



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Katarina Menzel

Oriktig uppgift vid påförande av
skattetillägg
– *en diskussion av omfattning, tillämpning
och lämplighet av begreppet*

Examensarbete
20 poäng

Mats Tjernberg

Skatterätt

VT 2004

Innehåll

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	3
1 INLEDNING	4
1.1 Uppsatsens ämne	4
1.2 Syfte och frågeställningar	4
1.3 Metod och material	5
1.4 Avgränsningar	6
1.5 Terminologi	6
1.6 Disposition	7
2 BAKGRUND	8
2.1 Inledning	8
2.2 Historisk tillbakablick	8
2.3 Skattetilläggets överensstämmelse med Europakonventionen	9
3 SKATTETILLÄGGET - EN ÖVERSIKT	12
3.1 Inledning	12
3.2 Regeln om skattetillägg	12
3.2.1 Vem skall ha lämnat uppgiften	13
3.2.2 Direkt samband med taxering	13
3.2.3 Frivilliga uppgifter	14
3.3 Bevisbördan i mål om skattetillägg	15
4 BEGREPPET ORIKTIG UPPGIFT	18
4.1 Inledning	18
4.2 Den oriktiga uppgiftens former	18
4.2.1 Positivt oriktiga uppgifter	18
4.2.2 Ofullständiga uppgifter	19
4.2.3 Underlåtelse att lämna uppgift	20
4.3 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande	20

4.4	Begreppet oriktig uppgift i förarbetena	23
4.5	Begreppet oriktig uppgift i rättspraxis	25
5	SKATTSKYLDIGAS UPPLYSNINGSPLIKT	27
5.1	Inledning	27
5.2	Upplyningsplikten i lag och förarbeten	27
5.3	Upplyningsplikten i praxis	30
5.4	En sammanfattande kommentar	33
6	SKATTEVERKETS UTREDNINGSANSVAR	35
6.1	Inledning	35
6.2	Utredningsansvaret i praxis och doktrin	36
6.2.1	Tidigare års praxis	36
6.2.2	Synpunkter rörande utredningsansvaret i praktik och teori	37
6.2.3	Senare års praxis	38
6.3	En sammanfattande kommentar	40
7	BEFRIELSE FRÅN OCH EFTERGIFT AV SKATTETILLÄGG	41
7.1	Inledning	41
7.2	Befrielse från skattetillägg	41
7.3	Eftergift av skattetillägg	43
7.4	Diskussionen om eftergiftsgrunderna i förarbetena	45
7.5	En sammanfattande kommentar	47
8	AVSLUTANDE KOMMENTARER	49
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Sammanfattning

En förutsättning för det svenska beskattnings- och taxeringssystemet är att Skatteverket får tillgång till fullständiga och korrekta uppgifter om de skattskyldigas inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Ett sätt att få de skattskyldiga att medverka till detta är att på administrativ väg sanktionera felaktiga och ofullständiga uppgifter. Sanktionssystemet i form av skattetillägg vid oriktig uppgift har tillämpats sedan år 1972. Tidigare handlades dessa förseelser av domstol.

Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen skall en skattskyldig påföras skattetillägg om denne lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin taxering. En oriktig uppgift kan både vara en felaktig uppgift eller en utelämnad uppgift. Begreppet oriktig uppgift i detta sammanhang är därför vidare än dess betydelse enligt normalt språkbruk. Med oriktig uppgift kan i detta sammanhang snarare förstås alla uppgifter, både lämnade och helt eller delvis utelämnade uppgifter, som leder till att Skatteverket vilseleds att fatta ett felaktigt taxeringsbeslut. Subjektiva rekvisit såsom uppsåt och oaktsamhet är här inte relevanta utan avgörande är om uppgiften rent objektivt är att betrakta som oriktig och att denna oriktighet medförde/kunde ha medfört en avvikelse från ett korrekt taxeringsbeslut.

Att den oriktiga uppgiften skall fastslås på rent objektiva grunder har att göra med den grundläggande tanken att reglerna skall vara enkla och schabloniserade. Denna tanke beror till stor del på att en mer nyanserad bedömning skulle ställa större krav på den handläggande instansen, framför allt vad gäller den handläggande personalens juridiska skolning.

Vid bedömning av om en uppgift skall anses oriktig skall hänsyn tas till alla uppgifter som den skattskyldige varit skyldig att lämna. En begränsning är dock att härmed endast avses uppgifter som hänför sig till den aktuella taxeringen. Förutom de uppgifter som anges direkt i deklaraionshandlingarna nämns i lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter ytterligare uppgifter. Då det inte är möjligt att förutse varje enskild persons inkomstförhållanden kompletteras bestämmelserna med en allmänt hållen bestämmelse, i lagens 3 kap. 1 § 6 p., som säger att en självdeklaration skall innehålla de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut. En utgångspunkt för bedömning av såväl omfattningen av uppgifter som kan finnas vara oriktiga som för omfattningen av uppgifter som den skattskyldige är skyldig att lämna är om Skatteverket kunnat fatta ett beslut om riktig taxering. Är svaret på denna fråga nekande har den skattskyldige inte fullgjort sin upplysningsplikt.

En motpol till den skattskyldiges upplysningsplikt är Skatteverkets utredningsansvar. I praxis¹ kan märkas krav på ett ökat utredningsansvar hos Skatteverket. Tidigare har frågan om en oriktig uppgift förelegat endast bedömts utifrån de uppgifter som lämnats av den skattskyldige i ett första skede. Har Skatteverket inte kunnat fastslå en korrekt taxering på grundval av dessa uppgifter har en oriktig uppgift oftast ansetts varit för handen. På senare år har dock Regeringsrätten mera sett till arten av felaktigheten. Har denna varit uppenbar för Skatteverket har detta ålagts ett ansvar att utreda felaktigheten och om den skattskyldige då kompletterat uppgifterna så har en oriktig uppgift heller inte varit för handen.

I förarbetena har omfattningen av begreppet oriktig uppgift inte diskuterats närmre. Vad som diskuterats oftare i detta sammanhang är möjligheterna till att efterge skattetillägget. I 5 kap. 8 och 14 §§ taxeringslagen anges när skattetillägg inte skall utgå. Exemplifieringarna som finns är inte uttömmande utan bestämmelserna anger endast riktlinjer för när det kan vara fråga om att efterge skattetillägget. Även om eftergiftsgrunderna inte direkt bidrar till en förståelse av begreppet oriktig uppgifts innebörd, speglar de uttydningen av begreppet och har betydelse för förståelsen av i vilka fall som skattetillägg med anledning av oriktig uppgift faktiskt utdöms. Det tycks också ha varit lagstiftarens mening att begränsa begreppets omfattning snarare genom att ange eftergiftsgrunder än genom en närmare definition av begreppet oriktig uppgift.

Jag ställer mig osäker till om denna term är lämplig ur tillämpningssynpunkt. Varför välja en beteckning som här får en juridisk teknisk innebörd som är mycket vidare än den som gäller för normalt språkbruk, särskilt då handläggningen av frågan skall ske genom icke jurister.

I diskussionerna om skattetillägg och eftergiftsgrunder har det allt sedan sanktionssystemets införande framförts kritik om att dessa tillämpats alltför stelt och restriktivt. Både senare förarbeten och alldeles nyligen Europadomstolen har poängterat vikten av att det vid tillämpningen av eftergiftsbestämmelserna görs en nyanserad bedömning i det enskilda fallet. Det är också möjligheten till subjektiv och nyanserad bedömning som fått Europadomstolen att acceptera skattetillägget som sanktionsform. Skattetilläggets påförande på objektiva grunder med bortseende från subjektiva rekvisit har sin grund i att regeln skall vara enkel att tillämpa för icke juridiskt skolade handläggare. Genom eftergiftsreglernas utformning ställer dock lagstiftaren ett krav på att samma icke juridiskt skolade handläggare skall tillämpa bestämmelserna på ett nyanserat och subjektivt sätt. Enligt min åsikt är det motsägelsefullt att de som inte anförtros göra subjektiva bedömningar i huvudregeln, har ett krav på sig att tillämpa undantagen med hänsyn till subjektiva omständigheter.

¹ Se under avsnitt 6.2.3.

Förkortningar

a.a.	anfört arbete
bl.a.	bland annat
dvs.	det vill säga
f.	följande sida
ff.	följande sidor
GTL	den tidigare taxeringslagen (1956:623)
HD	Högsta domstolen
kap.	kapitel
kr	kronor
LSK	lag (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter
men.	mening
m.fl.	med flera
m.m.	med mera
mom.	moment
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv I
not.	notis
p.	punkt
pga.	på grund av
prop.	proposition
ref.	referat
RegR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
s.	sida
s.k.	så kallad
st.	stycke
t.ex.	till exempel
TL	taxeringslagen (1990:324)
uppl.	upplaga

1 Inledning

1.1 Uppsatsens ämne

Det skatteadministrativa sanktionssystemet med skattetillägg infördes år 1972. Avsikten var att öka trycket på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningarna.² Detta då den skattskyldiges medverkan, genom att lämna fullständiga och riktiga uppgifter, är en förutsättning för att Skatteverket skall kunna fullgöra sin granskningsuppgift. I 5 kap. 1 § 1 men. taxeringslagen (TL) stadgas därför:

Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut.

Det är innebörden och omfattningen av begreppet oriktig uppgift i detta stadgande som arbetet framförallt skall behandla.

1.2 Syfte och frågeställningar

Det övergripande syftet med uppsatsen är att försöka fastställa omfattningen och innebörden av begreppet oriktig uppgift vid påförande av skattetillägg enligt 5 kap. 1 § TL. En första fråga som jag ställer mig är därför vad som avses med en oriktig uppgift och vilka olika former den kan ta sig uttryck i. En annan fråga som aktualiseras i detta sammanhang är om alla inkomna uppgifter, oberoende av vem som lämnat dem eller vid vilken tidpunkt de lämnats, kan leda till bedömningen att en oriktig uppgift lämnats i det enskilda fallet.

En viktig utgångspunkt för vad som skall klassificeras som en oriktig uppgift är den skattskyldiges upplysningsplikt. Frågan är om en skattskyldig kan anses ha lämnat en oriktig uppgift om han inte har någon skyldighet att lämna uppgiften i fråga. Upplysningsplikten kan alltså eventuellt utgöra den yttre ramen för när det kan vara fråga om en oriktig uppgift, och det måste utredas hur omfattande den skattskyldiges upplysningsplikt är. I samband med att den skattskyldiges upplysningsplikt diskuteras bör också Skatteverkets utredningsansvar nämnas. Dessa kan anses utgöra varandras motpoler på så sätt att om Skatteverkets utredningsansvar aktiveras, minskar den skattskyldiges upplysningsplikt och följaktligen också den yttre ramen för när det kan vara tal om oriktig uppgift. Frågan jag ställer mig är hur omfattande Skatteverkets utredningsansvar är.

² Tärnberg, Ann: *Överklagande & Skatter*. Andra uppl., Uddevalla 1999, s. 236.

Ett ytterligare syfte med uppsatsen är att försöka ge en helhetsbild av under vilka förutsättningar skattetillägg faktiskt döms ut. För att kunna göra detta måste de bestämmelser som reglerar befrielse från och eftergift av skattetillägget diskuteras. Det kan tyckas att dessa borde falla utanför arbetet eftersom det, när dessa aktualiseras, oftast redan har konstaterats att en oriktig uppgift lämnats men att omständigheterna är sådana att något skattetillägg inte skall utdömas. Dessa begränsar alltså i praktiken omfattningen av påförda skattetillägg pga. av oriktig uppgift. Som kommer att visas är det också min uppfattning att ramen för när skattetillägg skall påföras inte förändrats av lagstiftaren genom en förändring av definitionen av oriktig uppgift utan snarare genom en förändring av eftergiftsbestämmelsernas omfattning. Med anledning härav anser jag att en diskussion av dessa krävs för att ge en helhetsbild av den faktiska omfattningen av påförandet av skattetillägg i samband med oriktig uppgift.

Ovanstående punkter medför en genomgång av hela regelverkets uppbyggnad och leder slutligen till en diskussion av begreppet oriktig uppgift och dess lämplighet ur tillämpningssynpunkt.

1.3 Metod och material

Det primära material som denna uppsats bygger på är propositioner och rättsfall. Vår skattelagstiftning är under ständig förändring och skattetillägget och dess bestämmelser finns därför omnämnt i många förarbeten. Någon större vägledning för begreppets omfattning och tillämpning går dock inte att finna i särskilt många av dem. Jag har därför valt att använda mig av framförallt tre, nämligen, proposition 1971:10 med förslag till skattebrottslag, m.m., proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m. och proposition 2002/03:106 om administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. Den första av de tre propositionerna är den som ligger till grund för regeringens beslut att införa administrativa sanktioner i form av skattetillägg, den andra utgör en utvärdering av de första åren med denna sanktionsform, medan den tredje behandlar sanktionsformen i dagsläget med anledning av diskussionen om skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen. På detta sätt täcks hela skattetilläggets livstid in och det är därför jag valt dessa propositioner som utgångspunkt. Vad gäller doktrinen har skattetillägget diskuterats även här. Mycket av vad som skrivits har dock varit en upprepning av vad som står att finna i förarbetena. Doktrinen har använts för att få en vidare förståelse för innehållet i förarbeten och för att ge en inblick i sakkunnigas uppfattning om skattetillägget och begreppet oriktig uppgift. Vad som i detta sammanhang bör lyftas fram är den årliga analys av rättsfall som görs av Börje Leidhammar i Skattenytt.

Av vad som framgått ovan har min metod varit att först skaffa mig kunskap på området genom våra förarbeten och rättsfall, dessa har sedan kompletterats med doktrin och andra skrivelser på området. Valda delar

presenteras i detta arbete i kombination med egna åsikter och kommentarer på de specifika områdena.

1.4 Avgränsningar

Begreppet oriktig uppgift förekommer på flera ställen i våra skatte- och avgiftsförfattningar. Arbetet begränsas till att endast behandla begreppet oriktig uppgift i samband med taxering enligt TL och fokus ligger därvid på inkomsttaxeringen. I arbetet bortses därför från närmare redogörelse av begreppets tillämpning i samband med bl.a. taxeringsrevision och mervärdesbeskattningen. Som kommer att framgå av arbetet är det dock lagstiftarens avsikt att begreppet skall ha samma innebörd i de olika taxeringssituationerna. Vid en genomgång av praxis är därför hänvisningar till bedömningen av oriktig uppgift i samband med eftertaxering, eftersom eftertaxering är en företeelse som funnits längre än skattetillägget och avgöranden på detta område därför är vägledande för tillämpningen av begreppet oriktig uppgift i samband med påförande av skattetillägg.

