har en oriktig uppgift lämnats.⁸⁶

Påförandet av skattetillägg uppställer, som ovan nämnts, inget krav på uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige, d.v.s. den ”oriktiga uppgiften” behöver inte ha lämnats uppsåtligen eller genom oaktsamhet. De subjektiva förutsättningarna för skattetillägg beaktas istället genom befrielsegrunderna i 14 §.⁸⁷

3.2.1 Tillräcklig och orimlig uppgift

I 1 § 2 st. återfinns två typfall då en uppgift inte skall betraktas som oriktig. Det första fallet avser uppgift som tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. Detta innebär exempelvis att det inte skall anses vara en oriktig uppgift om den skattskyldige gör ett riktigt avdrag, när de uppgifter som i övrigt lämnas är sådana att rätten till avdrag kan bedömas korrekt med ledning av uppgifterna.⁸⁸

Det andra fallet avser uppgift som är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Bestämmelsen tar närmast sikte på de fall då den skattskyldiges uppgifter visserligen inte är korrekta eller tillräckliga för att ett riktigt taxeringsbeslut skall kunna fattas, men uppgifterna är så anmärkningsvärda att de får anses ge upphov till en klar utredningsplikt för Skatteverket.⁸⁹

3.3 Beviskrav

Bevisbördan för att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift åligger Skatteverket och i förekommande fall det allmänna ombudet. Det allmänna har således att visa att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift i självdeklarationen eller i något annat skriftligt material för att skattetillägg skall aktualiseras.⁹⁰

⁸⁶ Prop. 2002/03:106, s. 116.

⁸⁷ Prop. 2002/03:106, s. 136 ff.

⁸⁸ Prop. 2002/03:106, s. 233.

⁸⁹ Prop. 2002/03:106, s. 233 f.

⁹⁰ Nowak s. 360 samt Axén Linderl-Leidhammar s. 28.

Beviskravet för förekomsten av en oriktig uppgift uttrycks på så sätt att det skall ”klart framgå” att uppgiften är felaktig eller att information utelämnats. Beviskravet vid påförande av skattetillägg är således högre satt än vid den vanliga deklarationsprocessen.⁹¹ Beviskravet ”klart framgår” infördes i samband med den senaste omarbetningen av skattetilläggsystemet och ersatte det tidigare begreppet ”befinns oriktig”. Förändringen var emellertid enbart en språklig sådan och innebar inte någon skillnad i själva bevisstyrkan.⁹²

Enligt förarbetena är det inte möjligt att på ett meningsfullt sätt beskriva vad beviskravet ”klart framgår” i praktiken innebär för olika fall. Klart är emellertid att i uttrycket ligger ett strängare krav på bevisningens styrka än vad som gäller i den vanliga taxeringsprocessen.⁹³

I sammanhanget kan noteras att Skattetilläggskommittén i sin utredning över omarbetningen av skattetilläggsystem, föreslog att beviskravet vid skattetillägg skulle ändras till ”utom rimligt tvivel”. Genom ett sådant beviskrav skulle, enligt kommittén, en rimlig grad av säkerhet uppnås om att skattetilläggsystemet stod sig internationellt. Kommittén påpekade att dess förslag med stor säkerhet skulle innebära att ett strängare beviskrav för påförande av skattetillägg infördes mot vad som tidigare gällt.⁹⁴

Regeringen ansåg emellertid inte att införandet av ett strängare beviskrav var påkallat för att för att uppfylla Europakonventionens krav i detta avseende. Vidare ansåg Regeringen att ett nytt beviskrav, istället för att öka rättssäkerheten, skulle leda till osäkerhet hos de inblandade i skatteprocessen. Dessutom skulle en ändring av beviskravet för oriktig uppgift i skattetilläggsammanhang leda till en skillnad vad gäller beviskraven för skattetillägg respektive eftertaxering. Mot bakgrund härav ansåg Regeringen att beviskravet för förekomsten av oriktig uppgift skulle vara oförändrat, med den skillnaden att begreppet ”klart framgår” skulle ersätta den tidigare termen ”befinns oriktig”.⁹⁵

3.4 Skattetillägg vid skönstaxering

3.4.1 Brister i deklARATIONEN

Enligt 2 § 1 p. skall skattetillägg tas ut om avvikelse har skett från en självdeklaration genom skönstaxering. Bestämmelsen aktualiseras i de

⁹¹ Beviskravet i samband med den vanliga taxeringsprocessen är att en omständighet skall vara ”sannolik”. En skattskyldig skall följaktligen medges begärt avdrag om han kan göra sannolikt att han haft kostnaden ifråga, prop. 2002/03:106 s. 119.

⁹² Den tidigare använda termen ”befinns oriktig” ansågs vara språkligt svårbegriplig och omodern, varför istället begreppet ”klart framgår” skulle uttrycka förekomsten av ett strängare beviskrav, prop. 2002/03:106 s. 120.

⁹³ Prop. 2002/03:106 s. 119.

⁹⁴ SOU 2001:25 s. 212.

⁹⁵ Prop. 2002/02:106 s. 120.

situationer då den skattskyldige har lämnat en deklARATION utan att denna har kunnat läggas till grund för taxeringen. Detta kan bero på formella eller materiella brister i deklARATIONEN såsom utelämnande av uppgifter eller bristande specifikationer eller bristfälligt underlag t.ex. i fråga om räkenskapsmaterialet.⁹⁶ Skattetillägget fungerar i dessa situationer som ett påtryckningsmedel för att få fram korrekta uppgifter.⁹⁷

3.4.2 Utebliven deklARATION

Vidare skall enligt 2 § 2 p. skattetillägg tas ut om skönstaxering har skett på grund av utebliven självdeklARATION. Det huvudsakliga skälet till varför skattetillägg tas ut i dessa fall är intresset av att kunna tvinga fram en deklARATION. Skattetillägget fyller således en vitesliknande funktion, vilken understryks genom att skattetillägget undanröjs om deklARATIONEN inkommer till skattemyndigheten inom viss tid, 3 §.⁹⁸

3.5 Beräkning av skattetillägg

Skattetillägget beräknas med den undandragna skatten som underlag. Den undandragna skatten ska anses motsvara den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört om den godtagits. Härmed avses inte enbart skattelättnad för den skattskyldige, utan även för dennes make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med den skattskyldige. Den undandragna skatten eller skattelättnaden kan bestå antingen i att skatt inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften godtagits eller i att skatt tillgodoräknats med felaktigt belopp.⁹⁹ Påförande av skattetillägg förutsätter således ett orsakssamband mellan den oriktiga uppgiften och skattelättnaden.¹⁰⁰

Som huvudregel gäller enligt 4 § 1 st. att skattetillägg tas ut med 40 procent vid inkomsttaxeringen. I de fall den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial¹⁰¹ som normalt är tillgängligt för Skatteverket och som varit tillgängligt för Skatteverket före utgången av november månad taxeringsåret, beräknas skattetillägget istället efter 10 procent, 4 § 2 st. Skälet till den sänkta procentsatsen i dessa fall är att det skall komma den skattskyldige tillgodo att den oriktiga uppgiften har kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som normalt finns att tillgå för skattemyndigheten.¹⁰²

⁹⁶ Prop. 2002/03:106 s. 126.

⁹⁷ Axén Linderl-Leidhammar s. 34.

⁹⁸ Prop. 2002/03:106, s. 126 och Virin, s. 310.

⁹⁹ Prop. 2002/03:106, s. 157.

¹⁰⁰ Axén Linderl-Leidhammar s. 36.

¹⁰¹ Med kontrollmaterial avses material som normalt finns tillgängligt vid taxeringen. Härför uppställs förhållandevis höga krav. Såväl kontrollmaterial som har direkt anknytning till den skattskyldige som material av mer allmän karaktär omfattas av uttrycket. Något krav på att materialet skall vara direkt tillgängligt uppställs inte. Material som inhämtats genom utredningar, särskilda förfrågningar eller kontrollaktioner omfattas inte av uttrycket kontrollmaterial. Se Axén Linderl-Leidhammar s. 39.

¹⁰² Prop. 2002/03:106 s. 234.

I de fall den oriktiga uppgiften består i att ett belopp hänförs eller kan antas komma att hänföras till fel taxeringsår eller redovisningsperiod, s.k. periodiseringsfel, skall skattetillägget beräknas efter tio procent, 4 § 3 st.¹⁰³

I fråga om påförande av skattetillägg vid skönstaxering tillämpas ovan redovisade procentsatser, 5 § 3 st.

3.5.1 Särskilt om skattetillägg vid mervärdesskatt

Till skillnad mot vad som redovisats ovan beträffande inkomsttaxeringen utgår skattetillägget, som huvudregel, med 20 procent i fråga om mervärdesskatt, 4 § 1 st. andra meningen. Vad gäller uppgift som har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial och periodiseringsfel, beräknas skattetillägget efter 5 procent, 4 § 2-3 st.

Uttagsprocenten är således differentierad och slår olika hårt mot olika skatter. Skillnaden i uttagsnivåer motiverades i samband med skattetilläggssystemets tillkomst av att det på mervärdesskatteområdet ofta är fråga om höga beskattningsvärden, som inte direkt återspeglar den skattskyldiges vinst av verksamheten och därmed hans beskattningsförmåga.¹⁰⁴

I sin utredning över omarbetningen av skattetilläggssystemet föreslog emellertid Skattetilläggskommittén, att skattetillägg som huvudregel skall tas ut med 40 procent av den undandragna skatten inte enbart i fråga om inkomstskatt, utan även på mervärdesskatteområdet. Skattetilläggskommittén uppmärksammade härvid de synpunkter som enligt ovan låg till grund för en differentierad uttagsprocent, men ställde dessa mot det faktum att ett undandraget skattebelopp innebär samma intäktsförlust för det allmänna, och utgör samma obehöriga vinst för den skattskyldige, oavsett om den skattskyldige undandrar visst belopp från inkomst- eller mervärdesskatt.¹⁰⁵

Vid en samlad bedömning av dessa olika synpunkter och vad som var påkallat utifrån rättviseaspekter och allmänpreventiva synpunkter, ansåg Skattetilläggskommittén att en differentierad uttagsprocent var motiverad. Efter att ha kommit fram till denna slutsats, konstaterade emellertid Skattetilläggskommittén att skattetilläggen innebär en högst betydande intäkt för det allmänna, och då Skattetilläggskommitténs övriga förslag innebar att en betydande del av skattetilläggen föll bort, ansågs vid en

¹⁰³ Tillämpning av skattetilläggsbestämmelserna i dessa fall har varit föremål för diskussion vid ett antal tillfällen. Anledning härtill är att det vid periodiseringsfel allt som oftast inte är fråga om något egentligt skatteundandragande, utan endast om en förskjutning av beskattningen mellan olika beskattningsperioder, prop. 2002/03:106 s. 172 ff.

¹⁰⁴ Prop. 1971:10 s. 218.