1.5 Terminologi

Vad gäller använd terminologi i detta arbete bör följande nämnas. Begreppet *oriktig uppgift* ersatte det tidigare använda begreppet *oriktigt meddelande*. Avsikten var inte att ändra betydelse utan begreppen kan betraktas som synonyma. Äldre rättsfall och förarbeten är därför fortfarande användbara och vägledande för det idag använda begreppet *oriktig uppgift*. Då arbetet både behandlar äldre lagtext, rättsfall och förarbeten kommer båda begreppen att användas vid klargörande av innebörden. En annan språklig lagtextändring som skett är av de i 5 kap. 8 § TL använda orden *felskrivning* respektive *felräkning*. Tidigare användes *misskrivning* respektive *missräkning*. Omformuleringen innebar inte heller här en förändring av betydelsen. I likhet med ovan används både de tidigare och senare formuleringarna i uppsatsen. Beskattningsmyndigheten har alldeles nyligen genomgått en större omorganisation där *Riksskatteverket* (RSV) och de regionala *Skattemyndigheterna* slagits samman till ett enda verk som går under benämningen *Skatteverket*. Det är inte första gången som vår beskattningsmyndighet omorganiseras och därvid också byter namn, därför kan det vid redogörelse av tidigare förarbeten och rättsfall hända att andra benämningar används men i huvudsak kommer benämningen *Skatteverket* att användas.

1.6 Disposition

Inledningsvis ges i kapitel två en bakgrund till skattetillägget, dess historiska utveckling och den senaste diskussionen om dess förenlighet med Europakonventionen. I kap. tre övergår jag till att ge en översiktlig presentation av själva lagtexten och dess formuleringar. Dessutom ges här också en kort redogörelse för bevisbördan i mål om skattetillägg rörande oriktig uppgift.

I kapitel fyra följer en diskussion av själva begreppet oriktig uppgift. Vilken omfattning detta begrepp har och vilka uttrycksformer det kan ta sig. Den skattskyldiges upplysningsplikt kan sägas utgöra en av de yttre ramarna för när en oriktig uppgift kan anses föreligga. Upplysningspliktens omfattning kommer därför att diskuteras i kapitel fem. Om upplysningsplikten kan anses utgöra en av de yttre ramarna för förekomsten av oriktig uppgift är Skatteverkets utredningsansvar en annan. I kapitel sex kommer därför omfattningen av Skatteverkets utredningsansvar att behandlas.

Slutligen kommer skattetilläggets befrielse- och eftergiftsbestämmelser att lyftas fram i kapitel sju. Detta för att kunna ge en helhetsbild av i vilken omfattning skattetillägg med anledning av oriktig uppgift faktiskt påförs.

Analys och kommentarer kommer att ges löpande i arbetet men jag kommer att ägna det sista kapitlet åt att sammanfatta och redogöra för ytterligare tankar i sammanhanget. Här kommer framförallt lämpligheten av det valda begreppet att diskuteras.

2 Bakgrund

2.1 Inledning

En av de främsta förutsättningarna för det svenska beskattnings- och taxeringssystemet är att Skatteverket får tillgång till korrekta uppgifter rörande de skattskyldigas inkomst- och förmögenhetsförhållanden. Om denna förutsättning inte är uppfylld kan lagstiftarens intentioner - att den samlade skattebördan skall läggas ut likformigt och rättvist i enlighet med gällande bestämmelser³ - inte förverkligas. Ett sätt att uppnå dessa är att ställa krav på de skattskyldiga att lämna en rad detaljerade uppgifter om sina ekonomiska förhållanden i självdeklarationen. Ett ytterligare sätt är att utbetalare av ersättningar m.m. tvingas lämna kontrolluppgifter så att taxeringsmyndigheten kan stämma av de skattskyldigas egna uppgifter. Härtill kommer granskningsinsatser från myndighetens sida genom förfrågningar och revisioner. Ett medel därutöver är att sanktionera felaktiga uppgifter i deklarationen, antingen straffrättsligt eller på administrativ väg. Båda sätten syftar till att stärka deklarationsmoralen genom att uppgiftslämnaren åsamkas ett, i de flesta fall, kännbart ekonomiskt lidande.⁴

2.2 Historisk tillbakablick

Det skatteadministrativa sanktionssystemet har tillämpats i Sverige sedan år 1972. Sanktioner inom detta område var en nyhet i Sverige vid denna tidpunkt men de fanns redan i t.ex. Finland och Norge.⁵ Under tiden före införandet var åtal och lagföring i princip de enda medel som fanns tillhands för att sanktionera oriktiga uppgifter i samband med taxeringen. Utförda utredningar visade att det då rådande systemet fungerade mindre väl och att domstolarna togs i anspråk för att utreda och avgöra bagatellartad brottslighet och förseelser av ordningsmässig art.⁶ Som skäl för införandet av ett administrativt sanktionssystem anfördes bl.a. att handläggningen skulle bli snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande för det allmänna och att den enskilde därigenom skulle besparas kostnader och besvär. Som främsta syfte framfördes dock vikten av att få en effektivare och jämnare rättstillämpning och möjligheten att kunna ingripa mot merparten

³ Landerdahl, Göran: "Om skattetillägg – En undersökning av eftergiftsreglernas inverkan på tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna." Svensk Skattetidning 1983, s. 949-987.

⁴ För vidare fördjupning rörande syftet med administrativa sanktioner se prop. 1971:10, s. 81 ff. och 95 ff.

⁵ Prop. 2002/03:106, s. 50.

⁶ Prop. 1971:10, s. 81.

skattskyldiga som gjort sig skyldiga till förseelser genom att lämna felaktiga uppgifter.⁷

En grundläggande tanke vid utformningen av sanktionssystemet var att göra reglerna enkla och schabloniserade. Tillägget skulle påföras när lätt konstaterbara förhållanden förelåg och subjektiva förutsättningar, i form av uppsåt och oaktsamhet, skulle i princip inte beaktas.⁸ Denna tanke berodde till stor del på, att ju mer nyanserad bedömning som krävdes, desto större krav skulle behöva ställas på den handläggande instansen, framför allt vad gäller den handläggande personalens juridiska skolning. Om en tjänsteman skulle sköta frågan gick i stort sätt möjligheterna till en nyanserad bedömning förlorad och lagstiftaren var därför tvungen att, på ett eller annat sätt, styra bedömningen. Enklast kunde detta ske genom att bortse från de subjektiva rekvisiten och göra påföljden mycket schablonmässig.

Det sanktionssystem som infördes innebar i korthet att skattetillägg enligt den tidigare taxeringslagen (1956:623), (GTL), påfördes om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägget beräknades normalt till 50 % på den skatt som skulle ha undandragits om uppgifterna hade godtagits. Kunde rättelse ske med ledning av närmare angivet kontrollmaterial beräknades tillägget till 25 %. Fel som berodde på felräkning, felskrivning eller liknande föranledde inte skattetillägg. Skattetillägg påfördes inte heller om felaktigheten avsåg ett yrkande om en viss skattemässig behandling.⁹

2.3 Skattetilläggets överensstämmelse med Europakonventionen

Frågan om det svenska skattetilläggsinstitutets förenlighet med Europakonventionen har aktualiserats i olika sammanhang under de senaste åren. Såväl Regeringsrätten (RegR) som Högsta domstolen (HD) har funnit att skattetilläggsreglerna faller in under artikel 6 i Europakonventionen.¹⁰ I RÅ 2000 ref. 66 kom RegR fram till att skattetilläggsförfarandet är utformat så att det tillgodoser kraven på rättvis rättegång enligt nämnda artikel. RegR anser att varken det förhållandet att skattetillägget påförs av Skattemyndigheten som första instans, eller att myndighetens beslut kan verkställas innan det föreligger ett lagakraftvunnet avgörande från domstol i skattetilläggsfrågan, medför att någon konflikt med artikeln uppstår. Vidare anser RegR inte att det strider mot den s.k. oskuldspresumtionen att påföra skattetillägg på objektiva grunder. En förutsättning är dock att det vid tillämpningen av skattetilläggsreglerna, i varje enskilt fall görs en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av förutsättningarna för undanröjande

⁷ Prop. 1971:10, s. 81.

⁸ Prop. 1977/78:136, s. 140 f.

⁹ Prop. 1977/78:136, s. 136 f.

¹⁰ Se RÅ 2000 ref. 66 och NJA 2000 s. 622.

eller eftergift av skattetillägget. Slutligen fann RegR att skattetilläggsreglerna inte heller kommer i konflikt med den s.k. proportionalitetsprincipen. RegR menar att skattetilläggslagstiftningen i sig innebär en rimlig proportionalitetsavvägning och att lagstiftningen ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet.

RegR:s ställningstagande bekräftades av Europadomstolen i två domar.¹¹ Europadomstolen slog i dessa domar fast att det svenska skattetillägget är att anse som ett straff i Europakonventionens mening. Skattetillägget är dock inte oförenligt med artiklarna 6.1 och 6.2 men en lång handläggningstid kan anses utgöra en kränkning av artikel 6.1. Prövningen av om skattetillägget är att betrakta som ett straff i Europakonventionens mening skedde enligt tre kriterier; *klassificeringen av gärningen i nationell rätt, gärningens natur och påföljdens karaktär och stränghet*. Domstolen konstaterade att det första kriteriet inte var uppfyllt då skattetillägget inte klassificeras som ett straff i nationell rätt. Prövningen gjordes därefter utifrån de övriga två kriterierna. Domstolen ansåg att skattetilläggsbestämmelsen har en generell karaktär och omfattar alla skattebetalare. Att det saknas subjektiva rekvisit fråntar inte gärningen dess kriminella natur och det är inte fråga om skadestånd för administrativa kostnader. Huvudsyftet är att förhindra att de skattskyldiga lämnar oriktiga uppgifter. Skattetillägget är både avskräckande och bestraffande. Slutsatsen blev att skattetilläggs generella karaktär och dess avskräckande effekt visar att klaganden anklagades för en kriminell gärning. Som ytterligare bevis för att det rör sig om en kriminell gärning angav Europadomstolen skattetilläggs storlek samt även det förhållandet att HD och RegR kommit fram till att de svenska skattetilläggen är ett straff enligt konventionens mening.

Europadomstolen fann att de rättsliga presumtionerna i svensk rätt beträffande skattetillägg håller sig inom rimliga gränser. Detta särskilt med hänsyn till den omständigheten att de aktuella skattereglerna ger en möjlighet till försvar på subjektiva grunder genom befrielse- och eftergiftsbestämmelserna och att ett effektivt skattesystem är viktigt för statens finanser. En allmän förutsättning är att det vid tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna verkligen i varje enskilt fall görs en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av förutsättningarna för att undanröja eller efterge skattetillägget.

Sammanfattningsvis kan konstateras att Europadomstolen inte tvingar Sverige att ändra systemet för påförande av skattetillägg. Vi kan ha det systemet som vi har, *förutsatt att* Skatteverket och domstolarna tillämpar det på ett visst sätt.

¹¹ C-34619/97, Janosevic mot Sverige; C-36985/97, Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.

Den debatt som fördes i fråga om domstolarnas avgöranden var den främsta grunden till den reform av skattetilläggsreglerna som beslutades under våren 2003.¹² Genom propositionen skedde ingen förändring avseende grundförutsättningarna för att skattetillägg skall kunna tas ut. Alltjämnt gäller att skattetillägget skall kunna påföras utan hänsyn till om den oriktiga uppgiften har lämnats med uppsåt eller av oaktsamhet. Däremot skedde vissa förändringar i möjligheten att efterge skattetillägget, vilka kommer att närmare behandlas i kapitel sju.

¹² Prop. 2002/03:106 om administrativa avgifter på skatte- och tullområdet m.m.

3 Skattetillägget - en översikt

3.1 Inledning

Skattetillägg är en särskild avgift som påförs om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Avgiften behöver, som nämnts tidigare, inte alltid grunda sig på att någon medvetet eller av vårdslöshet undandragit sig skatt. Den oriktiga uppgiften skall dock medföra att en avvikelse görs från deklarationen på så sätt att den påverkar skatteuttaget. Innan arbetet övergår till att behandla själva begreppet oriktig uppgift bör något sägas om lagregleringen i stort och om bevisningen i mål om skattetillägg.

3.2 Regeln om skattetillägg

Regeln om skattetillägg vid oriktig uppgift finns i 5 kapitlet TL. I kapitlets 1 § 1 men. stadgas, som nämnts i inledningen, att: ”Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) tas ut.” Vidare görs i paragrafens 2 st. ett försök till att definiera när en uppgift skall anses vara oriktig:

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

En oriktig uppgift kan med andra ord både vara en felaktigt lämnad uppgift eller en helt utelämnad uppgift. Till detta återkommer jag i det följande kapitlet. I paragrafen anges också när en uppgift inte skall anses vara oriktig. Det handlar här inte om när skattetillägget skall efterges trots bristfälliga uppgifter utan om situationer där bristfälliga uppgifter inte skall klassificeras som oriktiga. Det första fallet är då det samlade materialet är att anse som tillräckligt för att en riktig taxering skall kunna ske. Detta stadgande visar på det farorekvisit som ligger bakom bestämmelserna om skattetillägg, nämligen att Skatteverket skall vilseledas att besluta om en felaktig taxering. Finns tillräckliga uppgifter för att besluta om en korrekt taxering finns det inte heller någon fara för att beskattningsunderlaget skall bli för lågt och då saknas också grund att sanktionera bristen. Det samma kan sägas gälla för nästa undantag, dvs. när uppgiften är så orimlig att den inte kan läggas till grund för ett beslut. Även här saknas risken att Skatteverket vilseleds då det inte skall kunna undgå att uppmärksamma felaktigheten.

3.2.1 Vem skall ha lämnat uppgiften

5 kap. 1 § TL talar om *den skattskyldige*. Det är med andra ord endast uppgifter som den skattskyldige lämnat som skall beaktas vid bedömningen av om en oriktig uppgift lämnats. Ofta är deklARATIONSSKYLDIG och skattskyldig en och samma person men det behöver inte alltid vara så. Det finns situationer då den skattskyldige visserligen är deklARATIONSSKYLDIG men inte har rätt/möjlighet att själv fullgöra denna skyldighet. Detta är först och främst fallet då den skattskyldige är en juridisk, en omyndig eller avliden person. I dessa fall fullgörs deklARATIONSSKYLDIGHETEN av ställföreträdare.

I 19 kap. 1 § lag (2001:1227) om självdeklARATIONER och kontrolluppgifter, (LSK), stadgas när skyldigheten skall fullgöras av en ställföreträdare. Sådana ställföreträdare kan inte påföras skattetillägg.¹³ Frågan är om den skattskyldige i en sådan situation när den oriktiga uppgiften beror på ställföreträdaren och inte på den skattskyldige kan drabbas av skattetillägg. Så borde vara fallet eftersom reglerna om skattetillägg i mångt och mycket är uppbyggda med eftertaxeringsinstitutet som förebild och det förefaller rimligast att tolkningen om ådömande av eftertaxering, där detta är möjligt, får genomslagskraft även på detta område.¹⁴

En annan förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras är att deklARATIONEN är behörigen undertecknad. I RÅ 1976 Aa 77 hade deklARATIONEN undertecknats av hustrun och något skattetillägg kunde därför inte påföras mannen för oriktiga uppgifter, då en icke undertecknad deklARATION EJ är att betrakta såsom deklARATION.

3.2.2 Direkt samband med taxering

Den oriktiga uppgiften skall ha lämnats *på annat sätt än muntligen och avgetts till ledning för taxeringen*. Det rör sig här om meddelanden i självdeklARATIONEN eller i svar på förfrågan från Skatteverket eller vid taxeringskontroll. Oriktiga uppgifter som lämnas när taxering redan beslutats, t.ex. vid taxeringsrevision, kan också föranleda skattetillägg. Den oriktiga uppgiften skall ha ett direkt samband med den taxering som det är frågan om. Sådana meddelanden som lämnats till Skatteverket för annat ändamål än för taxering kan inte föranleda skattetillägg.

Vid bedömningen av om oriktig uppgift lämnats skall hänsyn tas till samtliga avgivna uppgifter till ledning för den ifrågavarande taxeringen, således oberoende av var i deklARATIONSMATERIALET uppgiften har lämnats. Frågan om den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering skall först och främst avgöras på grundval av vilka uppgifter han

¹³ Nämnas bör dock att de kan dömas för brott enligt skattebrottslagen (1971:63).

¹⁴ Thornstedt, Eklund & Rabe: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994, s. 27 ff.

varit skyldig att lämna.¹⁵ Vilka uppgifter som den skattskyldige är skyldig att lämna bestäms av omfattningen av dennes upplysningsplikt som finns reglerad i LSK. Upplysningspliktens omfattning diskuteras i arbetets femte kapitel.

3.2.3 Frivilliga uppgifter

Även om det i första hand är uppgifter som den skattskyldige är skyldig att lämna, enligt den tidigare nämnda upplysningsplikten, som skall beaktas, så skall, under vissa omständigheter, uppgifter som lämnats frivilligt också beaktas. Lämnar en skattskyldig en uppgift borde den oavsett om den är pliktig eller frivillig beaktas. Det avgörande för frågan om en oriktig uppgift har lämnats blir då inte om han varit skyldig att lämna den utan endast att han gjort det. Skillnaden uppstår då en uppgift utelämnats som han inte heller varit skyldig att lämna, ett sådant utelämnande bör inte kunna föranleda skattetillägg.

Enligt ett tidigare rättsfall borde uppfattningen om att en frivillig uppgift skall beaktas dock förutsätta att Skatteverket har varit berättigat att lägga den felaktiga uppgiften till grund för sin bedömning. I RÅ 1977 ref. 101 hade ett aktiebolag yrkat förlustavdrag och uppgett att deklARATIONSSKYLDIGHETEN för förluståren fullgjorts i rätt tid, vilket var en förutsättning för förlustavdrag. Uppgiften var felaktig. RegR ansåg dock inte att någon oriktig uppgift förelåg. Rättsfallet ger en indikation om att frivilliga uppgifter inte skall föranleda oriktig uppgift, i alla fall inte då det borde vara upp till beskattningsmyndigheten att undersöka uppgifterna.

Fråga har diskuterats i doktrin av Lyhagen och Thornstedt & Eklund och de är av den uppfattningen att det avgörande inte är om uppgiften lämnats frivilligt eller inte, utan om en uppgift lämnats överhuvudtaget.¹⁶ Denna ståndpunkt verkar också rimligast. Om en skattskyldig väljer att lämna vissa uppgifter skall dessa också stämma överens med verkligheten. En skattskyldig bör inte kunna ursäktas sig med att den felaktiga uppgiften inte är pliktig eftersom uppgiften, oberoende av plikt eller ej, kommer att påverka taxeringsbeslutet. Lyhagen och Thornstedt & Eklund gör dock en reservation för uppgifter som Skatteverket inte har rätt att lägga till grund för beslutet.¹⁷ En ståndpunkt som då också går i linje med nämnda rättsfall.

Slutsatsen bör alltså vara den, att som huvudregel även frivilliga uppgifter skall beaktas men att det finns uppgifter som är av sådan natur att det är rimligare att Skatteverket plockar fram dem än att det förlitar sig på vad som

¹⁵ Lyhagen, Carsten: *Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering*. Stockholm 1986, s. 102 ff.; Thornstedt, Eklund & Rabe: A.a., s. 27 ff.

¹⁶ Lyhagen, Carsten: A.a., s. 92; Thornstedt & Eklund: *Skattebrott och skattetillägg. Skattebrottslagen, skattetillägg, avgiftstillägg, förseningsavgift*. Fjärde omarbetade uppl., Stockholm 1981, s. 95.

¹⁷ Se föregående not.

anförs av den skattskyldige, så skall en oriktig uppgift inte anses vara förhanden. Rättsfallet visar på en sådan uppgift, att deklarationsskyldigheten fullgjorts för ett visst år. RegR uttalade att det måste anses ankomma på beskattningsmyndigheten att själv undersöka omständigheterna eftersom uppgiften - att deklarationsskyldighet fullgjorts inom angiven tid - är av sådan formell art och i övrigt av sådan natur att det ankommer på beskattningsmyndigheten att aktualisera frågan.

Slutsatsen kan tyckas något motsägelsefull eller i vart fall en aning otydlig. Resonemangen visar dock tydligt på balansen mellan den skattskyldiges upplysningsplikt och Skatteverkets utredningsansvar. Dessa utgör varandras motpoler och begränsar respektive utvidgar varandras omfattning beroende på den aktuella uppgiftens art.

3.3 Bevisbördan i mål om skattetillägg

Det är en vedertagen uppfattning att det är Skatteverket som har bevisbördan för fastställandet av om en oriktig uppgift föreligger. Följande rättsfall kan nämnas. I fallet RÅ 1981:84 hävdade taxeringsintendenten att eftertaxering borde ske för kostnader som inte kunnat styrkas. RegR vägrade dock eftertaxering med motiveringen, att det förhållande att den skattskyldige inte förmått styrka sina kostnader i och för sig inte innebar att han lämnat sådant oriktigt meddelande som utgör förutsättning för eftertaxering. På grund därav och då det i målet inte förekommit andra omständigheter som visat att den skattskyldige genom avdragsyrkandet lämnat ett oriktigt meddelande, kunde eftertaxering inte ske.

I RÅ 1996 not. 54 hade sonen till en skattskyldig förvärvat en bostadsrätt av den skattskyldiges arbetsgivare, ett landsting. RSV hävdade att förvärvet skett till ett underpris och att den skattskyldige fått en förmån i sin anställning. RegR konstaterade inledningsvis att det är det allmänna som har att visa att ett oriktigt meddelande lämnats. Domstolen uttalade bl.a. att det allmänna inte lagt fram någon direkt bevisning för att priset bestämts med hänsyn till den skattskyldiges anställning och att RSV stödde sin talan helt på antagna omständigheter. Det ansågs inte vara styrkt att den skattskyldige lämnat oriktigt meddelande genom att inte nämna något om sonens köp av bostadsrätten. I RÅ 1996 not. 241 däremot blev utgången den motsatta. Skattemyndigheten var av den meningen att en person hade förvärvat en personbil av s.k. förserietyp av sin arbetsgivare till ett underpris. I RegR framförde den skattskyldige olika argument för att utköpspriset borde godtas, bl.a. att det var en begagnad bil, att han hade rätt att tillgodoräkna sig personalrabatt och att det fanns brister på bilen. Efter en bedömning av Skattemyndigheternas invändningar, bl.a. att priset på liknande bilar som sålts på orten var högre och att bilen endast körts kortare sträckor i samband med demonstration, fann RegR att de förhållanden som Skattemyndigheten åberopat borde ligga till grund för värdering av bilen. En oriktig uppgift ansågs föreligga.

Rättsfallen bekräftar uppfattningen om att det är Skatteverket som har bevisbördan för fastställandet av oriktig uppgift. I den första av de två domarna från 1996 hade det allmänna inte lagt fram en utredning som visade att förvärvet av bostadsrätten innebar en skattepliktig förmån för den skattskyldige. I den andra domen förelåg uppenbarligen en godtagbar utredning. De invändningar som den skattskyldige framförde var här inte av sådant slag att de kunde rucka på Skattemyndighetens bevisning.

Följande rättsfall ger också en viss vägledning vad gäller bevisbördan och bevisvärderingen. I RÅ 1991 ref. 29 yrkade en skattskyldig, vid extraordinära besvär, om avdrag för underskott i rörelse. Besvären togs inte upp till prövning då ordinarie prövotid utgått. Det allmänna yrkade dock att den skattskyldige skulle påföras skattetillägg eftersom den bokföring som låg till grund för det yrkade avdraget var så bristfällig att den inte hade kunnat läggas till grund för en prövning. Då den skattskyldige, trots bristerna, yrkat avdrag för underskott, innebar detta att han lämnat en oriktig uppgift. RegR anförde att det i och för sig kunde bli aktuellt med skattetillägg pga. oriktig uppgift men att detta ankom på det allmänna att bevisa. Brister i bokföringen kunde dock medföra en viss bevislättning. RegR ansåg det inte vara styrkt att en oriktig uppgift lämnats och menade: ”Enbart den omständigheten att de bevarade räkenskaperna är så bristfälliga att de inte medger en tillförlitlig beräkning av rörelseresultatet visar inte att hela det av Petrus W redovisade underskottet utgör oriktig uppgift.” Visserligen ansåg RegR att påtalade felaktigheter genom bristande verifikationer gav stöd för slutsatsen att redovisningen delvis byggde på oriktiga uppgifter men i vad mån dessa oriktigheter påverkat resultatet var omstritt. Det kunde därför inte anses visat med tillräcklig grad av säkerhet att det redovisade underskottet till någon del innefattade oriktig uppgift.

Ur detta fall kan utläsas att vissa omständigheter kan medföra vissa bevislättningar som i det här fallet då det rör sig om brister i bokföring, men detta kan inte anses utgöra en presumtion för att bokföringen därmed också innehåller en oriktig uppgift som skulle ha gett en felaktig taxering.

Inom skatterätten tillämpas en del presumtioner. Så är bl.a. fallet när Skatteverket har att visa på användande av tjänstebil i *mer än ringa omfattning*. I RÅ 2002 ref. 31 var frågan om en skattskyldig skulle påföras skattetillägg med anledning av en icke redovisad bilförmån. Skattemyndigheten hade förmånsbeskattat den skattskyldige med anledning av dispositionsrätten till en av företaget ägd bil. RegR har i RÅ 2001 ref. 22 I och II slagit fast att lägre beviskrav gäller för visande att skattskyldig kört privat i mer än ringa omfattning med en av företaget ägd bil. Kan den skattskyldige anses ha dispositionsrätt till en sådan bil gäller en presumtion för att bilen används privat i mer än ringa omfattning. Skattemyndigheten hade, med tillämpande av denna presumtion, förmånsbeskattat den skattskyldige och påfört skattetillägg. I RegR var frågan, om skattetillägg kunde utdömas på den grund att en skattskyldigs taxering ändrats till följd av en presumtion. RegR menade att den bevislättning som en presumtion

innebär inte kan få genomslag i skattetilläggsammanhang. Redan det förhållandet att dispositionsrätt föreligger kan inte innebära att det också visats att en oriktig uppgift lämnats vad gäller privatkörningen. För att oriktig uppgift skall anses föreligga fordras att Skattemyndigheten visar att privatkörning verkligen förekommit i den omfattning som krävs för att det skall vara fråga om en skattepliktig förmån.

4 Begreppet oriktig uppgift

4.1 Inledning

Oriktig uppgift är det grundläggande rekvisitet för skattetillägg. Det är ett objektivet rekvisit och några bedömningar rörande troligt uppsåt t.ex. att vinna skattefördelar, medvetet vilseleda eller rörande vårdslöshet skall inte göras. Det avgörande är inte om den skattskyldige känt till oriktigheten eller inte, och inte heller om en genomsnittligt aktsam person i hans ställe borde göra det. Det avgörande är istället om uppgiften varit *objektivt* oriktig. Med uttrycket oriktig uppgift borde enligt allmänt språkbruk avses varje uppgift som inte stämmer överens med verkligheten, dvs. en osann eller felaktig uppgift. Oriktig uppgift i samband med skattetillägg är däremot en juridisk-teknisk term. Den anger när avsändaren av ett meddelande lämnat ofullständiga sakuppgifter för att stödja sin version av inkomstförhållandena, så att dessa inte kan bedömas på ett korrekt underlag.¹⁸ Viktigt att skilja från begreppet oriktig uppgift är ett av den skattskyldige oriktigt yrkande, som denne alltid har rätt att lämna till Skatteverket för bedömning. Detta kommer att närmare diskuteras i avsnitt 4.3.

4.2 Den oriktiga uppgiftens former

Begreppet oriktig uppgift omfattar såväl faktiskt lämnade oriktiga uppgifter som utebliven information angående intäkts- eller kostnadsposter, som är av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Nedan behandlas dels vilka uttrycksformer den oriktiga uppgiften kan ta sig, dels vad den kan handla om. För att underlätta framställningen kommer en uppdelning att göras i positiva, ofullständiga och helt utelämnade uppgifter. Poängteras bör att gränsen mellan dessa former är flytande och att de i vissa fall går in i varandra, värdet av indelningen kan därför tyckas tvivelaktigt men skälet till den är pedagogisk. Då det inte finns en tydlig gräns mellan de olika grupperna kommer praxis i huvudsak att behandlas som ett eget avsnitt sist i kapitlet.