¹⁰⁵ SOU 2001:25 s. 241

samlad bedömning, en enhetlig procentsats om 40 procent för skattetillägg över hela fältet som motiverad.¹⁰⁶

Regeringen ansåg emellertid att de synpunkter som anfördes till stöd för en differentierad uttagsprocent i samband med skattetilläggssystemets införande, fortfarande var bärkraftiga. Vidare motsatte sig Regeringen en så genomgripande förändring av skattetilläggssystemet som den kommittén föreslog, varför det inte heller fanns samma incitament att ur statsfinansiell synvinkel höja uttagsprocenten.¹⁰⁷

3.6 Situationer då skattetillägg inte skall tas ut

Även om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift till grund för taxeringen, skall i vissa fall inte skattetillägg utgå. Dessa fall regleras i 8 § 1-5 p. och i fråga om avliden person i 20 §. Utmärkande för de typfall som regleras 8 § är att dessa inte ger utrymme till någon skönsmässig bedömning av förutsättningarna. Om det fastställs att någon av punkterna i 8 § är tillämplig får överhuvudtaget inte skattetillägg påföras.¹⁰⁸

Skattetilläggs skall inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller annat meddelande från den skattskyldige.¹⁰⁹

Vidare skall skattetillägg inte tas ut om den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK^{110, 111}.

Skattetillägg skall inte heller tas ut om avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak.¹¹²

Skattetillägg skall inte heller påföras om den skattskyldige har vidtagit frivillig rättelse av oriktigt lämnad uppgift.¹¹³

Slutligen skall skattetillägg inte tas ut om skattebeloppet, som kunde ha undandragits genom den oriktiga uppgiften, är obetydligt.¹¹⁴

¹⁰⁶ SOU 2001:25 s. 243 f.

¹⁰⁷ Prop. 2002/03:106 s. 164.

¹⁰⁸ Thornstedt m.fl. s. 60.

¹⁰⁹ 8 § 1 p. Avgörande för om felaktigheten skall anses som *uppenbar* är att den är så iögonfallande en person som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten, prop. 1971:10 s. 269.

¹¹⁰ Lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

¹¹¹ 8 § 2 p. Avgörande för bedömningen är huruvida den oriktiga uppgiften kan rättas med ledning av kontrolluppgiften, d.v.s. Skatteverket måste med ledning av kontrolluppgiften kunna fatta ett beslut. Axén Linderl-Leidhammar s. 43.

¹¹² 8 kap. 3 p.

¹¹³ 8 kap. 4 p. Den skattskyldige bör i dessa fall ha möjlighet att rätta till den oriktiga uppgiften så länge som han har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte har upptäckts eller kommer att upptäckas. Prop. 1971:10 s. 270.

3.7 Tulltillägg i jämförelse med skattetillägg

Tulltillägg är en administrativ sanktion inom tullområdet som i princip är uppbyggd på samma sätt som skattetillägg. Vid införandet av tulltillägg uttalades i förarbetena att bestämmelserna avseende sanktionsavgifterna på tullområdet, borde utformas i så nära överensstämmelse med föreskrifterna om skattetillägg som möjligt.¹¹⁵ Bestämmelserna om tulltillägg återfinns 8 kap. 2-8 §§ och 10-15 §§ tullagen och återspeglar i stora delar föreskrifterna om skattetillägg i 5 kap. TL.¹¹⁶

Till skillnad från skatteområdet är det EG-rättens omfattande regelverk som utgör kärnan för den svenska tullagstiftningen. De viktigaste gemenskapsrättsliga föreskrifterna på tullområdet har formen av förordningar och är direkt tillämpliga som gällande svensk rätt. I vissa delar utgör förordningarna en ramlagstiftning, som kan kompletteras av nationella bestämmelser. Inför Sveriges inträde i EU genomgick den svenska tullagstiftningen en omfattande reform med syfte att tillmötesgå den gemenskapsrättsliga regleringen.¹¹⁷ I samband härmed konstaterades att frågor om sanktioner mot överträdelser av tullagstiftningen, såsom tulltillägg, hör till den nationella kompetensen och att de befintliga reglerna om tulltillägg därför kunde behållas.¹¹⁸

Kritik har emellertid riktats mot de svenska sanktionsbestämmelserna på tullområdet för att dessa är alltför stränga. Det kan här noteras att tullområdet tillhör den första pelaren inom EU och som naturlig utgångspunkt gäller att tulltilläggsstrukturen skall vara anpassad till EG:s regelverk och harmonisera med dess grundläggande principer, såsom proportionalitetsprincipen.¹¹⁹ Härtill kommer att även övriga medlemsstaters tullrättspraxis skall tas i beaktande.¹²⁰

¹¹⁴ 8 kap. 5 p. Vid bedömningen av om skattebeloppet är obetydligt skall varje skatteslag som påverkas av den oriktiga uppgiften bedömas för sig, jfr RÅ 1982 1:3.

¹¹⁵ Prop. 1985/86:41 s. 17 och prop. 2002/03:106 s. 195.

¹¹⁶ Se exempelvis 8 kap. 2 § 1-2 st. om förutsättningarna för påförande av tulltillägg och om oriktig uppgift (motsvarar 5 kap. 1 § TL), 6 § om de fall då tulltillägg inte skall påföras (motsvarar i stort sett 5 kap 8 § TL) och 10 § om omständigheter som föranleder befrielse från tulltillägg (motsvarar i princip 5 kap. 14 § TL).

¹¹⁷ SOU 2001:25 s. 276.

¹¹⁸ Prop. 1994/95:34 s. 106.

¹¹⁹ SOU 2001:25 s. 297 f.

¹²⁰ Prop. 2002/03:106 s. 198.

4 Grunderna för befrielse från skattetillägg

4.1 Inledning

Trots flera omarbetningar och utredningar kvarstår den grundläggande konstruktionen av skattetilläggsystemet. Som redan framhållits i avsnitt 2 ansåg regeringen, till skillnad från Skattetilläggskommittén, att det saknades skäl att införa de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet i bestämmelserna. I enlighet med regeringens proposition förändrades istället befrielsegrunderna och en möjlighet till delvis befrielse infördes.

De tidigare befrielsegrunderna som innebar att befrielse från skattetillägg skulle medges när felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till någon annan särskild omständighet framstod som ursäktlig och att befrielse från särskild avgift skulle ges när det annars framstod som uppenbart oskäligt, slopades då de nya bestämmelserna trädde ikraft vid 2004 års taxering.¹²¹ Istället gäller att befrielse från särskild avgift ska ske *helt eller delvis* om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som *ursäktlig* eller om ett uttag av tillägget med fullt belopp annars skulle vara *oskäligt*. Syftet med de tidigare befrielsegrunderna ska enligt propositionen i huvudsak komma till uttryck genom de i lagtexten särskilt angivna omständigheterna för när ursäktlighets- respektive oskälighetskriteriet är uppfyllt.¹²²

Bedömningen av om befrielse ska medges på grund av ursäktlighet respektive oskälighet ska ske enligt följande lydelse i lagtexten:

”Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig skall det särskilt beaktas om denna kan antas ha

- 1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden,*
- 2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller*
- 3. föranletts av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter.*

Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp skall det särskilt beaktas om

- 1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten,*
- 2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller*
- 3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).”¹²³*

¹²¹ Prop. 2002/2003:106 s. 143.

¹²² Prop. 2002/2003:106 s. 143f. 5 kap 14 § 1 st. taxeringslagen.

¹²³ 5 kap. 14 § 2 och 3 st. taxeringslagen.

I propositionen anges att de ovan uppräknade särskilt beaktansvärda omständigheterna ska ses som tydliga exempel på situationer där felaktigheten eller underlåtenheten ska anses vara ursäktlig eller det annars ska anses oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. I dessa fall bör därför den skattskyldige befrias från avgiften. Uppräkningen av omständigheter är emellertid inte uttömmande. Regeringen menade att det naturligtvis även kan finnas andra situationer vilka kan föranleda att det anses som ursäktligt eller oskäligt att ta ut fullt skattetillägg och som således också bör leda till befrielse från avgiften. Det underströks dessutom att en situation kan vara sådan att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig samtidigt som det kan anses vara oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp.¹²⁴

4.2 Befrielse på grund av ursäktlighet

I likhet med vad som tidigare gällt ska vid bedömningen av ursäktlighetskriteriet särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha sådant samband med den skattskyldiges ålder, hälsa, eller liknande förhållanden att den framstår som ursäktlig.¹²⁵

4.2.1 Ålder

Vid införandet av befrielsegrunderna framhölls att uttrycket ålder omfattar såväl låg som hög ålder.¹²⁶ Låg ålder kan ofta sättas i samband med bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet.¹²⁷ Befrielsegrunden ålder grundar sig på antagandet att sådana skattskyldiga inte har lika bra möjligheter som andra att sköta sina rättsliga angelägenheter. Den som trots hög ålder fortfarande är ekonomiskt aktiv bör emellertid i princip vara fullt ansvarig för oriktigheter i uppgiftslämnandet. Enligt departementschefens uttalande förhindrar detta inte att hög ålder i normala fall anses utgöra grund för befrielse. Istället bör den motsatta bedömningen fordra särskild utredning.¹²⁸

I RSV:s allmänna rekommendationer om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) angavs en fast åldersgräns. En skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år borde i enlighet med rekommendationerna, befrias från skattetillägg under förutsättning att det inte finns särskilda omständigheter. En sådan omständighet ansågs föreligga om den skattskyldige fortfarande var ekonomiskt aktiv, trots sin ålder. I rekommendationerna angavs att om den skattskyldige vid sidan av sin pension haft mer betydande inkomster,

¹²⁴ Prop. 2002/03:106 s. 143 samt s. 240. Se vidare om de övriga befrielsegrunderna i avsnitt 4.4.

¹²⁵ 5 kap. 14 § 2 st. 1 p. taxeringslagen.

¹²⁶ Prop. 1971:10 s. 272.

¹²⁷ Axén Linderl-Leidhammar s. 49.

¹²⁸ Prop. 1977/78:136 s. 205.

exempelvis av kapital som han själv förvaltar eller av förvärvsarbete, talar det för ekonomisk aktivitet.¹²⁹

Nämnda rekommendationer upphörde att gälla vid utgången av juli månad år 2005.¹³⁰ Den angivna åldersgränsen för pensionärer har emellertid funnit stöd i praxis¹³¹ och torde därför tillämpas även i fortsättningen.

RÅ 1982 1:30 gällde en 65-åring som pensionerades i början av inkomståret. Pensionen hade tagits upp till ett 9 044 kr för lågt belopp och den skattskyldige påfördes därför skattetillägg. Regeringsrätten ansåg att grund för eftergift förelåg med hänsyn tagen till den skattskyldiges ålder. Det påpekades också särskilt att hans sammanlagda förvärvsinkomst efter pensioneringen endast uppgick till 8 505 kr och han kunde därför inte anses vara ekonomiskt aktiv. Den skattskyldiges höga ålder utgjorde således ett tillräckligt skäl för eftergift. Av rättsfallet följer vidare att den ekonomiska aktiviteten normalt anses upphöra i och med pensioneringen.¹³²

I RÅ 1978 1:50 blev utgången den motsatta. Den skattskyldige var 71 år och hade redovisat ränteinkomster med ett 4 003 kr för lågt belopp. Utöver sin pension hade mannen haft betydande inkomster av fastigheter och kapital och han skötte själv förvaltningen av egendomen. Regeringsrätten ansåg inte att åldern kunde antas ha haft någon avgörande inverkan på den felaktiga uppgiften. Skattetillägget kunde därför inte efterges.