4.2.1 Positivt oriktiga uppgifter

Med positivt oriktiga uppgifter avses framför allt uppgifter som faktiskt har lämnats men som är felaktiga och inte stämmer överens med verkligheten. Det bör inte råda någon tvekan om att angivande av en intäktspost till ett för

¹⁸ Rydberg, Tania: "Skattetillägg, tillämpning av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys." *Skattenytt* nr. 12 1996, s. 696-734.

lågt belopp är att betrakta som en oriktig uppgift. Detsamma gäller om en arbetstagare i sin deklaration redovisar bruttolön med 150 000 kr istället för rätteligen 200 000 kr. På avdragssidan är det likaså klart att den som yrkar avdrag för kostnader som han överhuvudtaget inte har haft lämnar en oriktig uppgift. Vidare kan nämnas fallen då den skattskyldige uppger sina tillgångar för lågt eller sina skulder för högt. Dessa fall är exempel på rena positiva uppgifter och borde inte vålla något större problem vid avgörandet om oriktig uppgift lämnats eller inte. Vanligtvis framgår det vid en jämförelse med de faktiska förhållandena om uppgiften är oriktig eller inte. Beträffande dessa positiva uppgifter har oriktig uppgift samma innebörd som i allmänt språkbruk, dvs. osann eller felaktig uppgift.¹⁹

Vad gäller fall då det kan framstå som mera oklart om en oriktig uppgift lämnats kan nämnas RÅ 1976 ref. 6, där frågan gällde dubbelföring av uppgift. En bankdirektör yrkade avdrag för pensionsförsäkringspremier såväl i förvärvskällan tjänst som under allmänna avdrag. Han hävdade i första hand att det rörde sig om en felskrivning och i andra hand påstod han sig ha bristande förtrogenhet med deklarationsblanketten. RegR menade att det här inte var frågan om någon felskrivning. Inte heller kunde dubbelföringen, med hänsyn till de insikter och erfarenheter i ekonomiska frågor som bankdirektören fick antas besitta, anses ursäktliga. Dubbelföringen var att anse som lämnande av en oriktig uppgift. Jfr RÅ 1976 ref. 61 II, där skattskyldig gjort avdrag för ränta på två ställen i deklarationen. RegR konstaterade även här att det rörde sig om lämnande av oriktig uppgift.

Oriktig uppgift behöver inte nödvändigtvis avse penningbelopp utan kan även röra andra sakuppgifter. Den som haft förmånen att kostnadsfritt få utnyttja en BMW 520 men påstår att han fått använda en Volvo V40 lämnar en felaktig uppgift. Likaså är det en oriktig uppgift om någon yrkar avdrag för bilresor till och från arbete och uppger att vägavståndet är 20 km medan det i själva verket är 9 km.

4.2.2 Ofullständiga uppgifter

Med ofullständiga uppgifter avses uppgifter som är sådana att en riktig taxering eller beskattning inte kan ske enbart med ledning av de lämnade uppgifterna. Som exempel kan nämnas då en intäkt utelämnats utan närmare redogörelse eller om ett avdrag gjorts utan angivande av vad det rör sig om för kostnad. Det hela kan belysas med ett rättsfall, RÅ 1963 ref. 38 II. En skattskyldigt hade, under beteckningen periodiskt understöd, yrkat avdrag för underhåll som visade sig vara en icke avdragsgill personlig levnadskostnad. Eftersom sonen studerat var underhållet inte avdragsgillt. Fadern hade angett de riktiga förhållandena men samtidigt hävdat att han hade rätt till avdrag då sonen inte var skolpliktig och bidraget därför inte

¹⁹ Thornstedt, Eklund & Rabe: A.a., s. 34 ff.; Lyhagen, Carsten: A.a., s. 74.

utgjorde underhåll för studie eller uppfostran. Genom att lämna denna kompletterande uppgift är det felaktiga avdraget att betrakta som ett oriktigt yrkande.²⁰ Hade de kompletterande uppgifterna inte lämnats hade fadern istället gjort sig skyldig till lämnande av en oriktig uppgift, då en riktig taxering inte hade kunnat göras med ledning av de ofullständiga uppgifterna.

4.2.3 Underlåtenhet att lämna uppgift

Det är framförallt i fråga om intäktsposter som ett förtigande får betydelse. Att en skattskyldig underlåter att tala om att han haft en avdragsgill kostnad är inget som bör föranleda skattetillägg. Förtigande av hel eller del av intäktspost får samma effekt som en felaktigt lämnad inkomstuppgift och är därför lika allvarligt. Se RÅ 1988 ref. 86, där indirekt kan utläsas att en underlåtenhet att redovisa en fastighetsförsäljning utan tvivel är skattetilläggsgrundande.

Vidare kan förtigande av en uppgift, som är av betydelse för bedömningen av ett yrkat avdrag, bedömas som en oriktig uppgift. I RÅ 1977 ref. 4 yrkade ett aktiebolag avdrag för tidigare års förlust. Härvid nämnde bolaget inte att ingripande förändringar skett i ägarkretsen trots att en oförändrad ägarkrets var en förutsättning för avdrag. RegR ansåg att en oriktig uppgift hade lämnats och påförde skattetillägg.

I RÅ 1988 ref. 34 var frågan om förtigande av den kortaste körsträckan mellan arbete och bostad utgjorde ett sådant utelämnande som kan anse innefatta oriktig uppgift. RegR sade här att det i praxis fastslagits att avdragsrätten endast avsåg den kortaste färdvägen men att undantag också medgivits om en längre färdväg var klart mer lämplig och därmed framstod som mer naturlig. Av utredningen framkom att den av den skattskyldige valda vägen var mera lämplig och redovisningen var därför godtagbar. Förtigandet av den kortare vägen kunde därför inte anses som ett oriktigt uppgiftslämnande. Visserligen kunde Skatteverket inte bedöma om redovisningen var godtagbar förrän kompletterande uppgifter begärts in men det relevanta är dock inte att Skatteverket fick företa en utredning utan det avgörande är att de lämnade uppgifterna varit korrekta eftersom det aldrig förelegat någon fara för att Skatteverket skulle vilseledas att besluta om en felaktig taxering.

4.3 Oriktig uppgift eller oriktigt yrkande

Det kan vara svårt att skilja mellan en oriktig uppgift och ett oriktigt yrkande. En gräns mellan dessa måste dock dras eftersom en skattskyldig

²⁰ Se avsnitt 4.3 nedan.

alltid har rätt att framställa ett yrkande som Skatteverket har att bedöma riktigheten av.

I prop. 1971:10 hänvisas till 31 § 1 mom. GTL²¹ för avgörande av gränsdragningen mellan *oriktig uppgift* och *oriktigt yrkande*. Enligt detta äldre stadgande *bör* den skattskyldige utöver vad deklaraionsformuläret anger, lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering. Det framhölls att den skattskyldige har skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering. Sker inte detta får deklaraionen i regel anses innefatta en oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg.

I fråga om gränsdragningen mellan oriktig uppgift och oriktigt yrkande påpekas att värderingen av skäligheten av ett yrkat avdrag eller värdet av naturaförmåner anses utgöra bedömning av ett yrkande. Oriktiga yrkanden och värderingar, som grundas på den skattskyldiges subjektiva uppfattning anses med andra ord i sig inte som oriktig uppgift.²² Har en värdering skett av naturaförmåner utan att värderingsgrunderna närmare angivits bör en bedömning i det enskilda fallet göras. Trots att nämnda värderingar anses utgöra en bedömning av ett yrkande kan en oriktig uppgift anses föreligga, om värderingen visar sig vara så felaktig att den karakteriserar förmånen eller avdraget på ett missvisande sätt.²³

En självklarhet är dock att innehåller yrkandet felaktig information så innebär det ett lämnande av en oriktig uppgift. Ofta kan det vara lätt att avgöra om det rör sig om en felaktig sakuppgift eller om det endast är frågan om ett yrkande, i andra fall kan en komplicerad bedömning krävas. Ett tydligt exempel på skillnaden mellan ett felaktigt yrkat avdrag och en oriktig uppgift utgör det tidigare refererade rättsfallet, RÅ 1963 ref. 38 II.²⁴ Fadern hade kompletterat det yrkade avdraget med uppgifter som möjliggjorde för beskattningsmyndigheten att bedöma riktigheten av avdraget. Utan dessa uppgifter hade det förelegat en risk för att taxeringen blivit för låg och fadern hade då gjort sig skyldig till lämnande av en oriktig uppgift.

I RÅ 1983 1:24 yrkade en jordbrukare avdrag för byte av traktor. Efter förfrågan från taxeringsnämnden kom det fram att det inte rörde sig om ett byte utan om en nyanskaffning, detta då den gamla traktorn skulle finnas kvar. RegR bedömde att det inte var frågan om ett oriktigt yrkande utan om

²¹ Bestämmelsen har upphört att gälla men en liknande bestämmelse finns idag intagen i 3 kap. 1 § 1 p. LSK, som säger att deklaraionen *skall* innehålla: ”de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst.” Notera alltså att den tidigare regeln innehöll begreppet ”bör” istället för ”skall”. Innebörden av denna förändring kommer jag att återkomma till i avsnitt 5.2.

²² Prop. 1971:10, s. 204 ff.

²³ Se, Thornstedt, Eklund & Rabe: A.a., s. 36; Lyhagen, Carsten: A.a., s. 74. Se också RegR uttalande i RÅ 1991 ref. 17 som refereras i avsnitt 4.5.

²⁴ Se avsnitt 4.2.2.

en oriktig uppgift då utelämnandet av uppgiften medförde att en avvikelse från en riktig taxering skulle ha gjorts. Att taxeringsnämnden medgav avdraget med vetskap om det rätta förhållandet ändrade inte RegR:s uppfattning i saken. Eftersom de nödvändiga uppgifterna för bedömandet om riktigheten av det yrkade avdraget först framkom i samband med en förfrågan från taxeringsnämnden, fick jordbrukaren anses ha lämnat en oriktig uppgift.

Ett fall där gränsdragningen diskuterats mer ingående är RÅ 1981 1:25. I fallet hade ett aktiebolag till sin deklaration bifogat en resultaträkning samt ett vinst- och förlustkonto. I det senare redovisades en avsättning till investeringsfond. Genom förfrågan ombads bolaget lämna en utredning om avsättningen på avsedd blankett samt styrka insättningen till Riksbanken. Bolaget svarade att en sådan insättning aldrig hade gjorts då banken vägrat ta emot insättningen eftersom den inte utförts i rätt tid, beloppet skulle därför omföras till den redovisade vinsten. Underinstanserna vägrade avdrag och påförde skattetillägg medan RegR ändrade beslutet och anförde:

Bestämmelserna om skattetillägg som sanktionsform vid oriktiga uppgifter i taxeringssammanhang har tillkommit i intresse av att så långt det är möjligt säkra fullständigt korrekt underlag vid taxeringar. Tyngdpunkten ligger därvid på informationen från de deklarationsskyldigas sida om de sakförhållanden som är av vikt vid taxeringen och beträffande vilka de deklarationsskyldiga har den bästa och i vissa fall den enda kunskapen. Skattetillägg är däremot inte avsett att tillämpas i fall av oriktiga yrkanden.

Avgränsningen mellan vad som är att karaktärisera som oriktig uppgift i sak och vad som faller under kategorin oriktigt yrkande har visat sig utgöra en bland de största svårigheterna vid tillämpningen av skattetilläggsreglerna. Otvivelaktigt finns det såkallade mellanfall, där oriktigheten går att hänföra till båda de här diskuterade slagen.

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

Tillämpat på förhållandet i förevarande mål leder resonemanget i föregående stycke till frågan huruvida en uppgift i räkenskaper om att avsättning till investeringsfond skett, men som därutöver inte åtföljs av ytterligare utredning eller ens ett särskilt yrkande, skall anses typiskt sett implicera ett påstående om att förutsättningarna för avdragsrätt enligt den i målet aktuella investeringsfonds-författningen varit förhanden, dvs bl a att inbetalning i rätt tid av vederbörligt belopp skett till Riksbanken. Omständigheterna kan naturligtvis variera från fall till fall, men i ett fall som det förevarande är det med beaktande av karaktären av investeringsfondslagstiftningen snarast så, typiskt sett, att uppgiften om räkenskapsavsättningen ensamt för sig inte är ägnad att ge upphov till uppfattningen hos taxeringsnämnden att vederbörlig inbetalning skett och att full avdragsrätt således föreligger. Här må för övrigt erinras om bestämmelsen att när inbetalning skett med för lågt belopp, avdraget skall i motsvarande mån jämkas.

Med hänsyn till det anförda finner regeringsrätten att bolaget icke lämnat oriktig uppgift genom att på sätt som skett yrka avdrag för investeringsfondsavsättningen.

Vad RegR menar, är att en uppgift som lämnats i räkenskaperna utan någon närmare angivelse att avsättning också skett eller ens ett konkret yrkande om avdrag för densamma inte skall föranleda Skatteverket att tro att så skett. RegR uttalande visar på att Skatteverket har en viss utredningsskyldighet rörande klarläggandet av uppgifter som bifogats deklARATIONEN.

Sammanfattningsvis borde kunna sägas, att avgörande för om en uppgift är oriktig eller om det rör sig om ett oriktigt yrkande beror på uppgifterna i deklARATIONEN. Uppgifterna i deklARATIONSMATERIALET skall innehålla samtliga omständigheter, som kan klarlägga en skattefrågas innebörd. Huvudsaken är att Skatteverket, ur materialet, klart kan utläsa skattefrågans existens. Kan Skatteverket, ur deklARATIONENS innehåll jämfört med den lagstiftning på skatteområdet som skall tillämpas, utläsa att viss information saknas, behöver inte den skattskyldige ha lämnat oriktig uppgift. I dessa fall får dock inte uppgifterna vara sådana att de ger sken av att vara fullständiga eller korrekta trots att motsatsen föreligger.

En annan svår gränsdragningsfråga är hur omfattande bristerna får vara. Skatteverket kan nämligen inte belastas med en alltför omfattande utredningsskyldighet. Så kan exempelvis vara fallet, när underlag saknas för kostnader för arbeten på en fastighet och bakgrunden till arbetet inte redovisas.

4.4 Begreppet oriktig uppgift i förarbetena

När det skatteadministrativa sanktionssystemet infördes var förutsättningen för skattetillägg att ett oriktigt meddelande lämnats. I förarbeten²⁵ sägs i princip endast att ett oriktigt meddelande föreligger om t.ex. en intäkt inte redovisats eller redovisats med för lågt belopp eller att det kan vara fråga om en avdragspost som inte motsvaras av en kostnad som den skattskyldige har haft. Det betonas att bestämmelsen utformats med eftertaxeringsrekvisiten som förebild, vilket innebär att praxis på det området kan vara vägledande. För att oriktigt meddelande skall föreligga skall det vara fråga om en oriktig eller utebliven information. Oriktiga yrkanden skall däremot inte medföra skattetillägg. Det understryks att det i vissa fall kan vara svårt att avgöra om ett oriktigt meddelande eller ett oriktigt yrkande föreligger. Utredningen anser emellertid att sådana fall även förekommer vid eftertaxering och att tveksamma skattetilläggsfrågor bör kunna avgöras med ledning av de rättsgrundsatser och den rättstillämpning som utbildat sig vid tillämpningen av eftertaxeringsinstitutet. Det oriktiga meddelandet skall dessutom ha avgetts till ledning för taxeringen. Fråga är om uppsåt eller vårdslöshet vid lämnandet av meddelandet spelar därvid inte någon roll om. Det krävs slutligen att det skall föreligga ett direkt samband mellan den oriktiga

²⁵ Prop. 1971:10, s. 203 ff.

uppgiften och det oriktiga taxeringsresultatet på så sätt, att skatteuttaget blivit eller, om meddelandet följts, skulle ha blivit för lågt för den skattskyldige.