Det avgörande i målet var att den skattskyldige själv deltagit i förvaltningen av egendomen och därmed ansågs vara ekonomiskt aktiv. Det ankom därför på den skattskyldige att påvisa att den oriktiga uppgiften uppkommit på grund av hans ålder, vilket han inte kunde. Regeringsrätten lade även vikt vid storleken på inkomsterna.¹³³

Kammarrätten i Stockholm fann den 8 oktober 2004 i mål nr 6887-03 att skäl för befrielse från skattetillägg förelåg. Den oriktiga uppgiften utgjordes av att den skattskyldige inte återfört ett uppskovsbelopp om 356 967 kr hänförligt till byte av bostad, då den bostad som tidigare utgjorde hennes ersättningsbostad sålts. Under inkomståret 2001 fyllde den skattskyldige 63 år och hade som enda inkomst redovisat pension med 49 944 kr. Kammarrätten ansåg inte att det fanns några omständigheter som talade för att den skattskyldige var ekonomiskt aktiv och befriade därför den skattskyldige från det tidigare påförda skattetillägget.

¹²⁹ RSV Dt 1992:7.

¹³⁰ SKV A 2005:10.

¹³¹ Rydberg s. 706.

¹³² Thornstedt m.fl. s. 70.

¹³³ Rydberg s. 706.

4.2.2 Hälsa

Begreppet "hälsa" har ersatt den tidigare befrielsegrunden "sjukdom". Med "sjukdom" åsyftades både fysisk och psykisk sjukdom.¹³⁴ I vissa fall kunde även sjukdom hos deklarationsmedhjälpare utgöra grund för eftergift.¹³⁵ Uttrycket "hälsa" avses emellertid ha en vidare betydelse och innefattar förutom fysiska och psykiska sjukdomar även psykosociala faktorer som i en negativ bemärkelse har påverkat den enskildes förmåga att uppfylla deklarationsskyldigheten.¹³⁶ Den oriktiga uppgiften måste ha ett samband med sjukdomen för att befrielse ska kunna medges.¹³⁷ Som påpekas i förarbetena ska det vara tillräckligt för befrielse att det kan antas att sjukdom varit anledningen till att den oriktiga uppgiften lämnats.¹³⁸ I RSV:s rekommendationer angavs tidigare att läkarintyg endast bör infordras om det anses nödvändigt för bedömningen.¹³⁹ I notismålet RÅ 1978 Aa 80 hade den skattskyldige visat läkarintyg som angav att han den 28 februari 1973 intagits på sjukhus samt därefter vårdats till och med den 1 juni 1973. Regeringsrätten medgav eftergift från skattetillägg på grund av sjukdom.¹⁴⁰

I RÅ 1988 ref. 36 hade två makar underlåtit att redovisa räntor och tillgångar på konton i en dansk bank och på grund av detta påförts skattetillägg. Som grund för eftergift framhöll makarna att mannen vid deklarationstillfället och under taxeringsperioden led av sjukdom. Regeringsrätten eftergav emellertid inte skattetillägget på grund av att makarna inte hade gjort antagligt att den oriktiga uppgiften hade berott på sjukdomen. Domstolen motiverade inte varför det inte ansågs föreligga samband mellan sjukdomen och deras oriktiga uppgifter. Det är möjligt att Regeringsrätten beaktade att förseelsen inte var en engångsföreteelse. Makarna blev eftertaxerade och påförda skattetillägg med avseende på samma uppgifter även för taxeringsåren 1977-1981.

För den skattskyldiges bristande hälsa ska kunna utgöra grund för befrielse torde det inte krävas ett intyg från läkare. Det råder emellertid inte någon tvekan om att ett intyg underbygger ett yrkande från den skattskyldiges sida om att befrielse ska ske på denna grund.

Eftergiftsgrunden hälsa kan även tillämpas för juridiska personer i de fall den enda som kunnat fullgöra deklarationsplikten är den firmatecknare som varit sjuk.¹⁴¹

¹³⁴ Prop. 1971:10 s. 272.

¹³⁵ Prop. 1977/78:136 s. 206.

¹³⁶ Prop. 2002/03:106 s. 241.

¹³⁷ Thornstedt m.fl. s. 72.

¹³⁸ Prop. 1977/78:136 s. 205.

¹³⁹ Rydberg s. 708, RSV:s rekommendationer (RSV Dt 1992:7).

¹⁴⁰ Eftergift på grund av sjukdom medgavs även i RÅ 1981 Aa 60.

¹⁴¹ Thornstedt m.fl. s. 72. Jfr RÅ 1978 R 1:26.

4.2.3 Liknande förhållande

Befrielse kan även medges på grund av ett ”liknande förhållande” som är hänförligt till den skattskyldiges person och är jämförbart med de tidigare nämnda grunderna ålder och hälsa. Liknande förhållanden bör, enligt förarbetena, vara en yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar inverka på en persons handlingsförmåga. Som exempel anges skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.¹⁴²

Med tanke på att deklARATIONER för mervärdesskatt lämnas relativt ofta har det i doktrinen diskuterats hur lång tid de nämnda omständigheterna ska få ha verkan som grund för befrielse. Det påpekas att det gällande inkomsttaxeringen troligen inte är avsett att samma omständighet ska få utnyttjas mer än vid deklARATIONSTIDPUNKTEN. Kanske det är möjligt att man får vara mer nyanserad på mervärdesskatteområdet.¹⁴³

4.2.4 Felbedömning av skatteregler eller faktiska förhållanden

Vidare ska särskilt beaktas om det kan antas att felaktigheten har sin grund i att den skattskyldige har felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden som har haft samband med den oriktiga uppgiften.¹⁴⁴ För att befrielse ska kunna medges måste felbedömningen anses vara ursäktlig, annars ska befrielse i princip inte medges enligt denna punkt.¹⁴⁵

Bestämmelsen får ett tydligt subjektivt inslag genom att det framgår direkt av lagtexten att det är den skattskyldiges egen bedömning av skattereglerna som ska vara ursäktlig. Vid denna bedömning ska utgångspunkten vara vad som kan förväntas av skattskyldiga i allmänhet och således inte vad som kan fordras av en skatteexpert. Även om det inte uttryckligen anges i bestämmelsen bör befrielse även medges i de fall den skattskyldige haft att ta ställning till en objektivt sett komplicerad skatterättslig fråga. För att skattetillägget ska kunna sättas ned måste det även i detta fall föreligga ett samband mellan den oriktiga uppgiften och den svarbedömda frågan.¹⁴⁶

Som exempel anges i förarbetena att det kan vara svårt för en skattskyldig att bedöma hur en regel inom företagsbeskattningen ska tillämpas och tolkas. Detta mot bakgrund av de komplicerade bestämmelser som gäller för företag. Vid bedömningen av om den skattskyldiges felbedömning av skattereglerna är ursäktlig bör uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer tillmätas betydelse, även om bedömningen i praktiken måste schabloniseras betydligt. I förarbetena framhålls vidare att det som regel inte

¹⁴² Prop. 1977/78:136 s. 206.

¹⁴³ Thornstedt m.fl. s. 96.

¹⁴⁴ 5 kap. 14 § 2 st. taxeringslagen.

¹⁴⁵ 5 kap. 14 § 2 st. 1 meningen taxeringslagen, prop. 2002/03:106 s. 241.

¹⁴⁶ Prop. 2002/03:106 s. 144.

kan anses ursäktligt att begå samma sorts fel flera gånger om den skattskyldige uppmärksammats på felet vid en tidigare taxering.

Enbart ett allmänt påstående från den skattskyldige om att han har upplevt det komplicerat och krävande att deklarerera ska naturligtvis inte föranleda att befrielse medges på denna grund. Skatteverket har heller normalt inte möjlighet att skapa sig en närmare uppfattning om den skattskyldiges förmåga att förstå en bestämmelse. Utgångspunkten vid bedömningen får istället vara vad man allmänt sett rimligen kan kräva av en skattskyldig i motsvarande situation. I regel kan det begäras av de skattskyldiga att de tillgodogör sig information i deklarationsupplysningarna som lämnas av Skatteverket, under förutsättning att dessa inte framstår som oklara, missvisande eller särskilt svårtillgängliga.¹⁴⁷ Något krav på att de skattskyldiga ska behöva gå så långt som till förarbetena framkommer således inte i förarbetena. För att bedöma vad som rimligen kan krävas av en skattskyldig i en motsvarande situation torde det förutsättas att det görs en noggrann utredning i varje enskilt ärende.

Enligt de tidigare gällande bestämmelserna fanns möjligheten att beakta det förhållandet att en skattskyldig hade haft att bedöma en svår beskattningsrättslig fråga. I 5 kap. 6 § taxeringslagen fanns en bestämmelse om att befrielse skulle ske om felaktigheten eller underlåtenheten framstod som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet.¹⁴⁸ Avsikten med att förändra denna lydelse var att åstadkomma en ytterligare mer nyanserad och generös tillämpning av bestämmelserna då det gäller beskattningsrättsliga frågor som är svårbedömda för den skattskyldige.¹⁴⁹ I förarbetena till den tidigare bestämmelsen angavs att det kunde röra sig om situationer då varken lagstiftning eller praxis lämnar klart besked om vad som utgör gällande rätt i den fråga som den oriktiga uppgiften gäller. Nya bestämmelser kan också ha tillkommit och gällande regler kan ha förändrats genom ny praxis. Vidare kan den oriktiga uppgiften ha berott på en fråga som är ovanlig i beskattningssammanhang även för en skatteexpert.¹⁵⁰

Eftersom den nu gällande befrielsegrunden är avsedd att tillämpas mer generöst och nyanserat torde det finnas grund för att förvänta sig att befrielse fortfarande kan ges i de situationer som avsågs i förarbetena till den tidigare bestämmelsen. Det kan också nämnas att det subjektiva inslaget i bestämmelsen har förtydligats genom att det uttryckligen anges att det är

¹⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 242. Jfr Kammarrättens avgörande den 26 juni 2003, mål nr. 829-03. Den skattskyldige hade använt schablonmetoden vid beräkningen av anskaffningsvärdet för de sålda, icke marknadsnoterade, aktierna och därmed angett ett för lågt värde. Deklarationsbroschyren upplyste inte om att schablonmetoden inte kunde användas vid försäljning av sådana aktier. Med hänsyn till utformningen av skattemyndighetens deklarationsupplysningar framstod det för låga anskaffningsvärdet som ursäktligt och skatteillägget eftergavs.

¹⁴⁸ 5 kap 6 § Taxeringslagen (1991:1902). Denna lydelse infördes 1978. Se avsnitt 2.3.1. ovan samt Thornstedt m.fl. s. 74.

¹⁴⁹ Prop. 2002/03:106 s. 144.