Lagstiftaren väljer att inte närmare definiera begreppets innebörd utan hänvisning görs istället till motsvarande begrepps innebörd avseende eftertaxering.

Inte heller i prop. 1977/78:136, vars syfte var att utvärdera de första åren av den nya lagstiftningen, diskuteras begreppets innebörd närmre. Det konstateras endast att det skriftliga meddelandet för att föranleda skattetillägg skall innehålla en riktig uppgift, vilket bl. a. innebär att intäkt har utelämnats eller redovisats med felaktigt belopp eller att avdrag inte svarar mot kostnad som den skattskyldige har haft. Oriktigheten kan utgöras av såväl en osann som en utelämnad uppgift, som är av betydelse för att åsätta en riktig taxering.²⁶ Vidare anges att omfattningen och innebörden av begreppet ska ses mot bakgrund av bestämmelsen i 31 § 1 mom. GTL, enligt vilken skattskyldig utöver vad deklarationsformuläret föranleder bör lämna alla de upplysningar som kan vara av betydelse för åsättande av riktig taxering.²⁷ Det framhålls att den skattskyldige har skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för en riktig taxering. Sker inte detta, får deklARATIONEN i regel anses innefatta riktig uppgift som kan föranleda skattetillägg.²⁸

I prop. 2002/03:106, som föranleddes av skattetilläggets prövning i RegR och Europadomstolen, görs en sammanfattning av skattetillägget och dess utveckling framförallt i praxis. Här hänvisas till tidigare förarbeten och konstateras att det tidigare använda uttrycket oriktigt meddelande har samma innebörd som det idag använda begreppet riktig uppgift och att uttalanden och avgöranden i praxis kan tjäna som vägledning i fråga om vad som avses med riktig uppgift.²⁹ Propositionen föranledde dock en omformulering av

5 kap 1 § TL på så sätt att ett andra stycke fogades till bestämmelsen. Här finns nu en definition av uttrycket riktig uppgift som säger att, en uppgift skall anses vara riktig om det ”klart framgår” att uppgiften är felaktig eller att information har utelämnats.³⁰ Förändringen hade dock främst till avsikt att tydligare ange beviskravet och inte att närmare definiera innebörden. Det tidigare intagna beviskravet ”befinns” byttes ut mot uttrycket ”klart framgår”. Någon höjning av beviskravet var inte heller avsedd.³¹

Sammantaget verkar det som om lagstiftarens avsikt inte har varit att närmare fastställa innebörden av begreppet riktig uppgift, utan att det har lämnats till domstolarna att närmare utveckla begreppet. Bestämmelserna

²⁶ Prop. 1977/78:136, s. 49.

²⁷ Se not 21.

²⁸ Prop. 1977/78:136, s. 144.

²⁹ Prop. 2002/03:106, s. 31.

³⁰ Se avsnitt 3.2.

³¹ Prop. 2002/03:106, s. 233.

har diskuterats flitigt i de olika utredningarna men propositionerna har oftast endast medfört redaktionella ändringar som inte varit avsedda att ändra innebörden. Ändringarna har snarare haft till syfte att lyfta fram den tolkning som lagstiftaren vid införandet önskade. I lagstiftningen har istället större vikt fästs vid eftergiftsgrunderna, dvs. under vilka förutsättningar skattetillägget skall efterges trots att oriktig uppgift föreligger. Det har ansetts för svårt att ge en klar och entydig definition eftersom varje deklaration och de däri förekommande uppgifterna är så skiftande. Naturligtvis kan det också vara så att lagstiftaren inte ansett att begreppet behöver en närmare definition utan att det skall ses i sin vidaste betydelse där både lämnande och utelämnande av uppgifter omfattas. Förutsätts istället att oriktig uppgift föreligger så snart det föreligger en fara för att Skatteverket kommer att vilseledas att besluta om en felaktig taxering kan en närmare definition anses vara överflödigt. Att begreppet skall ses i sin vidaste betydelse stämmer också överens med tanken bakom institutets utformande, att det skall vara enkelt att tillämpa.

4.5 Begreppet oriktig uppgift i rättspraxis

När det gäller RegR:s avgörande rörande frågan, om oriktig uppgift föreligger eller inte kan följande rättsfall nämnas. I fallet RÅ 1997 ref. 1 hade en arbetstagare fått en gåva från en tidigare majoritetsägare i koncernen. Gåvan hade inte redovisats och fråga var om gåvan utgjorde en skattepliktig intäkt av tjänst och om förtigandet av densamma innebar lämnande av en oriktig uppgift. Vid bedömning av den materiella frågan ansåg RegR att gåvan utgjorde inkomst av tjänst och det mottagna beloppet därför skulle ha redovisats i deklarationen. Grund att påföra skattetillägg förelåg eftersom Skatteverket inte från början hade haft tillgång till erforderligt underlag för att avgöra den materiella frågan.

I RÅ 1991 ref. 17 hade en skattskyldig i sin deklaration uppgett att han förvärvat en obebyggd tomt från sitt fåmansföretag. I deklarationen gav han uppgifter om anskaffningssumma och marknadsvärde. Fastigheten hade han låtit värdera av en fastighetsvärderingsfirma som uppskattat värdet till 300 000 kr +/- 10 procent. Enligt skattemyndigheten kunde marknadsvärdet för fastigheten beräknas till åtminstone 680 000 kr. Vid prövning av om oriktigt meddelande lämnats anförde RegR:

Med oriktigt meddelande avses en felaktig sakuppgift, däremot inte en oriktig värdering grundad på den skattskyldiges subjektiva uppfattning. Skillnaden mellan ett uppgivet värde och det riktiga kan emellertid vara så stor att den lämnade uppgiften på ett felaktigt sätt karaktäriserar förmånen i fråga. I så fall kan en oriktig värdering vara att anse som en felaktig sakuppgift.

I fallet hade den skattskyldige grundat sin uppfattning om värdet på ett inhämtat värderingsutlåtande. Han hade i deklarationen lämnat flera uppgifter om tomten och förvärvet om denna. De ytterligare uppgifter som hade kunnat lämnas var att tomtens areal och att värderingen grundade sig

på ett inhämtat intyg, samt inge detta intyg. Den av Skattemyndigheten åberopade värderingen var visserligen väsentligt mycket högre men det kunde ändå inte anses visat att den skattskyldige uppskattat värdet så felaktigt att han på grund härav kan anses ha lämnat ett sådant oriktigt meddelande som krävs för eftertaxering.

I RÅ 2003 ref. 13 yrkade ett bolag avdrag för framtida reparationskostnader för utleasade bilar. Skattemyndigheten vägrade avdraget med motiveringen att reparationskostnader skall bokföras då de uppkommer. Skattetillägg påfördes. RegR hävdade att skattemyndigheten hade fog för sitt beslut om påförande av skattetillägg och hänvisade till Bokföringsnämndens uttalande i RÅ 2002 ref. 42, där de anförde att det av allmänt accepterade redovisningsprinciper följer att avsättning inte får göras för framtida reparationsbehov på egna tillgångar.

Vid en genomgång av rättsfall³² på området är det svårt att utläsa generella riktlinjer för omfattningen och innebörden av begreppet oriktig uppgift. Varje avgörande är så pass specifikt och omständigheterna så skiftande att det också kan ifrågasättas vilket prejudikatsvärde dessa kan ha. En återkommande fråga som RegR ställer är dock om Skatteverket vilseletts att fatta ett felaktigt taxeringsbeslut. Om svaret blivit jakande och det vid en förfrågan visat sig att kompletterande uppgifter lett till ett annat beslut, så föreligger en oriktig uppgift.

³² Förutom de refererade rättsfallen i detta avsnitt och i tidigare avsnitt se även RÅ 2001 ref. 32 där det anges att underlåtenhet att redovisa aktieförsäljning utgör oriktig uppgift, samt RÅ 2002 ref. 75 där utelämnande av uppgift om försäljning av fastighet utgör lämnande av oriktig uppgift.

5 Skattskyldigas upplysningsplikt

5.1 Inledning

Att de skattskyldiga skall lämna korrekta och fullständiga uppgifter är den egentliga grundvalen för taxeringssystemet. Men vilket är det direkta innehållet i upplysningsplikten? Eftersom skattetillägg är en sanktion som inträder redan pga. innehållet i deklarationen är det viktigt för den skattskyldige att känna till hur omfattande redovisningen i dessa skall vara. Enligt allmänna regler förutsätts att de skattskyldiga har kännedom om skattelagstiftningens innehåll. Enligt praxis gäller det även om Skatteverket genom tidigare felaktiga beslut vilselett den skattskyldige beträffande någon intäkts eller kostnads skatterättsliga innebörd.³³ Är den skattskyldige osäker på hur en post skall redovisas kan han utgå från deklarationsformulärens uppställning. I många fall lämnar dessa dock ingen fullständig ledning om hur omfattande uppgifterna skall vara och därför kompletteras upplysningsskyldigheten i deklarationsformulären av lagregler. Även om den skattskyldige med ledning av skatteförfattningarna kan få fram vilka uppgifter han skall lämna är det inte säkert att en sifferuppgift ger Skatteverket fullständig upplysning om intäktens eller avdragets natur.

Självklart är att uppgiftsskyldigheten för det första innebär en skyldighet att hålla sig till sanningen. Detta innebär i sin tur att om den skattskyldige gör avdrag för en kostnad måste han även ha haft denna kostnad för att han inte skall anses ha brustit i sin upplysningsplikt.

Som redan konstaterats under avsnitt 3.2.2. avhänger frågan om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering, först och främst av vilka uppgifter han varit skyldig att lämna dvs. omfattningen av hans upplysningsplikt och det är denna upplysningsplikt som skall behandlas närmare nedan.

5.2 Upplysningsplikten i lag och förarbeten

TL stadgar en av de, kvantitativt sett, mest vidsträckta upplysningsskyldigheterna. TL hänvisar i 1 kap. 4 § TL till LSK och där finns en detaljerad uppräkningslista av vad deklarationen skall innehålla. Dessa uppgifter skall enligt 4 kap. 1 § LSK tas upp i blankett enligt fastställt formulär.

³³ RÅ 1988 ref. 34.

Deklarationsblanketterna är för det mesta så utformade att de medger en tillräcklig uppräknings av alla de uppgifter som krävs för en korrekt taxering. De skattskyldigas inkomst- och förmögenhetsförhållanden är dock ofta av sådan beskaffenhet att deklaraionsblanketten av praktiska skäl inte kan täcka samtliga förhållanden. För att den skattskyldige därför inte skall begränsa sin information till vad deklaraionsformuläret direkt ger anledning till, anges i 3 kap. 1 § 6 p. LSK att en självdeklaraion *skall* innehålla: ”de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att fatta riktiga taxerings- och beskattningsbeslut samt beslut om pensionsgrundande inkomst”. Av bestämmelsen kan utläsas ett krav på varje deklaraion att komplettera deklaraionen med sådan information att Skatteverket kan göra en verklig bedömning av innehållet i deklaraionen och fastställa en korrekt inkomst.³⁴

Det har tidigare påpekats att bestämmelsens tidigare utformning innehöll ordet *bör* istället för *skall*.³⁵ Vid införandet av den nya lagen påpekade Lagrådet att bestämmelsen i den gamla lagen var formulerad på ett mindre förpliktande sätt. Lagrådet ansåg också att denna mjukare formulering borde behållas, eftersom det kunde vara svårt för den skattskyldige att avgöra vilka uppgifter som behövdes och att det i många fall inte ens lät sig avgöras på ett säkert sätt om en viss uppgift var behövlig eller inte. Regeringen medgav att den tidigare lagen, till sin ordalydelse, var formulerad på ett mindre förpliktande sätt men framhöll att den skattskyldige ansågs ha lämnat en oriktig uppgift i de fall han hade underlåtit att lämna någon uppgift som behövdes för att fatta ett korrekt taxeringsbeslut.³⁶ Resultatet blev att *skall* används i den nya regeln och även om den tidigare formuleringen syntes mindre förpliktande gäller detta, precis som regeringen uttalade, endast enligt ordalydelsen och det är därför tveksamt om förändringen egentligen haft någon praktisk betydelse.

I förarbeten³⁷ anges, som nämnts, att vad som utgör riktig respektive oriktig uppgift skall ses mot bakgrund av föreskrifterna i LSK. Den första förutsättningen för skattetillägg är sålunda att den skattskyldige inte behörigen fullgjort sin uppgiftsplikt. I prop. 1971:10 framhåller utredningen att ett riktigt fullgörande av uppgiftsplikten inte enbart består i lämnande av positivt oriktig uppgift utan även i förtigande av sakuppgift. Det bör således vara fråga om en oriktig eller utebliven information om ett faktiskt förhållande av betydelse för fastställande av en riktig taxering. Härvidlag hänvisar utredningen till 31 § 1 mom. GTL.³⁸ Vidare säger utredningen, med vilken departementschefen instämmer, att det för att en riktig taxering skall kunna ske krävs, att beskattningsmyndigheten får kännedom om alla förhållanden som är av betydelse för taxeringen. I viss utsträckning kan sådana förhållanden döljas, t.ex. i bokföringen. Den skattskyldige har då skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha

³⁴ Möller, Lars: ”Oriktig uppgift – upplysningsskyldighet och bevisbörda.” *Skattenytt* nr. 1-2, 2000, s. 53-60.

³⁵ Se avsnitt 4.3 och not 21.

³⁶ Prop. 2001/02:25 en ny lag om självdeklaraioner och kontrolluppgifter, s. 162 f.

³⁷ Prop. 1971:10.

³⁸ Nuvarande 3 kap. 1 § 6 p. LSK.

betydelse för en riktig taxering. Sker inte detta får deklARATIONEN i regel anses innefatta oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg.³⁹

Både i prop. 1977/78:136 och prop. 2002/03:106 diskuteras upplysningspliktens omfattning i samband med oriktig uppgift. Den tidigare intagna ståndpunkten upprepas och det konstateras att det av avgränsningen av sanktionsområdet som följer av rekvisitet oriktig uppgift framgår, att kraven på att den skattskyldige redovisar betydelsefulla sakuppgifter är höga.⁴⁰ En oriktig uppgift föreligger när den skattskyldige lämnar en felaktig sakuppgift som skall ligga till grund för skattemyndighetens bedömning. Den skattskyldige är också skyldig att öppet redovisa tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering. Så snart en uppgiftslämnare i en deklARATION eller en annan handling ger intryck av att ha lämnat alla upplysningar av betydelse medan i själva verket någon relevant uppgift har förtigits har en oriktig uppgift lämnats.⁴¹

Detta innebär att den skattskyldige måste ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande för att inte riskera att anses ha lämnat oriktig uppgift och bli påförd skattetillägg. Han måste med andra ord ha en viss kunskap om beskattningsreglerna. Eftergiftsreglerna är i sammanhanget avsedda att förhindra att bl.a. en ursäktlig ovetskap eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel föranleder skattetillägg. De skall också förhindra att andra ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklARATIONSSKYLDIGHETEN medför skattetillägg.

Sammanfattningsvis kan sägas att diskussionerna kring omfattningen av upplysningsplikten är lika vaga som vid definitionen av oriktig uppgift. Att inte närmare kunna ange omfattningen av upplysningsplikten får dock anses vara en naturlig följd av den skiftande karaktär som de enskildas inkomstförhållanden kan ha. Det är därför en omöjlig uppgift att förutse vilken information som är behövlig. Vad som skulle kunna ifrågasättas är konstruktionen av institutet skattetillägg pga. oriktig uppgift, där varje pliktig utelämnad uppgift anses utgöra grund för skattetillägg och där omfattningen av pliktiga uppgifter bestäms med utgångspunkt i den vaga formuleringen i LSK. Både bestämmelsen om skattetillägg och bestämmelsen om upplysningsplikten är utformade efter samma förutsättningar: Det är den skattskyldige som innehar alla uppgifter om sina inkomstförhållanden och i många fall är han också den ende som innehar dem, hans fullständiga medverkan är därför en förutsättning för att taxeringen skall fungera på ett tillfredsställande sätt. Lagstiftaren har bestämt att sanktionera skattskyldiga som inte tillhandahåller denna nödvändiga information genom administrativa avgifter i form av skattetillägg frågan är om det överhuvudtaget låter sig göras på ett annat sätt.

³⁹ Prop. 1971:10, s. 266 f.

⁴⁰ Prop. 1977/78:136, s. 143 ff.

⁴¹ Prop. 2002/03:106, s. 50-57 och 116-117.

5.3 Upplysningsplikten i praxis

Av rättspraxis kan utläsas att upplysningsplikten är långtgående. I flera avgöranden i RegR har utelämnandet av kompletterande uppgifter inneburit att en oriktig uppgift lämnats i deklarationen. Följande två äldre rättsfall kan nämnas. I RÅ 1976 ref. 155 hade en fastighetsmäklare yrkat avdrag för kostnader för representation, som egentligen avsåg en middag på mäklarens 50-årsdag. Avdraget återfördes till beskattning genom eftertaxering. Sambandet mellan den bristande informationen i deklarationen och konstaterandet av oriktig uppgift framgår av följande avsnitt i domskälen: ”Hon borde jämlikt 31 § 1 mom. taxeringslagen ha i deklarationen upplyst om att avdraget avsåg kostnader i samband med 50-årsdagen. Genom att underlåta detta får hon anses ha lämnat sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § taxeringslagen”.

I rättsfallet RÅ 1984 1:36 hade en skattskyldig redovisat fastighetsförsäljningar i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Försäljningarna ansågs dock utgöra rörelse varför eftertaxering ägde rum. RegR uttalade följande beträffande innehållet i deklarationen och förutsättningarna för eftertaxering:

Varken självdeklarationen eller de därvid fogade handlingarna innehöll upplysningar rörande omfattningen och beskaffenheten av B:s verksamhet i Stockholm som skulle ha möjliggjort en bedömning av frågan om rätt förvärvskälla. Genom att redovisa verksamheten på detta ofullständiga sätt har B lämnat sådant oriktigt meddelande som enligt 114 § taxeringslagen utgör grund för eftertaxering.

Nedan följer några rättsfall från senare år som berör skyldigheten att lämna kompletterande upplysningar.

I RÅ 1995 not. 83 hade ett aktiebolag förvärvat ett parti kaffe på balansdagen 30 april, 1984. Värdet skrevs ner i bokslutet. I maj 1984 såldes kaffepartiet med en betydande vinst. När den skattskyldige sålde aktierna i bolaget i juli 1984 fanns därför en obeskattad vinst i bolaget. RegR fann att det förelåg förutsättningar för tillämpning av de då gällande vinstbolagsreglerna i kommunalskattelagen. I fråga om den skattskyldiges redovisning i deklarationen gjorde RegR följande bedömning: ”Genom sin underlåtenhet att i deklarationen redovisa samtliga omständigheter av betydelse för bedömningen av aktieförsäljningen i fråga har Mats C. lämnat en oriktig uppgift, som [...] utgör grund för att påföra skattetillägg.” Skattetillägget eftergavs dock med hänsyn till den i målet aktuella skattefrågans komplicerande natur. I RÅ 1996 ref. 1 yrkade ett aktiebolag avdrag för lämnad utdelning enligt lagen (1967:94) om avdrag vid inkomsttaxeringen för viss aktieutdelning, s.k. Annell-avdrag. RegR fann att bolaget var berättigat till avdrag med ett sammanlagt värde som understeg det som bolaget yrkat på. Det återstående beloppet återfördes till

beskattning. I fråga om sambandet mellan den bristande informationen och den oriktiga uppgiften uttalade RegR följande:

Vad gäller förutsättningarna för eftertaxering kan noteras att bolaget i sin allmänna självdeklaration som avgående post vid beräkning av inkomst av rörelse tog upp 832 000 kr avseende ”avdrag för lämnad aktieutdelning enligt lagen 1967:94”. Några upplysningar om hur avdragsposten beräknats redovisades inte. Som underinstanserna funnit får bolaget därigenom – med hänsyn till de verkliga förhållandena – anses ha lämnat ett sådant felaktigt meddelande som avses i 114 § taxeringslagen (1966:623).

I RÅ 1998 ref. 58 II hade ett aktiebolag förvärvat inventarier från ett svenskt finansbolag. Sistnämnda bolag hade förvärvat inventarierna från de tyska företaget som använde dem. Respektive förvärvare hade leasat tillbaka egendomen till respektive säljare. I deklarationen yrkade bolaget värdeminskingsavdrag avseende inventarierna. RegR medgav inte avdraget och uttalade därvid bl.a.: ”[...] syftet med avtalen har varit att ge SMAB ett underlag för värdeminskingsavdrag och inte att till SMAB överföra några rättigheter eller skyldigheter med avseende på inventarierna.” Genom att inte lämna uppgifter om transaktionerna med ifrågavarande inventarier som möjliggjorde en bedömning av transaktionernas verkliga innebörd gjorde bolaget sig skyldigt till lämnande av oriktig uppgift. Det fanns därför förutsättningar för att påföra skattetillägg.

De tre rättsfallen belyser den slutsats som kan dras av tidigare rättspraxis nämligen, att det föreligger en långtgående skyldighet för den skattskyldige att lämna kompletterande upplysningar i deklarationen. Rydberg har vid en genomgång av rättsfall på området också kommit till denna slutsats.⁴² Den allmänt hållna regeln i LSK anger endast att en deklaration skall innehålla upplysningar som kan vara av betydelse för en riktig taxering och enligt allmänna regler förutsätts att den skattskyldige känner till gällande regler. Genomgång av praxis avseende den skattskyldiges upplysningsplikt i eftertaxerings- och skattetilläggsfall, visar också att lagstiftaren och skattedomstolarna begär att den skattskyldige skall behärska inte bara gällande skattelag utan även åtminstone mera välkänd praxis.⁴³

Rättsläget kan sammanfattas på följande sätt. Varje skattskyldig har rätt att i sin deklaration hävda att en intäkt är skattefri respektive att en kostnad är avdragsgill. Det räcker dock inte att den skattskyldige uttrycker detta i deklarationen genom att utelämna intäkten eller dra av kostanden. Den skattskyldige måste komplettera en sådan redovisning i deklarationen med sådan information om de faktiska förhållandena att Skatteverket med ledning av deklarationen kan kontrollera att den skattskyldiges bedömning av skattefriheten respektive avdragsgillheten är riktig. Om den skattskyldiges bedömning är felaktig och om kompletterande information inte har lämnats i deklarationen, föreligger en oriktig uppgift som kan medföra skattetillägg.

⁴² Rydberg, Tania: A.a., s. 696-734.

⁴³ Se föregående not.

Särskilt komplicerad är bedömningen i sådana fall då den skattskyldige själv måste träffa en rad avgöranden innan han bestämmer storleken av den skattepliktiga intäkten. Han kanske har inkomster av såväl skattepliktig som icke skattepliktig natur. Felaktigheter kan då uppenbarligen uppstå som består i medvetet lämnade oriktiga uppgifter och andra felaktigheter som enbart föranletts av bristande kunskap om innebörden i gällande bestämmelser. På samma sätt kan det förhålla sig på avdragssidan, exempelvis då en jordbrukare renoverat sin fastighet och yrkar avdrag för reparationskostnader. Han tvingas då att själv göra en uppdelning mellan avdragsgilla reparationskostnader och icke avdragsgilla ny-, till- och ombyggnadskostnader, en fördelning som i flertalet fall är omöjlig att göra på ett objektivt sätt utan ingående kunskaper i såväl byggt teknik som skatterätt.

I RÅ 1980 1:60 ställdes frågan om den skattskyldiges upplysningsplikt på sin spets. Situationen var den, att en jordbrukare hade utfört ombyggnads- och reparationsarbeten på sin jordbruksfastighet. I deklarationen hänförde han ca 77 000 kr, av de totala kostnaderna för arbetet, till underhåll och reparation, för vilket avdrag yrkades, och drygt 17 000 kr till icke avdragsgilla ny-, till- eller ombyggnadskostnader. Taxeringsnämnden satte ner avdraget för reparationskostnader till något över 4 000 kr och påförde skattetillägg för skillnaden mellan yrkat avdrag och erhållet avdrag. Utredning företogs från båda sidor och taxeringsintendenten medgav ett avdrag om 20 000 kr. Länsskatterätten följde denna linje men lämnade besvären över det påförda skattetillägget utan bifall. Sedan kammarrätten gjort ändring i länsskatterättens beslut yrkade jordbrukaren att kammarrättens beslut skulle omprövas i den mån det avsåg skattetillägget. RegR lämnade besvären utan bifall. Jordbrukaren hade i en bilaga till deklarationen uppgivit att bostadshuset var starkt nedslitet och hade genomgått en genomgripande renovering. I bilagan lämnades en detaljerad redovisning för löner, material m.m. allt fördelat på *avdrag* respektive *nybyggnad*. I bilagan uttalades slutligen att arbetet inte var slutfört, bl.a. återstod målning, tapetsering, VVS och mattor på golv. Återstoden av arbetet skulle dock komma att slutföras under kommande år.

RegR påpekade att det vid utredning i ärendet framkommit att det var fråga om en genomgripande om- och tillbyggnad. Byggnadsarbetet hade varit omfattande och jordbrukaren borde ha godtagit det av underinstanserna medgivna avdraget om 20 000 kr. Jordbrukaren hade inte i deklarationen genom ritningar eller arbetsbeskrivningar närmare redovisat arten av de arbeten som utförts på byggnaden. Han hade vidare hänfört väsentligt för stor del av kostnaderna till avdragsgilla reparationskostnader. Genom förfarandet hade det yrkade avdraget karakteriserats på ett missvisande sätt. Under sådana förhållanden fick en oriktig uppgift anses ha lämnats varför förutsättningar för påförande av skattetillägg förelåg.

Rättsfallet visar tydligt att RegR anser det vara upp till den skattskyldige att inte endast ange vilka reparationer som vidtagits utan att också kunna

kategorisera dessa på ett korrekt sätt. Visserligen har det i förarbeten uttalats att det normalt sett inte är att betrakta som en oriktig uppgift då det rör sig om en subjektiv värdering, utan att det då snarare är att betrakta som ett yrkande. Reservation har dock också gjorts för sådana värderingar som visar sig vara helt felaktiga så att avdragen karaktäriseras på ett missvisande sätt.

Nämns kan att en ledamot var skiljaktig och menade att frågan i första hand gällde om de lämnade uppgifterna kunde hänföras till oriktiga uppgifter. I och för sig var uppgifterna och kostnaderna inte felaktiga. Den eventuella felaktigheten bestod i den fördelning som gjorts mellan reparation och ombyggnad. Jordbrukaren var i och för sig berättigad att yrka avdrag för vad han ansåg som avdragsgill reparationskostnad. Frågan var därför, enligt ledamoten, om en skattskyldig vid ett sådant yrkande borde bli skyldig att till deklarationen föga ett sådant omfattande utredningsmaterial som krävs för att avgöra om det yrkade avdraget kunde medges för att inte göra sig skyldig till att genom yrkandet lämna en oriktig uppgift. Enligt ledamoten talade praktiska skäl för att den skattskyldige skulle bifoga detta material för att bespara nämnden att senare begära in materialet. I LSK anges vad deklarationen skall innehålla men inget nämns om det underlag som krävs vid bedömning om avdrag för reparation av byggnad. Även om det skulle anses önskvärt att den skattskyldige i sådana situationer bifogade behövligt underlagsmaterial just därför att det i dessa situationer ofta blir fråga om besvärliga avvägningar, kunde deklarantens underlåtenhet, enligt ledamoten, inte uppfattas som lämnande av en oriktig uppgift. Även om skillnaden mellan det yrkade avdraget och beviljat avdrag kunde bli stor kunde yrkandet enligt ledamotens mening inte uppfattas som så uppenbart felaktigt att det i sig innefattar en oriktig uppgift. Ledamoten ville därför undanröja skattetillägget.

5.4 En sammanfattande kommentar

Upplýsningsskyldigheten innebär en skyldighet att lämna de uppgifter som krävs för en korrekt beskattning. Denna plikt är dock begränsad huvudsakligen genom att den skattskyldige är berättigad att framställa de yrkanden han vill och att överlämna beskattningsfrågans avgörande till Skatteverket utan att framställa något yrkande. Upplýsningsskyldigheten måste också vara begränsad därför att det inte är möjligt att behärska skatterätten till fulländning. Upplýsningsskyldigheten är dock inte mer begränsad än att den skattskyldige är skyldig att tillräckligt tydligt tala om för Skatteverket när någon av dessa omständigheter föreligger. Upplýsningsplikten innebär en skyldighet att lämna uppgifter som återspeglar vad som skett av skattemässigt intresse hos den skattskyldige. Direkt falska påståenden, både i form av utelämnade intäkter och i form av för högt angivna kostnader, ger en felaktig bild av den verklighet som beskattningsmyndigheten måste få del av, för att kunna fullgöra sitt arbete på ett riktigt sätt.