¹⁵⁰ Prop. 1977/78:136 s. 156 samt 206f.

den skattskyldiges bedömning som ska framstå som ursäktlig. Dessutom finns nu möjligheten till delvis befrielse.¹⁵¹

Av tidigare rättsfall kan exempelvis RÅ 81 1:10 nämnas. I målet hade den skattskyldige såsom ränta felaktigt dragit av ett belopp som i själva verket tillhörde köpeskillingen. Regeringsrätten ansåg att beloppet hade dragits av som ränta på lån för en inköpt fastighet främst på grund av innehållet i specifikationen på bankens kvitto. Lydelsen av ett tillägg till ett entreprenörskontrakt kunde även beaktas. Regeringsrätten fann att de nämnda uppgifterna har föranlett den skattskyldige att tro att han för egen del stått för viss belåning och ränta på lånet under byggnadstiden. Mot denna bakgrund var den oriktiga uppgiften att anse som ursäktlig. Det var således oklarheter beträffande tolkningen av kontraktet som utgjorde grund för eftergift.

RÅ 1989 ref. 32 gällde beräkning av värdeminskingsavdrag för skog som dödsbodeläggare förvärvat från dödsboet delvis genom arv och delvis genom fastighetsreglering i samband med arvskiftet. Den fasta egendomen ansågs emellertid i sin helhet vara förvärvad genom arv. Eftersom den skattskyldige inte själv hade lämnat upplysningar om ett arvsskifte förelåg en oriktig uppgift. Det påförda skattetillägget kunde dock efterges på grund av att uppgiftsskyldigheten berörde en svår skatterättslig fråga.

I RÅ 1991 ref. 16 bedömde Regeringsrätten att en travhäst, som fötts av sto som köpts, var förvärvad genom ett med köp eller byte jämförligt fång. Vinst vid försäljning av travhästen medförde därmed realisationsvinstbeskattning. Den skattskyldige hade fått den nu sålda travhästen i gåva av sin far och underlåtit att redovisa försäljningen i deklarationen. Den skatterättsliga frågan i målet ansågs vara svårbedömd och underlåtenheten att uppge försäljningen i deklarationen framstod därför som ursäktlig. Av den anledningen eftergavs skattetillägget.¹⁵²

De två sistnämnda rättsfallen visar att en oriktig uppgift bedöms vara ursäktlig då varken lagstiftning eller rättspraxis har gett klart besked i frågan. I målen diskuteras emellertid inte huruvida den skattskyldige borde ha skaffat sig kunskap om gällande rätt. Det vill säga bedömningen har gjorts på objektiva grunder, utan hänsyn till den skattskyldiges situation. Det torde visserligen vara så att så länge en fråga objektivt sett anses vara svårbedömd är det inte nödvändigt att göra en bedömning av den skattskyldiges egen förmåga, även om det enligt förarbetena vid tidpunkten för avgörandena fanns utrymme för det.¹⁵³ En jämförelse kan i sammanhanget göras med det tidigare nämnda Volvo-fallet, RÅ 2000 ref. 66, där Regeringsrätten beaktade att det var fråga om ett stort företag som fick förutsättas ha god kunskap på området. Eftergift på grund av taxeringsfrågans beskaffenhet medgavs således inte.

¹⁵¹ Se avsnitt 4.5 nedan.

¹⁵² På samma grund eftergavs skattetillägget i RÅ 1995 not. 83.

¹⁵³ Prop. 1977/78.136 s. 207.

Vidare kan RÅ 1988 ref. 8 nämnas där den skattskyldige befriades från skattetillägg med hänsyn till att frågan om när skuldräntor skulle dras av, vilka belöpt på ett år, men betalats först i början på det följande året, ansågs vara svårbedömd med hänsyn till då gällande årsskiftesregler.

De situationer som föll under den nu slojade ursäktlighetsgrunden ”bristande erfarenhet” kommer i de flesta fall också omfattas av den nu aktuella bestämmelsen. Alternativt kan befrielsegrunderna ”ålder” eller ”liknande förhållande” komma ifråga i vissa fall.¹⁵⁴

I förarbetena till bestämmelsen om bristande erfarenhet angavs att den är av relevans då den skattskyldige har obetydlig erfarenhet av skattereglerna beträffande en viss förvärvskälla. Det var alltså fråga om att bedöma den skattskyldiges personliga förhållanden.¹⁵⁵ En skattskyldig som är ung och deklarerar för första gången kan i regel antas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Det kan även handla om skattskyldiga som för första gången deklarerar själva på grund av att de tidigare fått hjälp med deklARATIONEN. Även i de fall en skattskyldig hade otillräcklig utbildning kunde bristande erfarenhet vara grund för befrielse. Likaså kunde bestämmelsen tillämpas i fall då den skattskyldige just hade börjat förvärvsarbete eller erhållit en ny förvärvskälla under året.¹⁵⁶ Även skattskyldiga som behärskade det svenska språket mindre väl omfattades av bestämmelsens tillämpningsområde.¹⁵⁷

För att avgöra om den oriktiga uppgiften kunde anses vara ursäktlig skulle det i dessa fall beaktas om det var fråga om inkomster beträffande vilka det kunde antas att den skattskyldige saknade erfarenhet. Det kunde exempelvis gälla en inkomst från utlandet eller inkomster som var hänförliga till en förvärvskälla som den skattskyldige normalt inte hade inkomst ifrån.¹⁵⁸

Det kan påpekas att i de fall en omyndigs inkomst deklarerats av förmyndaren bör den skattskyldiges ålder eller bristande erfarenhet inte vara skäl för befrielse om det belopp som grundar skatteillägg är hänförlig till sådan inkomst.¹⁵⁹

I RÅ 1994 ref. 15 medgavs eftergift bland annat med hänsyn till den skattskyldiges bristande erfarenhet. Den skattskyldige hade ärvt en fastighet till vilken ett uppskovsbelopp från en tidigare avyttring var knuten. Skattetillägg påfördes på grund av att uppskovsbeloppet inte hade beaktats vid beräkningen av realisationsvinsten. Regeringsrätten anförde att den som ska redovisa försäljning av en fastighet, som ärvts eller förvärvats genom något annat likartat fång, måste efterforska alla för redovisningen betydelsefulla omständigheter som härrör från den tidigare ägarens

¹⁵⁴ Prop. 2002/03:106 s. 241.

¹⁵⁵ Prop. 1977/78:136 s. 206.

¹⁵⁶ Thornstedt m.fl. s. 71.

¹⁵⁷ Prop. 1977/78:136 s. 206.

¹⁵⁸ Prop. 1977/78:136 s. 206.

¹⁵⁹ Thornstedt m.fl. s. 72.

innehavstid. I de fall det är fråga om bostadsfastighet måste det särskilt beaktas om det finns ett eventuellt uppskov. Okunnighet härom, eller överhuvudtaget om uppskavsbestämmelserna, kunde enligt Regeringsrätten inte i sig utgöra grund för eftergift. Regeringsrätten ansåg emellertid även att övriga omständigheter i fallet måste beaktas. Den skattskyldige anförde bland annat att felaktigheten hade berott på att hon saknade insyn i sin fars affärer och att hon aldrig diskuterade ekonomiska frågor med honom vid de tillfällen hon träffade honom efter skilsmässan från hennes mor 20 år före hans död. Med hänsyn till de fallet angivna förhållanden och med beaktande av den skattskyldiges bristande erfarenhet och övriga omständigheter ansåg Regeringsrätten att felaktigheten var ursäktlig. Grund för att efterge skattetillägget ansågs därmed föreligga.

Enbart okunnigheten kunde således inte leda till att skattetillägget eftergavs. Den bristande erfarenheten i faderns affärer torde ha varit avgörande i detta fall.¹⁶⁰

I RÅ 1999 ref. 59 var det fråga om ett bolag som under beskattningsåret 1992 erhållit ett sådant ackord som enligt punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL medförde att avdragsrätten för det framräknade underskottet gick förlorad. Det förhållandet att bolaget ändå tillgodoförde sig avdrag för underskottet i sin deklaration för nästföljande beskattningsår medförde inte i sig att skattetillägg skulle påföras. Regeringsrätten anförde att frågan om det föreligger avdragshinder på grund av ackord ska, i avsaknad av uttryckliga regler om annan ordning, prövas enligt 26 § KL först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret. Avdragsyrkandet skulle dock enligt Regeringsrätten ha kompletterats med en uppgift om att ackord hade erhållits under beskattningsåret. Bolagets åtgärd att tillgodoföra sig avdrag utan att samtidigt lämna uppgift om ackordet ansågs innebära att bolaget vid 1994 års taxering lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg.

Vid denna bedömning aktualiserades enligt Regeringsrätten frågan om den skattskyldige skulle befrias från skattetillägget på grund av att felaktigheten framstod som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Det konstaterades att bolaget i deklarationen för underskottsåret 1992 lämnade uppgift om ackordsvinsten och att bolaget i samma deklaration räknade fram ett underskott av näringsverksamhet som redovisades vid kod 777, där det i blanketten angavs att "negativt resultat dras av vid kod 809 i nästa års deklaration". Det framgick vidare att deklarationen godtagits av skattemyndigheten utan att något påpekande gjordes om konsekvenserna av ackordet. Omständigheterna ansågs sammantagna ha varit sådana att det förelåg en betydande risk för missförstånd. Mot denna bakgrund och med hänsyn till att frågan om rätt ordning för prövning av avdragsrätten i ett fall som det förevarande inte ansågs vara klar, framstod bolagets misstag som ursäktligt enligt

¹⁶⁰ Se Rydberg s. 711.

Regeringsrätten. Skattetillägget kunde därmed efterges efter en helhetsbedömning av omständigheterna i målet.

För att utreda om den skattskyldiges felbedömning av skattereglerna eller de faktiska förhållanden är ursäktlig förefaller domstolen ha gjort en helhetsbedömning. För att avgöra om befrielse ska kunna medges på denna grund torde det således krävas att beslutsfattaren gör en form av rimlighetsavvägning i varje enskilt fall.

4.2.5 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgift

Fram till 2003 års taxering gällde som tidigare nämnts att befrielse kunde medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstod som ursäktlig med hänsyn till någon annan särskild omständighet.¹⁶¹ Med denna reglering kunde även befrielse medges på grund av missvisande eller vilseledande kontrolluppgifter.¹⁶² Idag uttrycks det emellertid direkt i lagtexten att vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska beaktas om den beror på felaktiga eller missvisande kontrolluppgifter.¹⁶³ I förarbetena till bestämmelsen anges att den uttryckliga regleringen bör leda till en generösare tillämpning i detta avseende.¹⁶⁴

Av taxeringslagen följer att skattetillägg inte ska tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgift.¹⁶⁵ Befrielsegrunden om missvisande och vilseledande kontrolluppgifter kan ses som ett komplement till den bestämmelsen i de fall då uppgiften *inte* hade kunnat rättas med stöd av kontrolluppgifterna. Detta gäller exempelvis då den skattskyldige fått flera kontrolluppgifter avseende samma period, vilket skulle kunna medföra att det uppstår oklarheter som inte bör läggas den skattskyldige till last. Det kan även förekomma att kontrolluppgifterna innehåller felaktiga eller missvisande uppgifter.¹⁶⁶

4.3 Befrielse på grund av oskälighet

I 5 kap. 14 § 3 st. taxeringslagen anges omständigheter som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om befrielse ska ges på grund av att ett uttag av avgiften med fullt belopp annars skulle framstå som oskäligt och som är av det slag att befrielse bör komma i fråga.¹⁶⁷

¹⁶¹ Se avsnitt 2.3.1.