I många fall beror bristerna i uppgiftslämnandet på andra faktorer, t.ex. bristande kunskap hos de skattskyldiga eller otydliga anvisningar, för att inte nämna en snårig lagstiftning, vilken ger osäkerhet hos uppgiftslämnaren angående vilket underlag Skatteverket behöver för sitt ställningstagande. Ställs å ena sidan höga krav på uppgiftslämnaren, vilket både lagstiftare och domstol i dagsläget tycks göra, kan Skatteverket nöja sig med en mindre aktivitet. Utredningen kan inskränka sig till kontroll av uppgifterna i deklARATIONERNA mot erhållna kontrolluppgifter m.m. Har den skattskyldige utelämnat uppgifter vilka han är skyldig att lämna innehåller deklARATIONEN otillräckliga uppgifter. Lämnas mot bättre vetande falska uppgifter, t.ex. såtillvida att intäkter utelämnas eller att kostnader dras av som inte förekommit i verkligheten har inte uppgiftslämnandet fullgjorts på ett korrekt sätt. För att så skall vara fallet måste samtliga uppgifter i deklARATIONEN överensstämma med vad som förekommit i verkligheten. Har den skattskyldige på detta sätt brutit i sin upplysningsplikt inträder en sanktion i form av skattetillägg. Risken för ofullständigheten ligger på den skattskyldige då det är han som har förutsättningar att lämna fullständiga uppgifter.

Hur omfattande uppgifterna måste vara är dock i viss mån beroende av uppmärksamheten hos mottagaren. Ställs å andra sidan höga krav på Skatteverkets skarpsynthet, iakttagelse- och slutledningsförmåga kan de uppgifter som lämnats tidigare i deklARATIONER och inkomna kontrolluppgifter anses ingå i den mängd av kunskap det förfogar över, för att förstå innehållet i deklARATIONEN. Detta medför att uppgiftslämnaren kan koncentrera sig på att ange direkta intäkter och avdrag. Det skulle kunna vara tillräckligt att enbart ange siffror och utbetalare/mottagare i deklARATIONEN.

6 Skatteverkets utredningsansvar

6.1 Inledning

Avsikten med detta kapitel är att försöka fastställa vilka krav som ställs på Skatteverket när det gäller uppmärksamhet och förståelse för ingivet material från de skattskyldiga, i form av deklARATIONER och andra handlingar. Hur tydliga och omfattande skall de lämnade uppgifterna vara för att Skatteverket inte skall anses kunna undgå att uppmärksamma brister av betydelsefulla. Att i diskussionen om omfattningen av oriktig uppgift försöka fastställa utredningsansvaret är viktigt då det begränsar området för när en oriktig uppgift kan anses föreligga. Innehåller en deklARATION brister och det med hänvisning till ett utredningsansvar borde ha uppmärksammats av Skatteverket, kan den skattskyldige inte anses ha gjort sig skyldig till lämnande av oriktig uppgift pga. att denne brustit i sin upplysningsplikt då felaktigheten snarare är en följd av att Skatteverket brustit i sin utredningsskyldighet.

Av förarbeten⁴⁴ till skattetilläggsbestämmelserna framgår, att Skatteverket skall ha kännedom om samtliga förhållanden som är av betydelse för taxeringen, om en oriktig uppgift skall kunna uteslutas. Avgörande för om ett yrkande skall anses innefatta en oriktig uppgift eller ett oriktigt yrkande bör vara risken för att oriktigheten kommer att vilseleda taxeringsmyndigheten. En oriktig uppgift skall med andra ord vara missvisande och vilseledande. Ibland anses också en felaktig taxering inte föranletts av att den skattskyldige brustit i sin upplysningsplikt utan av att taxeringsmyndigheten inte beaktat sitt utredningsansvar.⁴⁵ Detta innebär att det finns krav på granskningsmyndighetens uppmärksamhet och ansvar för att ofullständigheter i de lämnade uppgifterna utreds.

Frågan är vilken aktivitet som kan krävas av Skatteverket för komplettering av sådana bristfälliga uppgifter. Redovisar en skattskyldig öppet att hans uppgifter är bristfälliga eller inte tillförlitliga borde det ligga nära tillhands att Skatteverket försöker utreda de verkliga förhållandena. Blir taxeringen felaktig borde resultatet inte anses bero på innehållet i deklARATIONEN eftersom påpekandet om de bristfälliga uppgifterna gör att sambandet mellan uppgiften i deklARATIONEN och det felaktiga resultatet bryts.

⁴⁴ Prop. 1971:10.

⁴⁵ RÅ 1976 ref. 115; RÅ 1977 ref. 101.

6.2 Utredningsansvaret i praxis och doktrin

6.2.1 Tidigare års praxis

Fallet RÅ 1976 ref. 165 rörde en skattskyldig som tagit upp vissa lönebelopp i sin deklaration. Hon anmärkte angående ett av lönebeloppen att hon inte fått inkomstuppgifter från bolaget då detta hade gått i konkurs men att beloppet enligt hennes kvitton uppgick till ett visst belopp. Den skattskyldige uppgav också att hon före inlämnandet av deklarationen vänt sig till länsstyrelsen och där fått rådet att göra på detta sätt. RegR påförde skattetillägg då den skattskyldige med hänsyn till skillnaden mellan deklarerat och erhållet belopp bort inse att hennes inkomstredovisning blivit felaktig. Hon hade dessutom försummat den anteckningsskyldighet som hon enligt 19 kap. 2 § LSK har.

I detta fall tycks den enskildes faktiska möjligheter att presentera uppgifter stå mot intresset av att Skatteverket erhåller korrekta uppgifter. En skattskyldig kan inte ursäkta sig med att uppgifterna inte finns att tillgå, speciellt inte då det finns en lagstadgad skyldighet att själv anteckna dessa uppgifter. Det nuvarande taxeringssystemet är helt beroende av den skattskyldiges uppgifter och det är därför också de som skall lämna uppgifter istället för att granskaren utför en större utredning. I annat fall skulle Skatteverket få en alltför stor uppgift.

I RÅ 1978 1:77 fick en moder felaktigt skattereduktion eftersom hon underlätit att upplysa om att hon levde tillsammans med barnets fader. Deklarationsblanketten vid denna tid var utformad med en uttrycklig fråga om kvinnan sammanlevde med en man som var far till hennes barn. Uppgiften hade varken besvarats nekande eller jakande och beskattningsmyndigheten utgick ifrån att svaret var nekande. När detta sedan visade sig vara felaktigt ansågs en oriktig uppgift föreligga och kvinnan påfördes skattetillägg. Kvinnan hade underlätit att lämna en uppgift vilket hade lett till ett felaktigt taxeringsbeslut. Det kan här diskuteras om det var riktigt av beskattningsmyndigheten att grunda sin taxering på ett antagande utan att utreda saken närmre. En utelämnad uppgift i det här fallet innebär ju inte uttryckligen ett *nej* och det stod helt klart att frågan inte hade besvarats. En omständighet som än mer visar att det inte ställdes så höga krav på beskattningsmyndighetens eget initiativ till utredning var att kvinnan bifogat handlingar om yrkat förvärvsavdrag där det framgick bl.a. att barnet var relativt nyfött och att hon nu var gift med barnets fader. Dessa uppgifter borde ha medfört att beskattningsmyndigheten inte utan vidare utgått ifrån att en inte ifylld uppgift i det här fallet var en nekande uppgift. Det borde under sådana omständigheter inte vara helt främmande att kräva att granskaren, i avsaknad av uppgiften, hade ställt en fråga till kvinnan, eller att beskattningsmyndigheten i vart fall hade insett att ett misstag från deklarerantens sida kunde vara förhanden. I ett äldre fall, RÅ 1973 Fi 601, underlät ett aktiebolag att fylla i rutan där rörelsens art eller beteckning skulle anges. Bristen ledde till att bolaget taxerades för inkomst av rörelse i

stället för rätteligen inkomst av annan fastighet. Här ansåg RegR att de handlingar som beskattningsmyndigheten hade haft tillgång till vid taxeringen utgjorde ett tillfredsställande underlag för att kunna besluta om en korrekt taxering. Ett oriktigt meddelande ansågs inte föreligga.

De båda senare fallen är identiska såtillvida att det i båda fallen hade lämnats en fråga obesvarad. I inget av fallen ställde RegR krav på beskattningsmyndigheten att ställa en fråga angående uppgiften. Vad som dock tycks ha avgjort att utgången blivit olika i de båda fallen är att uppgifterna i deklARATIONEN m.m., i det senare fallet, var tillräckliga för att kunna besluta om en riktig taxering. I det förstnämnda gick det inte att fastställa en riktig taxering med det underlag som fanns tillhands. Något krav på att beskattningsmyndigheten skall vara aktiv och försöka komplettera deklARATIONEN, trots brister eller motstridiga uppgifter, kan inte utläsas i något av målen.

Att vissa krav dock ställts på Skatteverkets egen utredning framgår av RÅ 1977 ref. 112. Ett bolag hade här yrkat förlustavdrag. Bolaget hade dock inte upplyst om att någon deklARATION för förluståret inte lämnats, något som var en förutsättning för förlustavdrag. RegR fann här att en sådan fråga borde ha utretts av taxeringsmyndigheten och undanröjdes därför påfört skattetillägg. Det är därmed inte sagt att beskattningsmyndigheten nödvändigtvis borde ha ställt en fråga till bolaget utan avgörande tycks istället vara att det här rörde sig om uppgifter som redan fanns hos Skatteverket och att bristen därför väldigt lätt kunnat undanröjas.

6.2.2 Synpunkter rörande utredningsansvaret i praktik och teori

Göran Landerdahl och Carsten Lyhagen har båda studerat upplysningsskyldigheten och utredningsansvaret i samband med oriktig uppgift.

Landerdahl har, vid en genomgång av tidigare års praxis⁴⁶ kommit till slutsatsen att den skattskyldige inte till sitt försvar normalt kan åberopa att Skatteverket på annat sätt fått eller skulle ha fått kännedom om fakta som förtydligar eller reparerar brister i deklARATIONSMATERIALET.⁴⁷ Tydliga reservationer för en uppgifts riktighet skjuter inte över utredningsansvaret på Skatteverket även om den skattskyldige inte kan lämna en korrekt uppgift. Ansvaret ligger på den skattskyldige i sådana fall. Skatteverket är endast skyldigt att ta del av hela innehållet i deklARATIONEN och jämföra uppgifter med varandra. Utredningen, menar Landerdahl, tycks dock framförallt inskränka sig till uppgifter som lämnats till ledning för

⁴⁶ Praxis fram till mitten på 80-talet.

⁴⁷ Landerdahl, Göran: ”Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen II.” *Svensk Skattetidning* 1982, s. 475-491.

inkomsttaxeringen. Meddelanden till ledning för förmögenhetstaxeringen eller uppgifter som andra taxeringsnämnder fått behöver inte efterforskas eller användas även om de skulle finnas tillhands. Har beskattningsmyndigheten fått in uppgifter och är förekomsten av ett skatterättsligt yrkande uppenbart och saknas därvid vissa upplysningar för att kunna avgöra frågan, kan ett krav på utredning från beskattningsmyndighetens sida, enligt Landerdahl, märkas i praxis.⁴⁸ De lämnade uppgifterna måste dock vara sådana att Skatteverket inte vilseleds om yrkandets innebörd.

Lyhagen har om utredningsansvaret sagt följande: Beskattningsmyndighetens utredningsansvar fullgörs i första hand genom att deklaraionsblanketter tillhandahålls den skattskyldige. Däri anges i vilka avseenden uppgifter skall lämnas. Den skattskyldige intygar på heder och samvete dess fullständighet. Den skattskyldige bör därför i princip ha rätt att bli trodd på sitt ord. Men ofta kan oklarheter råda därför att en uppgift är ofullständig. Motstridiga uppgifter kanske har lämnats eller det framgår att en relevant uppgift saknas. Om deklaraionen är behäftad med en sådan ofullständighet skall beskattningsmyndigheten komplettera uppgiften om så kan ske. Detta förutsätter dock, menar Lyhagen, att det framgår av de lämnade uppgifterna att de kan vara ofullständiga eftersom det är först då som myndigheten har anledning att företa en utredning. Längre än så kan utredningsansvaret, enligt Lyhagen, inte utsträckas. Någoting måste aktualisera skyldigheten i det konkreta fallet.⁴⁹

6.2.3 Senare års praxis

Vid en jämförelse av de tidigare nämnda fallen och senare års rättsfall, avgjorda av RegR, kan märkas en viss skärpning av kravet på Skatteverkets utredningsansvar. I RÅ 2002 ref. 20 hade ett bolag i sin deklaraion yrkat avdrag med 11 819 895 kr under rubriken ”Bokförda intäkter som inte är skattepliktiga”. Någon närmare förklaraion till avdraget hade inte lämnats. Samtidigt hade bolaget redovisat rörelseintäkter om 5 151 376 kr. Skattemyndigheten uppmärksammade de motstridiga uppgifterna och begärde förklaraion till vad avdraget avsåg. Avdraget underkändes och bolaget påfördes skattetillägg. Utredningen hade visat att avdraget avsåg bidrag från kommunen som bolaget felaktigt hade ansett vara avdragsgillt, dessutom härstammade inte hela summan från aktuellt beskattningsår. RegR konstaterade att det yrkade avdraget saknade rättslig grund och att bolaget gjort en felaktig rättslig bedömning när det ansåg att bidraget var skattefritt. När det gäller frågan om skattetillägg sade RegR:

Det framstår emellertid som närmast uteslutet att det i deklaraionen utan närmare förklaraion framställda yrkandet om avdrag för bokförda men inte skattepliktiga

⁴⁸ Landerdahl, Göran: *Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen I*. Svensk Skattetidning 1982 s. 329 – 352.

⁴⁹ Lyhagen, Carsten: A.a., s. 173 ff.

intäkter, som uppenbarligen inte gick att förena med den samtidigt lämnade uppgifter om totalt bokförda intäkter uppgående till mindre än hälften av det yrkade avdraget, skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Med hänsyn härtill, och då bolaget, sedan skattemyndigheten vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring lämnat klargörande besked om det yrkande avdraget, kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga.

I RÅ 2002 not. 117 hade en delägare tillika företagsledare, i sin deklaration, under specifikation av skulder, angivit att han hade en skuld till bolaget. I den särskilda blanketten för delägare m.fl. i fåmansföretag besvarade han frågan om han hade lån i företaget med *nej*. Sedan Skattemyndigheten uppmärksammat de motstridiga uppgifterna och begärt förklaring lämnade han utförliga uppgifter rörande lånet. RegR ansåg det uteslutet att den motstridiga uppgiften om avsaknad av lån skulle godtas utan närmare utredning. Vidare hade den skattskyldige på förfrågan lämnat fullständiga uppgifter om skuldförhållandet. Med hänsyn härtill kunde förutsättning för skattetillägg inte anses föreligga.

I RÅ 2003 ref. 22 hade ett bolag av misstag i sin deklaration inte tagit upp underlag för särskild löneskatt i deklarationen. Resultaträkningen som bifogats deklarationen visade att bolaget haft kostnader för löner och andra ersättningar, pensionskostnader och kostnader för AMF- och ITP-avgifter. RegR ansåg att det med bakgrund av de uppgifter som bolaget lämnat i deklarationen om pensionskostnader m.m. borde framstå som närmast uteslutet att Skattemyndigheten vid en normal granskning inte skulle ha uppmärksammat bristen. Skattemyndigheten hade därför att se till att ärendet blev tillräckligt utrett och Skattemyndigheten hade på förfrågan fått in efterfrågade uppgifter. Förutsättning för påförande av skattetillägg kunde därför inte anses föreligga.