¹⁶² Prop. 2002/03:106 s. 242.

¹⁶³ 5 kap. 14 § 2 st. 3 p. taxeringslagen. Bestämmelsen gäller de kontrolluppgifter som ska lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer.

¹⁶⁴ Prop. 2002/03:106 s. 143.

¹⁶⁵ 5 kap. 8 § 2 p. taxeringslagen.

¹⁶⁶ Prop. 2002/03:106 s. 242.

¹⁶⁷ Prop. 2002/03:106 s. 242.

4.3.1 Avgiftens proportionalitet

Enligt bestämmelsens första punkt ska det anses oskäligt att påföra fullt skattetillägg om tillägget inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.¹⁶⁸ En rimlighetsbedömning ska således göras av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort.¹⁶⁹ Bestämmelsen tar sikte på fall där den skattskyldige inte kan anses ha agerat ursäktligt, men det ändå framstår som oskäligt att påföra avgift med fullt belopp.¹⁷⁰

En jämförelse kan göras med den tidigare regleringen, enligt vilken befrielse från skattetillägg enbart kunde ske om det framstod som *uppenbart* oskäligt att ta ut avgiften. Regeringen anger i propositionen till den nu gällande bestämmelsen att intentionen är att befrielse ska kunna medges i större utsträckning än tidigare vid skattetillägg som rimligen kan bedömas vara oskäligt höga i förhållande till felaktigheten eller underlåtenheten. Möjligheter till denna mer generösa tillämpning skapades genom att uppenbarhetskriteriet slopades och genom införandet av reglerna om delvis befrielse från skattetillägg.¹⁷¹

Den nu gällande regeln är avsedd att tillämpas i flera olika oskälighetssituationer där avgiften inte står i proportion med felaktigheten eller underlåtenheten. Bestämmelsen har den karaktär av ”ventil” som man tidigare tillskrivit den förut gällande regeln om befrielse då det ”framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften”.¹⁷²

I propositionen anges några fall då det bör anses vara oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp för att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten. Som exempel nämns att bestämmelsen kan tillämpas när deklarationen har avgetts av förmyndare, förvaltare eller god man eller annars av företrädare som den skattskyldige inte själv har valt. I dessa fall är det inte den skattskyldige själv som har gjort fel och det bör därför anses oskäligt att påföra den skattskyldige skattetillägg. I normala fall bör även ett konkursbo befrias från skattetillägg, om förvaltaren har lämnat en felaktig uppgift ifråga om t.ex. mervärdesskatt. Avgiften skulle ha drabbat borgenärerna, vilka som regel inte kan lastas för det som inträffat.¹⁷³

¹⁶⁸ Formuleringen ”felaktigheten eller underlåtenheten” syftar både till den skattskyldiges faktiska agerande och den lämnade - eller utelämnade - uppgiftens art. Se prop. 2002/03:106 s. 242. Angående proportionalitetsprincipens placering i lagtexten se Moëll s. 246f.

¹⁶⁹ Prop. 2002/03:106 s. 242.

¹⁷⁰ Prop. 2002/03:106 s. 145. De situationer som avses i denna bestämmelse är således desamma som avsågs i den tidigare gällande regeln om befrielse då det framstod som ”uppenbart oskäligt” att ta ut avgiften med fullt belopp. Se avsnitt 2.3.3 ovan.

¹⁷¹ Prop. 2002/03:106 s. 243. Se vidare avsnitt 4.5 nedan.

¹⁷² Prop. 2002/03:106 s. 145. Se även avsnitt 2.3.3.

¹⁷³ Vissa gränsfall torde även kunna förekomma. Har exempelvis den oriktiga uppgiften lämnats av en boutredningsman som avgett en deklaration för ett dödsbo, kan det finnas skäl för att dödsboet inte ska drabbas av skattetillägg om det är en utomstående advokat som förordnats som boutredningsman men väl om det är en av dödsbodelägarna som är

4.3.1.1 Rättspraxis

I RÅ 2005 ref. 7 var det fråga om ett bolag vars resultaträkning innehöll två dominerande poster. Den ena var en nedskrivning av anläggningstillgångar med 16 000 000 kr och den andra var utdelning på aktier i ett dotterbolag med samma belopp. Någon skattemässig justering för nedskrivning hade inte skett vid inkomstberäkningen i deklarationen. Å andra sidan hade utdelningen felaktigt tagits upp som skattepliktig inkomst. Dessa två transaktioner kunde inte anses angå samma ”sak”. Det konstaterades emellertid att de hade ett nära samband med varandra och bolagets förfarande skulle inte ha lett till någon skattevinst för bolaget, även om de lämnade uppgifterna godtagits av skattemyndigheten. Kammarrätten hade fastställt skattemyndighetens beslut att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent av det underlag som utgjordes av en fjärdedel av 16 000 000 kr. Med hänsyn till omständigheterna i fallet ansåg Regeringsrätten däremot att ett skattetillägg av den storleksordning som var aktuellt i fallet, framstod som en sanktion som inte stod i rimlig proportion i förhållande till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Det ansågs därför vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Regeringsrätten undanröjde det påförda skattetillägget.

I notismålet RÅ 2004 not. 4 förklarade Regeringsrätten att enbart det förhållandet att ett beslut om skattetillägg, som meddelats med stöd av den tidigare gällande lydelsen i 5 kap. 2 § andra stycket TL, undandörs om deklaration lämnas inom viss tid, medför inte att det är uppenbart oskäligt att låta skattetillägget stå kvar i de fall deklarationen visserligen lämnas, men inte före utgången av denna tid. I fallet hänvisade Regeringsrätten till RÅ 1995 ref. 5 och anförde vidare att skattetilläggets storlek inte i och för sig kan medföra att det framstår som oskäligt att påföra skattetillägget. Regeringsrätten ansåg heller inte att den samtidiga förekomsten av dessa båda omständigheter samt det förhållandet att den skattskyldige – enligt den i målet tillämpliga lydelsen av taxeringslagen – vid skönstaxering i avsaknad i deklaration inte tillgodoräknades förekomsten av de kontrolluppgifter som var tillgängliga vid taxeringen föranledde en annan bedömning. I målet gjordes en sammanvägning av flera omständigheter, men målet RÅ 2004 not. 4 kan i övrigt inte sägas ge någon allmän vägledning för tillämpningen av befrielsegrunderna.

Eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt har även prövats av Regeringsrätten i tre mervärdeskattemål, RÅ 1993 ref. 95 I-III. Omständigheterna i de tre målen var till stora delar likartade och gällde eftergift av skattetillägg vid felaktig redovisning av ingående mervärdeskatt. Vidare hade avdrag, i de tre målen, yrkats för ingående mervärdeskatt en period för tidigt. Även om omständigheterna i målen var snarlika, eftergavs skattetillägget enbart i mål nr II. Regeringsrätten konstaterade att det i målet rörde sig om ett enstaka

boutredningsman. Det lämnas åt rättstillämpningen att lösa de säkerligen mycket sällsynta fall av detta slag. Se prop. 2002/03:106 s. 243.

misstag i samband med upprättande av årsbokslut och att företaget i övrigt tillämpade rutiner som utslöt liknande fel i samband med resterande redovisningsperioder. De faktiska förhållandena i målet ansågs, enligt Regeringsrätten, därför så speciella att det skulle framstå som uppenbart oskäligt att påföra ett skattetillägg om 33 624 kronor för detta misstag. Påföljden stod således inte i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till.¹⁷⁴

Det kan noteras att Regeringsrätten vid bedömningen av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt, i de tre mervärdesskattemålen, inte uttalade sig över betydelsen av tilläggsbeloppets storlek. I denna fråga uttalade emellertid Regeringsrätten i RÅ 1995 ref. 5, att det får anses klart att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av denna eftergiftsgrund.

Ytterligare ett mål där Regeringsrätten har medgett befrielse från skattetillägg på grund av att påförandet framstått som uppenbart oskäligt är RÅ 2001 not 9. Regeringsrätten uppmärksammade i domskälen att skattetilläggsystemets förenlighet med Europakonventionen förutsätter en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av förutsättningarna för att efterge skattetillägg. Mot bakgrund av att den oriktiga uppgiften haft sin grund i oklarheter som den skattskyldige inte haft någon kontroll över och då den skattskyldige vid en senare redovisningsperiod visats ha rätt till avdrag med yrkat belopp, fann Regeringsrätten att det framstod som uppenbart oskäligt att ut skattetillägget.

Av RÅ 2001 not. 9 framgår det att vid bedömningen av om befrielse ska ske på grund av oskälighet kan hänsyn tas till taxeringsbeslut som är hänförliga till en annan redovisningsperiod än till den vilken skattetillägget är hänförlig. Liksom i RÅ 2005 ref. 7 har Regeringsrätten gjort en helhetsbedömning av omständigheter som är hänförliga till den oriktiga uppgiften. De båda rättsfallen fastslår att det har betydelse för bedömningen av om skälighetsrekvisitet är uppfyllt, om den oriktiga uppgiften inte har resulterat i någon skattevinst för den skattskyldige. Vid denna bedömning kan hänsyn tas till flera redovisningsperioder. Föreligger ingen skattevinst på grund av den felaktiga uppgiften är det således oskäligt att påföra skattetillägg. Den milda rättstillämpningen i de sistnämnda målen går i motsatt riktning i förhållande till det ovan omnämnda rättsfallet, RÅ 2004 not 4, där skattetillägget inte eftergavs.

4.3.2 Skälig tid

I RÅ 2000 ref. 66 uttalade Regeringsrätten att befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” inte kunde utnyttjas som ett mer allmänt remedium för att komma tillrätta med den form av konventionskränkning som består i att ärendet eller målet inte avgörs inom skälig tid. Detta gällde även i ljuset av att konventionen utgör svensk lag. Enligt Regeringsrätten skulle det dock ändå

¹⁷⁴ Rydberg s. 723.

kunna förekomma situationer där det fanns anledning att anlägga samma synsätt vid påförande av skattetillägg som när det gäller att döma ut en brottspåföljd sedan ovanligt lång tid förflutit från brottet. I vissa fall skulle eftergift därför kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget om det efter överklagande av Skatteverkets beslut inte föreligger en lagakraftvunnen dom inom skälig tid.

Numera reglerar taxeringslagen att det vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, särskilt ska beaktas om en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den skattskyldige skall påföras skattetillägg, utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet.¹⁷⁵ Bestämmelsen har införts för att garantera att det svenska skattetilläggsystemet tillförsäkrar den skattskyldige de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen. Staterna ska uppfylla konventionen så att en domstolsprövning kommer till stånd inom skälig tid.¹⁷⁶

Enligt Europadomstolens praxis ska den tid som avses i artikel 6 räknas från det att en formell anklagelse riktats mot den enskilde eller från det att myndigheterna vidtagit åtgärder som har betydande verkningar för den enskilde.¹⁷⁷ I fråga om skattetillägg kan detta exempelvis vara då en skattskyldig tar del av ett övervägande att påföra skattetillägg eller då en skattskyldig tar emot Skatteverkets revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg.¹⁷⁸ Utgångspunkten vid beräkningen av tiden är således ”anklagelsen”. I lagtexten uttrycks detta som ”att Skatteverket funnit anledning att anta att den skattskyldige ska påföras skattetillägg”.¹⁷⁹

Sluttidpunkten är när saken slutligen har blivit avgjord av högsta instans, eller mer precist, när det slutgiltiga avgörandet finns tillgängligt för den anklagade.¹⁸⁰ Om förfarandet skulle avslutas med att prövningstillstånd nekas i högre instans, utgör dagen för beslutet därom slutpunkt.¹⁸¹

För att avgöra huruvida ett mål har avgjorts inom skälig tid måste frågans komplexitet och den enskildes respektive myndighetens agerande i processen särskilt beaktas.¹⁸² Regeringen anför i propositionen att det mot bakgrund av detta är mycket svårt att ange några riktlinjer för när tiden kan anses vara oskäligt lång. En bedömning får således göras i varje enskilt fall. Som exempel nämns emellertid att JO i ett fall har funnit att ett obligatoriskt omprövningsbeslut efter ett överklagande som, utan att den skattskyldige kunde lastas för det, dröjt mer än ett år efter tidpunkten för överklagandet, har inneburit en oacceptabelt långsam handläggning.¹⁸³

¹⁷⁵ 5 kap. 14 § 3 st. 2 p. taxeringslagen.

¹⁷⁶ Prop. 2002/03:106 s. 246.

¹⁷⁷ Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.

¹⁷⁸ Prop. 2002/03:106 s. 145.

¹⁷⁹ Prop. 2002/03:106 s. 243, 5 kap. 14 § 3 st. 2 p. taxeringslagen.

¹⁸⁰ Prop. 2002/03:106 s. 145.

¹⁸¹ Axén Linderl–Leidhammar s. 54.

¹⁸² Se vidare i Axén Linderl–Leidhammar s. 55 ff.

¹⁸³ Prop. 2002/03:106 s. 244, JO:s beslut den 21 juni 1993, dnr 86-1993.

Även den tid som skattetilläggsprocessen tar på Skatteverket måste beaktas vid påförande av skattetillägg. Detta eftersom även en oskälig fördröjning av handläggningen hos Skatteverket påverkar den skattskyldiges rätt att få till stånd en domstolsprövning inom skälig tid. Därmed har myndigheten också möjlighet beakta om handläggningstiden där har varit oskäligt lång vid beräkningen av skattetillägget.¹⁸⁴ Med hänsyn tagen till de enskildas rättssäkerhet måste det i vissa fall även kunna ha betydelse för bedömningen av om den skattskyldige ska befrias eller inte, om Skatteverket uppmärksammar en felaktighet eller underlåtenhet mycket sent under granskningsperioden. I ett dylikt fall skulle det kunna anses oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp.¹⁸⁵

Som exempel på praxis har Kammarrätten i Sundsvall den 15 oktober 2002, mål nr. 611-2000, funnit att skäl för befrielse från skattetillägg förelåg då det förflutit drygt 9,5 år från det ursprungliga beslutet att påföra skattetillägg. Den långa tidsutdräkten berodde främst på att målet hade blivit liggande utan åtgärd under nästan 4,5 år. Domen har vunnit laga kraft.

4.3.3 Brott enligt skattebrottslagen

Vid bedömningen av om det kan anses vara oskäligt att påföra skattetillägg ska det även särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten inneburit att den skattskyldige tidigare fälltts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).¹⁸⁶ Befrielse ska med andra ord ske om det kan anses oskäligt att påföra skattetillägg med fullt belopp på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten även medfört straffansvar enligt skattebrottslagen.¹⁸⁷ Denna befrielsegrund infördes mot bakgrund av att de olika sanktioner som kan drabba en skattskyldig för att en oriktig uppgift lämnats, innebär att den samlade påföljdsbördan kan bli orimligt tung för den enskilde.¹⁸⁸

Enligt förarbetena bör det i första hand bli aktuellt att befria den skattskyldige från skattetillägg då det anses oskäligt att påföra fullt skattetillägg för att den skattskyldige sedan innan dömts till *böter eller fängelse* på grund av felaktigheten eller underlåtenheten i fråga. Vid tillämpningen av denna befrielsegrund bör det normalt bli aktuellt att sätta ned skattetilläggsbeloppet till hälften. Hel befrielse bör endast komma ifråga vid ytterst kännbara straff.¹⁸⁹ Syftet med befrielse i dessa fall är att säkerställa att den sammanlagda påföljden står i rimlig proportion till det brott och den försummelse den skattskyldige har gjort sig skyldig till.¹⁹⁰

¹⁸⁴ Prop. 2002/03:106 s. 146.

¹⁸⁵ Prop. 2002/03:106 s. 146.

¹⁸⁶ 5 kap. 14 § 2 st. 3 p. taxeringslagen.

¹⁸⁷ Prop. 2002/03:106 s. 155.

¹⁸⁸ Prop. 2002/03:106 s. 154 samt s. 244.

¹⁸⁹ Prop. 2002/03:106 s. 244.

¹⁹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 154.

En dom enligt skattebrottslagen behöver inte ha trätt i laga kraft för att den ska beaktas vid bedömningen av om befrielse bör medges. Sker prövningen av om skattetillägg ska påföras före en dom avkunnas enligt skattebrottslagen bör det sedan tidigare påförda skattetillägget inte anses vara oskäligt. I normala fall bör således den skattskyldige inte kunna begära omprövning och därigenom få skattetillägget nedsatt.¹⁹¹

Om avgörandet i den allmänna domstolen sker efter det att skattetillägg påförts är det istället den allmänna domstolen som ska beakta det påförda skattetillägget inom ramen för straffmätningen. Enligt 29 kap BrB ska domstolarna i skälig omfattning ta hänsyn till om någon annan omständighet föreligger som föranleder att den tilltalade får ett lägre straff än vad som motiveras utifrån brottets straffvärde.¹⁹² Härmed ska även beaktas om skattetillägg har utgått sedan tidigare.¹⁹³

4.4 Övriga befrielsegrunder

Som nämnts i inledningen till avsnitt 4 finns, utöver de i lagtexten¹⁹⁴ angivna exemplen på omständigheter som särskilt skall beaktas vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetskriterierna, även andra oreglerade situationer då befrielse från skattetillägg kan aktualiseras. Grund för befrielse från skattetillägg, på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig, kan exempelvis föreligga då den skattskyldige haft fog för att förlita sig på uppgift som lämnats från myndighet eller i officiellt publicerad skatteinformation, men som visar sig vara felaktig.¹⁹⁵ Vidare kan oriktigheten vara hänförlig till fel i ett dataprogram, vilket legat till grund för uppgiftslämnandet och som inte kunnat förutses av den skattskyldige. Befrielse i dessa fall förutsätter att den skattskyldige själv kontrollerar att de uppgifter som lämnats till Skatteverket är rimliga. Stor restriktivitet måste emellertid iakttas då den skattskyldige uppger att han följt anvisningar från en professionell skatterådgivare.¹⁹⁶

Befrielse från skattetillägg, med stöd av oskälighetskriteriet, torde även kunna vara aktuellt i de fall då den skattskyldige velat göra myndigheten uppmärksam på att han varit osäker på om en lämnad uppgift är riktig eller inte och därför särskilt markerat den uppgiften. Grund för att befria från skattetillägg, bör emellertid inte komma i fråga om den skattskyldige markerat flertalet uppgifter i deklarationen, eller rent allmänt uttryckt osäkerhet över huruvida uppgifterna i deklarationen är korrekta.¹⁹⁷

¹⁹¹ Prop. 2002/03:106 s. 244.

¹⁹² 29 kap. 5 § 1 st. 8 p. BrB (1962:700).

¹⁹³ Prop. 2002/03 :106 s. 152.

¹⁹⁴ 5 kap. 14 § 2-3 st. TL.

¹⁹⁵ Prop. 2002/03:106 s. 240 f.

¹⁹⁶ Prop. 2002/03:106 s. 241.

¹⁹⁷ Prop. 2002/03:106 s. 241.

4.5 Hel eller delvis befrielse

Mot bakgrund av en diskussion om proportionalitetsprincipen och avgörandena i RÅ 2000 ref. 66 har det införts en möjlighet att medge *delvis* befrielse från skattetillägget. Härigenom ska det förhindras att sanktionen står i uppenbart missförhållande till förseelsen.¹⁹⁸

Skattetilläggskommittén föreslog att det skulle finnas en möjlighet till jämkning av skattetillägget.¹⁹⁹ Regeringens proposition avvek emellertid från kommitténs förslag i detta avseende och istället för en ny jämkningsregel infördes utvidgade och mer nyanserade befrielsegrunder. Enligt regeringen skulle den sakliga innebörden ändå bli densamma som med den av kommittén föreslagna jämkningsregeln.²⁰⁰ I likhet med vad Skattetilläggskommittén anförde var det de betydande tröskeleffekterna i den dåvarande ordningen som föranledde Regeringens förslag.²⁰¹

Den skattskyldige ska i enlighet med de regler som trädde ikraft den 1 juli 2003 helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid delvis befrielse ska avgiften sättas ned till hälften eller en fjärdedel.²⁰²

I propositionen anges att det i vissa gränsfallssituationer inte kan anses följdriktigt att myndigheten alltid är skyldig att fastställa skattetillägget till fullt belopp. Regeringen framhåller här samma situationer som kommittén berörde i sitt betänkande enligt ovan.²⁰³ I författningskommentaren förklaras vidare att det kan vara fråga om situationer där mycket talar för att befrielse bör medges, men det ändå föreligger omständigheter som talar i motsatt riktning.²⁰⁴

Delvis befrielse kan även komma ifråga i situationer då det inte finns några ursäktliga omständigheter för den oriktiga uppgiften, men det ändå framstår som oskäligt att påföra fullt skattetillägg på grund av att beskattningsreglernas utformning skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg, som inte står i proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.²⁰⁵ I förarbetena anges vidare att det finns fall då skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp för fel som visserligen inte kan anses vara ursäktliga, men som ändå inte är särskilt allvarliga med hänsyn

¹⁹⁸ Prop. 2002/03 :106 s. 84. I RÅ 2006 ref. 66 påpekades det särskilt att det saknades en möjlighet till delvis befrielse i det svenska skattetilläggsystemet.

¹⁹⁹ Se avsnitt 2.3.4.1 ovan.

²⁰⁰ Prop. 2002/03:106 s. 148.

²⁰¹ Prop. 2002/03:106 s. 147, SOU 2001:25 s. 251.

²⁰² 5 kap. 14 § 1 och 4 st. taxeringslagen.

²⁰³ Prop. 2002/03:106 s. 147.

²⁰⁴ Prop. 2002/03:106 s. 239.

²⁰⁵ Jfr. maximiregeln i kommitténs förslag. Se avsnitt 2.3.4.1.

till omständigheterna i det enskilda fallet. Det är meningen att det ska finnas möjlighet att sätta ned tillägget i dylika fall.²⁰⁶

Av förarbetena framgår att det även kan finnas grund för delvis befrielse i situationer då den skattskyldige har stöd av civilrättsliga och redovisningsmässiga utgångspunkter i sin bedömning av en fråga. Delvis befrielse bör även kunna ske i fall där felaktigheten påverkar skatten först under en kommande period och det när skattetillägget ska bedömas står klart eller det med fog kan antas att skatten kommer bli väsentligt lägre eller att det inte ska utgå någon skatt alls på det aktuella beloppet.²⁰⁷

I normalfallet ska skattetillägget sättas ned till hälften av vad som annars skulle ha utgått. Framstår skattetilläggsbeloppet som oskäligt även efter nedsättning till hälften, ska skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel. Lagrådet ansåg emellertid inte att några särskilda nivåer för nedsättning av skattetillägget skulle anges i lagtexten. Som skäl anförde lagrådet exempelvis att även en fjärdedel av ett skattetillägg kan anses vara ett oskäligt högt belopp i vissa fall.²⁰⁸ Regeringen menade emellertid att det med hänsyn till kravet på förutsebarhet krävs att reglerna är schabloniserade. Dessutom ansågs det inte vara lämpligt att Skatteverket skulle utöva den typ av straffmätning det skulle bli fråga om ifall bestämmelserna inte angav några riktlinjer för bedömningen.²⁰⁹

Hel eller delvis befrielse kan medges i såväl oskälighetsfallen som i ursäktlighetsfallen. Vid bedömningen av om befrielse ska ges till hälften eller en fjärdedel är det främst av betydelse hur starka skälen för befrielse är. Om exempelvis skattevinsten (i det fall den oriktiga uppgiften hade godtagits) inte skulle ha blivit alls så hög som det beräknade skattetillägget, får storleken på den uteblivna skattevinsten betydelse för avgiftens nivå. I de fall oskäligt lång tid förflutit sedan Skatteverket fått anledning att anta att skattetillägg ska påföras, bör skattetillägget normalt sättas ned till hälften. Vid ett synnerligen anmärkningsvärt dröjsmål bör däremot skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel eller efterges helt. Som utgångspunkt måste emellertid gälla att hel befrielse medges enbart i extrema undantagsfall.²¹⁰

4.6 Länsrätternas tillämpning av de nya befrielsegrunderna

De nya befrielsegrunderna har som nämnts tillämpats sedan taxeringsåret 2004. Som exempel där bestämmelserna tillämpats kan nämnas ett mål vid länsrätten i Stockholms län där delvis befrielse från skattetillägg medgavs. Den oriktiga uppgiften bestod i att den skattskyldige inte återfört ett tidigare

²⁰⁶ Prop. 2002/03:106 s. 147f. samt s. 239.

²⁰⁷ Prop. 2002/03:106 s. 147f.

²⁰⁸ Jfr. skattetilläggskommitténs ståndpunkt i SOU 2001:25 s. 377f.

²⁰⁹ Prop. 2002/03:106 s. 148f.

²¹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 240.

medgivet uppskovsavdrag vid redovisning av försäljning av en bostadsrätt. Den skattskyldige angav som skäl till att befrias från det av Skatteverket påförda skattetillägget att hon varit sjukskriven en längre period i samband med en problematisk graviditet. Detta intygades med medicinska underlag samt journalutdrag. Länsrätten noterade i sina domskäl att den skattskyldige redogjort för bland annat mäklararvoden och förbättringsutgifter samt att hon i deklARATIONEN hade yrkat olika specificerade avdrag. Detta ansågs utgöra omständigheter som talade för att hon hade goda möjligheter att lämna nödvändiga uppgifter i sin deklARATION. Länsrätten satte emellertid ned skattetillägget till hälften av det ursprungliga beloppet. Motiveringen var att de åberopade personliga skälen var av sådant slag att de sammantaget ansågs utgöra omständigheter som medförde att felaktigheten *i viss mån* var ursäktlig.

I ett annat mål gjorde Länsrätten i Skåne län bedömningen att skattetillägget skäligen skulle sättas ned till en fjärdedel av det ursprungliga beloppet. Skäl för att befria den skattskyldige *helt* från påfört skattetillägg ansågs inte föreligga. Den skattskyldige hade lämnat oriktiga uppgifter genom att yrka avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till tillbyggnad utan att ansöka om frivillig skattskyldighet respektive ansökan om återbetalning av ingående skatt avseende tillbyggnad lämnats in. Det var ostridigt i målet att tillbyggnaden skulle hyras ut till befintliga hyresgäster som bedrev mervärdesskattepliktiga verksamheter och att bolaget var registrerat som frivillig skattskyldig för uthyrning av befintliga lokaler till dessa hyresgäster. Enligt länsrätten framstod det inte som troligt att bolaget hade för avsikt att hyra ut tillbyggnaden till sina hyresgäster utan att redovisa utgående mervärdesskatt på hyresinkomsterna. Länsrätten ansåg vid en samlad bedömning att skattetillägget skulle sättas ned till en fjärdedel.

Av intresse är även en dom från Länsrätten i Skåne län där länsrätten inte medgav befrielse från skattetillägg mot bakgrund av ett konstaterande om den skattskyldiges oaktsamhet. Enligt en avräkningsnota från Handelsbanken sattes vid avslut av Japanfonden ett belopp in på konto som ingick i pensionssparande. Länsrätten ansåg inte att avräkningsnotan var utformad på ett sådant sätt att den skattskyldige haft anledning att tro att han hade rätt att redovisa en eventuell förlust under inkomstslaget kapital. Den omständighet att den skattskyldige hade lämnat en oriktig uppgift omedvetet uteslöt inte ett påförande av skattetillägg. Den bakomliggande regeln i 42 kap. 4 § IL ansågs också vara så tydlig att den endast svårligen kunde feltolkas. Mot denna bakgrund ansåg länsrätten att den oriktiga uppgiften berodde på oaktsamhet från den skattskyldiges sida och att det därför saknades förutsättningar för att befria den skattskyldige helt eller delvis från påfört skattetillägg.

5 Avslutande reflektioner

Skattetillägssystemets syfte är att tillförsäkra att de uppgifter som lämnas i själv- och skattedeklarationer är riktiga. Vid systemets införande på 70-talet var målet att skapa en effektiv reglering och man förväntade sig att skattetillägg skulle påföras mer eller mindre automatiskt vid oriktigt uppgiftslämnande. Man hade då den tidigare ordningen för ögonen där skattebrottsligheten inte kunde beivras i tillräcklig utsträckning genom det straffrättsliga förfarandet. Det nya systemet skulle dessutom innebära att sanktionerna träffade jämnare och rättvisare och var mer nyanserade. Med tanke på automatiken i systemet fick dock det preventiva syftet ett stort utrymme.

Förslaget till det nya systemet ifrågasattes till viss del redan av remissinstanserna med tanke på rättssäkerheten. Genom en mjuk tillämpning av befrielsegrunderna skulle emellertid obilliga resultat kunna undvikas.

Mot bakgrund av den kritik som tillämpningen av det nya systemet sedan mötte, gjordes nya försök för att nyansera skattetilläggen. Det ansågs finnas större utrymme för en mild rättstillämpning i ett system där majoriteten av de skattskyldiga som lämnat oriktig uppgift träffades av en sanktion. Procentsatserna sänktes och bestämmelsen om den oriktiga uppgiftens beskaffenhet fick ett subjektivt inslag.

Kravet på enkelhet och schablonisering i systemet har gått som en röd tråd i de förslag som framlagts angående skattetilläggsreglerna. Det har dock även förklarats att andra värden såsom rättvisa och rättssäkerhet måste uppfyllas för att systemet inte ska förlora legitimitet. Skattetillägssystemet har således utformats i enlighet med en avvägning mellan dessa motstående intressen. Befrielsegrunderna kan sägas ge uttryck för rättvise- och rättssäkerhetsaspekten.

I enlighet med kraven på ett nyanserat skattetilläggsystem lämnade skattetilläggsutredningen ett förslag med långtgående förändringar av skattetilläggsbestämmelserna.²¹¹ Reglerna bedömdes emellertid vara alltför komplicerade och svårtillämpade för att kunna genomföras. Systemets enkelhet synes ha fått företräde framför behovet av differentiering och rättssäkerhet. Det kan visserligen även påpekas att skattetilläggen har karaktären av massärenden som fordrar någorlunda lätthanterliga regler.

Vid 1991 års lagändringar var det en utgångspunkt att sanktionen skulle stå i rimlig proportion till den försummelse den skattskyldige gjort sig skyldig till. Även här betonades kravet på systemets enkelhet och likformighet. Trots att tillämpningen av den nya befrielsegrunden ”uppenbart oskäligt” sedermera blev sträng, var det en förändring i steget mot mer liberaliserade

²¹¹ SOU 1982:54.

regler. Ytterligare sänkningar av uttagsnivåerna vid periodiseringsfel gick i samma riktning.

Den senaste utredningen och det senaste lagförslaget har präglats av att de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen ska infrias i de svenska reglerna. Gällande de subjektiva förutsättningarnas utformning, och därmed även angående befrielsegrunderna, har oskyldighetspresumtionen varit av särskild vikt. Skattetilläggskommittén framhöll att det med hänsyn till denna presumtion kunde ifrågasättas om det strikta ansvaret i kombination med befrielsegrunderna var konventionsenligt. Kommittén föreslog mot denna bakgrund att det skulle uppställas krav på oaktsamhet och uppsåt för att skattetillägg skulle utgå. Detta förslag torde innebära att en noggrann prövning av omständigheterna måste göras i varje enskilt fall. Härmed skulle inte en lika stor börda behöva läggas på de skattskyldiga att visa på omständigheter som kan grunda rätt till befrielse från skattetillägg. Vad gäller befrielsegrunderna ankommer det just på den skattskyldige att motbevisa presumtionen att den skattskyldige ousäktligt har lämnat en felaktig uppgift till ledning för taxeringen och att det inte är uppenbart oskäligt att påföra tillägget.

Sedan Europadomstolen avgjort målen Janosevic mot Sverige och Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige ansåg regeringen emellertid inte att det var nödvändigt att, med anledning av bestämmelserna i Europakonventionen, införa subjektiva rekvisit som en förutsättning för att skattetillägg ska utgå. Det kan härvidlag poängteras att klagandena i de nämnda avgörandena inte hade anfört några argument för att det påförda skattetillägget skulle efterges.²¹² Europadomstolen prövade således inte frågan om befrielsegrunderna ger upphov till en bedömning som är tillräckligt nyanserad för att förfarandet ska vara konventionsenligt. Det framhölls emellertid gällande bevisbördan att lagen *ger* möjlighet att föra argument för den som vill ha skattetillägget nedsatt eller undanröjt.

Enligt regeringen talade även kravet på systemets enkelhet och förutsebarhet mot att göra påförandet av skattetillägg beroende av oaktsamhet eller uppsåt hos den skattskyldige. De subjektiva förhållandena ska istället, som tidigare, beaktas genom tillämpning av befrielsegrunder. Mot bakgrund av de förändringar som lades fram i Skattetilläggskommitténs betänkande kan de nya reglerna inte anses vara så långtgående i detta avseende. Förändringarna ska emellertid ses i ljuset av de ovan nämnda domarna från Europadomstolen och regeringens bedömning av dessa. Ett eventuellt införande av subjektiva rekvisit kunde genom avgörandena skjutas på framtiden.

I flera utredningar och förslag synes slutsatsen vara att ett enkelt och schabloniserat system inte kan innehålla krav på oaktsamhet och uppsåt, utan de subjektiva förhållanden får tillgodoses genom befrielsegrunderna. En av de stora skillnaderna mellan de två alternativen torde vara de

²¹² Det har framförts det bland annat av denna anledning var beklagligt att just dessa mål kom inför Europadomstolens bedömning. Se Mutén s. 451 ff.

beslutande myndigheternas ansvar för utredning av omständigheterna i fallet. Likt förhållandena i det straffrättsliga systemet skulle det vara upp till Skatteverket, som första instans, att styrka att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift av oaktsamhet eller med uppsåt, om de subjektiva rekvisiten infördes som förutsättning för att skattetillägg överhuvudtaget skulle påföras. Detta kan även ses mot bakgrund av att Europadomstolens domar måste anses ha klarlagt att skattetilläggen är ett straff i konventionens mening.

Sedan skattetilläggsystemets införande kan det sammanfattningsvis sägas att möjligheterna till befrielse har utvidgats i lagtexten. Det ges uttryck för fler beaktansvärda omständigheter idag än vid införandet av sanktionssystemet och det uppställs exempelvis inte längre något krav på att ett skattetillägg måste vara *uppenbart* oskäligt för att efterges. Det mer omfattande uttrycket hälsa har ersatt den tidigare befrielsegrunden sjukdom osv. Förarbetena ger även uttryck för att tillämpningen ska nyanseras och bli mindre restriktiv. Det är dock svårare att bilda sig en uppfattning om hur rättstillämpningen trendmässigt har förändrats i förhållande till lagändringarna. Detta på grund av att motiven i domstolarnas avgöranden ofta är in casu-betonade, de ger därmed inte någon mer allmän vägledning. De senaste lagändringarna har heller inte hunnit bli föremål för en prövning av de högre instanserna. Intentionen bakom förändringarna av befrielsegrunderna har visserligen varit att just skapa tillräckliga förutsättningar för att ursäktliga fall inte ska leda till påförande av skattetillägg.

Reglerna om befrielse innebär att skattetillägg inte ska tas ut trots att förutsättningar finns för påförande av skattetillägg.²¹³ Som nämnts innehåller befrielsegrunderna fler exempel på när befrielse ska kunna medges idag än vid systemets införande. Det synes vara en tanke att ju tydligare grunderna för befrielse kommer till uttryck i lagtexten desto större är möjligheterna att åstadkomma en nyanserad och inte alltför restriktiv rättstillämpning, vilket uppställts som krav i Europadomstolens praxis. Det var bland annat mot bakgrund av det syftet befrielsegrunderna utökades vid 2003 års reform.

Eftersom oriktiga uppgifter kan förekomma i ett stort antal fall och inom flera skatterättsliga områden är det emellertid omöjligt att reglera alla de fall där det kan vara önskvärt att befria från skattetillägg. I förarbetena anges även att det i vissa fall inte går att föreskriva när en befrielsegrund ska vara tillämplig. Det krävs att det görs en bedömning från fall till fall. Utan vägledande avgöranden kan detta leda till att även de nya befrielsegrunderna tillämpas alltför restriktivt. En ovisshet angående reglernas närmare innebörd leder troligen till att de inte tillämpas alls, i väntan på klargörande avgöranden. Regleringen kan därmed få en icke önskad effekt.

²¹³ Rydberg, s. 697.

I ljuset av proportionalitetsprincipen lade Skattetilläggskommittén även fram ett förslag om möjlighet till jämkning av skattetillägget. Regeringens proposition innehöll en motsvarande reglering och en möjlighet till delvis nedsättning av skattetillägget infördes. Beräkningen av skattetilläggen skulle härmed bli mindre schabloniserad.

Möjligheten till att delvis befria från skattetillägg skulle även kunna få till följd att befrielsegrunderna tillämpas i större utsträckning eftersom sanktionen lättare kan anpassas till förseelsen i fråga. Orimligt stora skattetillägg kan sättas ned till viss del och man undviker därmed det tidigare problemet med att hela sanktionen måste tas bort eller kvarstå. Det skulle även kunna påstås att regleringen har närmat sig den straffrättsliga genom att införa denna möjlighet till proportionalitetsavvägning i det enskilda fallet. Det ansågs emellertid inte vara lämpligt att införa en reglering där skattetilläggets belopp fastställs enligt en löpande skala, i likhet med traditionell straffmätning. Ur rättssäkerhetssynpunkt hade det kanske egentligen varit att föredra mot bakgrund av att skattetillägget faktiskt *är* ett straff.

Som framhållits av både Regeringsrätten och Europadomstolen ska det göras en nyanserad och inte alltför strikt bedömning i varje enskilt fall. Det skulle därmed kunna sägas att det inte räcker att lagstiftningen i sig är konventionsenlig, utan myndigheternas och domstolarnas bedömning i varje enskilt ärende blir avgörande i detta avseende. Eftersom de nya befrielsegrunderna och möjligheterna till delvis befrielse ställer krav på vägledande avgörandet skulle det finnas risk att den svenska tillämpningen, trots de nya bestämmelserna, inte kan upprätthålla rättssäkerhetsgarantierna i Europakonventionen. De nyinförda befrielsegrunderna ter sig ge utrymme för en vidare tillämpning än de tidigare, men frågan om det är tillräckligt med avseende på konventionsenligheten har ännu inte besvarats av Europadomstolen. De nya reglerna måste som framhållits även få effekten att rättstillämpningen nyanseras.

I två av de länsrättsdomar som har presenterats i avsnitt 4.6 medgavs delvis befrielse från påfört skattetillägg. Den nya regleringen om delvis befrielse från skattetillägg har i dessa fall inneburit att länsrätten kunnat fastställa skattetillägget så att det inte står i uppenbart missförhållande till den skattskyldiges förseelse. Samtidigt som det har markerats att den skattskyldiges förfarande inte har godtagits har man kunnat väga in förmildrande omständigheter. Detta tillvägagångssätt torde leda till att skattetilläggssystemet vinner legitimitet. Det är emellertid ännu inte klart när ett skattetillägg ska sättas ned till hälften respektive en fjärdedel. Domskalet i fråga talar inte om hur avvägningen har gjorts i dessa fall. Icke desto mindre visar länsrätternas avgöranden att reglerna fått genomslag i rättstillämpningen.

I den sist refererade domen från länsrätten i Skåne län medgavs inte befrielse från skattetillägg med anledning av att den skattskyldige ansågs ha handlat oaktsamt. Utifrån detta avgörande väcks frågan om ett införande av

krav på uppsåt och oaktsamhet i själva verket skulle innebära en så stor omställning för rättstillämpningen. I förhållande till ordningen med befrielsegrunder torde ett system med krav på uppsåt respektive oaktsamhet åtminstone inte medföra att ordningen blir mindre förutsebar. Även gällande befrielsegrunderna föreligger nämligen en del oklarheter angående tillämpningen. När ska exempelvis skattetillägget anses stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten? Ett införande av subjektiva rekvisit torde innebära att systemet upplevs som rättssäkert och rättvist. Detta bland annat mot bakgrund av att det åläggs beslutsfattaren en tyngre bevisbörda. Såsom Skattetilläggskommittén anförde bör Sverige inte balansera på gränsen till vad som är konventionsenligt.

Käll- och litteraturförteckning

Förarbeten

Statens offentliga utredningar

SOU 1969:42 Skattebrotten

SOU 1982:54 Översyn av det administrativa sanktionssystemet 2

Nyansering av skattetillägg m.m.

SOU 2001:25 Skattetillägg m.m.

Propositioner

Prop. 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m.

Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg, m.m.

Prop. 1989/90:74 ny taxeringslag m.m.

Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg
preliminär B-skatt m.m.

Prop. 1996/97:100 del I Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.

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

Litteratur

Axén Linderl, Annica och Leidhammar, Börje, Skattetillägg och
rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, Kristianstad 2005.
(*Citeras Axén Linderl–Leidhammar*)

Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätten, Lund 2003.
(*Citeras Moëll*)

Nowak, Karol, Oskyldighetspresumtionen, Stockholm 2003. (*Citeras
Nowak*)

Thornstedt, Hans, Erik, Eklund och Gunnar, Rabe, Skatte- och
avgiftstillägg, Stockholm 1994. (*Citeras Thornstedt m.fl.*)

Artiklar

Moëll, Christina och P. Österman Roger, Till vägledning för
rättstillämpningen: skattetilläggsfallen i Regeringsrätten, Skattenytt 2001
s. 262-275. (*Citeras Moëll-Österman*)

Mutén, Leif, Skattetilläggen i Strasbourg-domstolen, Svensk Skattetidning
2002 s. 451-454. (*Citeras Mutén*)

Rydberg, Taina, Skattetillägg, tillämpningen av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys, Skattenytt 1996 s. 696-731. (*Citeras Rydberg*)

Virin Niclas, Förslag till reform av skattetilläggsreglerna, Svensk Skattetidning 2001 s. 295-317. (*Citeras Virin*)

Övrigt

RSV Dt 1992:7, Riksskatteverkets rekommendation m.m. om tillämpning av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering.

Skattestatistisk årsbok 2005 (Broschyr SKV 152)

SKV A 2005:10, Upphävande av Riksskatteverkets rekommendationer m.m. (RSV Dt 1992:7) om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324) att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering.

Rättsfallsförteckning

Sverige

RA 1978 Aa 80
RA 1978 R 1:26
RA 1978 1:50
RA 1981 1:10
RA 1982 1:30
RA 1986 ref. 157
RA 1988 ref. 36
RA 1989 ref. 32
RA 1991 ref. 16
RA 1993 ref. 95 I-III
RA 1994 ref. 15
RA 1994 ref. 85
RA 1995 ref. 5
RA 1999 ref. 59
RA 2000 ref. 66
RA 2001 not. 9
RA 2004 not. 4
RA 2005 ref. 7

Länsrätten i Stockholms län, dom den 17 februari 2005, mål nr 19776-04

Länsrätten i Skåne län, dom den 28 juni 2005, mål nr 5482-05

Länsrätten i Skåne län, dom den 26 oktober 2005, mål nr 12623 och
12624-04

Europadomstolen

Janosevic mot Sverige, dom den 23 juli 2002, mål 34619/97

Västberga Taxi Aktiefbolag och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli 2002,
mål 36985/97