I nämnda avgöranden tycks RegR ha fäst avsevärt större vikt vid frågan om det fanns en risk att Skatteverket skulle vilseledas pga. den oriktiga uppgiften. Skillnaden mot tidigare avgöranden är att det nu inte endast talas om Skatteverkets möjlighet att besluta om en riktig taxering på grundval av de uppgifter som finns tillhands. Det avgörande är om det vid en granskning kan konstateras att en brist föreligger. Är så fallet skall Skatteverket i enlighet med sin utredningsskyldighet ställa en fråga. Om bristen undanröjs med anledning av utsänd förfrågan har det aldrig förelegat en risk för att Skatteverket skulle komma att vilseledas eftersom det åligger dem en skyldighet att utreda denna brist.

Enligt min åsikt har en viss förskjutning skett från att endast bedöma den oriktiga uppgiftens förevarande som sådant, till att numer även lägga större vikt vid själva risken för vilseledande i kombination med förstärkt krav på Skatteverkets utredningsansvar.⁵⁰

Ett avgörande som tydligt visar att upplysningsplikten ställs mot utredningsskyldigheten och den därtill kommande risken är RÅ 2003 ref. 4.

⁵⁰ Se även RegR 6959-2004, dom den 27 maj 2004; RegR mål nr. 3834-02, dom den 29 juni 2004; RegR mål nr. 4369-02, dom den 1 juni 2004.

I fallet yrkade ett bolag avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmare ange vad avdraget avsåg. Avdrag medgavs inte och bolaget ansågs ha lämnat oriktig uppgift genom att inte uppge vad avdraget avsåg. RegR resonerade som följer. Den första fråga som uppkom enligt RegR var om bolaget genom att inte ange vad det yrkade avdraget avsåg hade lämnat en oriktig uppgift i enlighet med 5 kap. 1 § TL. Den skattskyldiges upplysningsplikt anges av bl.a. 2 kap. 3 § LSK enligt vilken den skattskyldige bör meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för taxeringen. RegR konstaterade att denna upplysningsplikt är relativt långtgående. Vidare påpekar RegR att Skattemyndigheten enligt 3 kap. 1 § TL å andra sidan skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna i deklARATIONEN otydliga, motstridiga eller har den skattskyldige markerat en skatterättslig frågeställning kan skattemyndighetens utredningsansvar aktualiseras. Bolaget hade yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmre ange vad yrkandet avsåg. Rätt att vid inkomsttaxeringen göra sådana avdrag föreligger, menar RegR, endast i ett fåtal, sällan förekommande fall. Med hänsyn härtill var det i det närmaste uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas av Skattemyndigheten utan en närmare utredning. Vidare hade bolaget, sedan Skattemyndigheten vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring, lämnat klargörande besked om de aktuella beloppen. Förutsättningar för påförande av skattetillägg kunde därför inte anses föreligga.

6.3 En sammanfattande kommentar

Enligt 3 kap. 1 § TL skall Skatteverket se till att ärenden blir tillräckligt utredda men det kan diskuteras om det därmed också är sagt att Skatteverket har ett konkret utredningsansvar i det enskilda fallet. Av vad som anförts ovan får konstateras att det alltid har funnits ett utredningsansvar men att utgångspunkten hade varit den, att det är den skattskyldige som svarar för att deklaramaterialet är fullständigt och som också är den som får bära risken om så inte är fallet. Ett större krav på Skatteverket att uppmärksamma brister och också försöka undanröja dessa kan dock märkas i praxis på senare år. Om det kan sägas att domstolen tidigare varit mera kategorisk och endast tittat på vilken information den skattskyldige lämnat i ett första skede, innan någon uppmaning att komplettera skett, så kan det sägas att domstolen på senare år antagit ett vidare synsätt och beaktat även granskningens andra steg, förfrågan rörande oklara uppgifter, och därmed också den skattskyldiges vilja att samarbeta. På detta sätt har Skatteverkets undersökningsplikt fått en mera framträdande roll. Påpekas bör dock att den endast aktualiseras då det rör sig om brister som oundvikligen skulle ha uppmärksammats.

7 Befrielse från och eftergift av skattetillägg

7.1 Inledning

Då begreppet oriktig uppgift är ett ganska vidsträckt begrepp som inte begränsats närmre i lag utan har fått utvecklas i praxis med motsvarande begrepps betydelse i samband med eftertaxering som förebild, är det för att kunna ge en helhetsbild lämpligt att även diskutera omständigheter då skattetillägg inte skall påföras. Eftersom avgiftssystemet är uppbyggt så att omfattningen av påförande av skattetillägg påverkas genom möjligheterna till eftergift, är det på denna grund nödvändigt att kort behandla användningen av dessa. Även om eftergiftsgrunderna inte direkt bidrar till en förståelse av begreppet oriktig uppgifts innebörd, får de en betydelse för i vilka fall som skattetillägg med anledning av oriktig uppgift faktiskt döms ut. Det verkar också ha varit lagstiftarens mening att begränsa begreppets omfattning eller omfattningen av dess tillämpning snarare genom eftergiftsgrunderna än genom en närmare definition av begreppet oriktig uppgift. Det är därför diskussionen om och förändringen av möjligheten till utdömande av skattetillägg pga. oriktig uppgift framförallt rört tillämpningen av eftergiftsgrunderna.

Syftet är inte att göra en fullständig utredning om de förändringar som skett av eftergiftsreglerna under årens lopp, utan snarare att visa på den diskussion som förts avseende eftergiftsmöjligheterna.

7.2 Befrielse från skattetillägg

I 5 kap. 8 § TL anges fyra olika situationer när skattetillägg inte skall tas ut. Den första situationen avser *felräkningar och felskrivningar*. Skattetillägg skall inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller felskrivning som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Med att något *uppenbart framgår* menas sådan felräkning eller felskrivning som direkt framgår av deklarationen eller annat skriftligt meddelande. Avgörande för om felaktigheten skall anses som uppenbar är att den är så iögonfallande att den som granskar uppgiften med normal noggrannhet inte kan undgå att upptäcka felaktigheten.⁵¹

I RÅ 1989 ref. 40 yrkade en skattskyldig genom en misskrivning avdrag för resor mellan bostaden och arbetsplatsen med 304 dagar i stället för rätteligen 204 dagar. Den oriktiga uppgiften kunde inte rättas med ledning

⁵¹ Prop. 1971:10, s. 269.

av deklarationen eller därtill fogat meddelande, utan först sedan en förfrågan gjorts till den skattskyldige med anledning av att antalet uppgivna resdagar översteg det normala. RegR konstaterade att antalet resdagar inte var så högt att det genast måste ha stått klart för taxeringsnämnden att det var fråga om en felskrivning. En felskrivning i lagens mening ansågs därför inte föreligga utan skattetillägg påfördes.

Skattetillägg skall inte heller tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade *kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift* som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK.

Den tredje situationen när skattetillägg inte skall påföras är när *avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak*. Det är här med andra ord frågan om ett felaktigt yrkat avdrag eller värdet av naturaförmån eller tillgång. Det kan ifrågasättas om bestämmelsen har en självständig betydelse för påförandet av skattetillägg enligt

5 kap. 1 § TL. En förutsättning för att skattetillägg enligt 5 kap. 1 § skall påföras är ju att en oriktig uppgift föreligger. För att en oriktig uppgift skall föreligga krävs att en oriktig beskrivning av de faktiska omständigheterna föreligger. Har den skattskyldige korrekt återgett de faktiska omständigheterna men gjort en felaktig bedömning av vilka rättsliga konsekvenser dessa medför anses normalt inte en oriktig uppgift föreligga. Bestämmelsen bör snarast ses som ett förtydligande i förhållande till 5 kap. 1 § TL.⁵²

Frivillig rättelse medför också att skattetillägg inte skall påföras. Om en frivillig rättelse föreligger eller inte kan ibland vara svårt att avgöra. Departementschefen har sagt följande: En omständighet som oftast talar mot att en rättelse kan anses frivillig är att Skattemyndigheten särskilt agerat med anledning av den uppgiftsskyldiges skriftliga meddelande. Så länge den skattskyldige har anledning att tro att den oriktiga uppgiften inte är upptäckt eller kommer att upptäckas bör han ännu ha möjlighet att träda tillbaka. Om myndigheten däremot kommit så långt i kontrollen att den begärt upplysningar av den skattskyldige borde möjlighet att göra frivillig rättelse inte längre föreligga. Om den begärda upplysningen är av rutinmässig art och inte har något samband med den oriktiga uppgiften bör däremot även därefter företagen rättelse ofta kunna anses som frivillig.⁵³ Slutligen påförs inte heller skattetillägg om *beloppet som skulle ha undandragits är obetydligt*.

Oenighet rörande paragrafens ställning har rått i doktrinen. Vissa hävdar att paragrafen anger omständigheter då en oriktig uppgift inte föreligger medan andra hävdar att den anger undantag från skattetillägg trots förekomsten av oriktig uppgift.⁵⁴ Paragrafens utformning med angivande av omständigheter när skattetillägg inte skall tas ut samt att en av omständigheterna är frivillig

⁵² Se prop. 2002/03:106, s. 55 där en diskussion om bestämmelsens ställning förs.

⁵³ Prop. 1971:10, s. 269 f.

⁵⁴ Se, Lyhagen, Carsten: A.a., s. 196; Thornstedt & Eklund: A. a., s. 27 och 99.

rättelse av just oriktig uppgift, talar för den senare uppfattningen. Samtidigt kan felräkning och felöverföring knappast betraktas såsom oriktig uppgift om det framgår helt klart av deklARATIONEN. Har den skattskyldige helt riktigt tagit upp olika intäktsposter i deklARATIONEN under inkomst av tjänst, men vid sammanräkningen fått ett för lågt belopp, kan detta inte heller betraktas som en oriktig uppgift. Inte heller kan en överföring från en förvärvskälla till sammanställningen i deklARATIONSBANKETTEN som görs felaktigt behandlas som sådant oriktigt meddelande som medför skattetillägg. I RÅ 1988 ref. 98 konstaterade RegR att en felöverföring från en bifogad handling till en R 5-blankett inte var att uppfatta som en oriktig uppgift eftersom den riktiga uppgiften hela tiden funnits tillgänglig på väl synlig plats i deklARATIONUNDERLAGET.

7.3 Eftergift av skattetillägg

I 5 kap. 14 § TL anges när eftergift av skattetillägg kan komma i fråga. I paragrafen stadgas:

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

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

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

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

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

Bestämmelsen skall beaktas även om den skattskyldige inte framställt något yrkande härom, 5 kap. 15 § TL. I förarbeten anges vissa riktlinjer för hur bestämmelsen skall tillämpas, bl.a. anges att den inte utgör en uttömmande exemplifiering och att bestämmelsen bör tillämpas relativt generöst.⁵⁵ I övrigt lämnas det till Skatteverket att närmare utveckla bestämmelsen. Genom prop. 2002/03:106 upphävdes dåvarande kapitel 5 och ersattes av ett nytt. Förändringarna som gjordes var framförallt redaktionella. Eftergiftsbestämmelserna fick dock en ny utformning som bl.a. innebär en

⁵⁵ Prop. 1971:10, s. 272.

utvidgad exemplifiering. En nyhet var också att skattetillägget kan efterges delvis, ”allt eller inget” gäller var längre.

Om de exemplifierade omständigheterna sägs i förarbetena följande: Med *ålder* avses inte enbart hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklaraionsförfarandet.⁵⁶ Enligt Skatteverkets rekommendationer, RSV Dt 1992:7, bör om särskilda omständigheter inte föreligger, en skattskyldig som under inkomståret fyllt 65 år, utan skriftväxling och särskild prövning befrias från skattetillägg. En särskild omständighet kan vara att den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv. Under *hälsa* avses framförallt sjukdom och då menas såväl psykisk som fysisk.⁵⁷ Med *liknande förhållanden* avses sådana yttre omständigheter som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t.ex. skilsmässa eller dödsfall.⁵⁸ Utlänningar, som inte förstår språket och bott här endast kort tid, är vidare en grupp skattskyldiga som ofta kan förmodas ha bristande erfarenhet av deklaraionsförfarandet. Ursäktligheten bör emellertid inte enbart bedömas med hänsyn till den skattskyldiges särskilda subjektiva förhållanden utan det måste även beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är frågan om.⁵⁹

För det andra skall särskilt beaktas om oriktigheten kan antas bero på att den skattskyldige *felbedömt skattereglerna eller de faktiska förhållanden* som haft samband med uppgiften på ett sådant sätt att det framstår som ursäktligt. En besvärlig skatterättslig fråga om skattskyldighet bör naturligtvis i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ett inte redovisat lönebelopp. Det subjektiva inslaget i bestämmelsen blir tydligt genom att det är den enskilde skattskyldiges bedömning av reglerna som skall framstå som ursäktlig. Vid denna bedömning skall man inte utgå från vad som kan förväntas av en expert utan av skattskyldiga i allmänhet.⁶⁰ Vid bedömningen av om en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig skall för det tredje beaktas om den är föranledd av vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Skattetillägg skall inte tas ut om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK.

Vad gäller när det annars kan anses oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp skall beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. De situationer som avses är de där det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige men det ändå framstår som oskäligt att ta ut en avgift. Det kan t.ex. framstå som oskäligt att ta ut skattetillägg i de fall där den skattskyldige får bifall till sin talan i första eller andra domstolsinstans men förlorar i tredje instans.⁶¹ Den

⁵⁶ Prop. 1971:10, s. 272.

⁵⁷ Prop. 1971:10, s. 272.

⁵⁸ Prop. 1977/78:136, s. 206.

⁵⁹ Prop. 1971:10, s. 272.

⁶⁰ Prop. 2002/03:106, s.144.

⁶¹ Prop. 2002/03:106, s. 145.

nu diskuterade bestämmelsen är tänkt att kunna tillämpas i flera olika oskälighetssituationer där avgiften inte står i rimlig proportion till den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Bestämmelsen kan sägas ha samma karaktär av ventil som tidigare tillskrevs formuleringen *framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften*, dock med den skillnaden att bestämmelsen numer inte innehåller något krav på att det skall vara *uppenbart* oskäligt.

För det tredje skall frågan om *skälig tid* iakttagits i processen ha betydelse för uttaget av en särskild avgift. Artikel 6 i Europakonventionen ställer krav på att den enskilde skall tillförsäkras rättslig prövning inom skälig tid. Syftet är naturligtvis att staterna skall uppfylla konventionen på sådant sätt att en domstolsprövning sker inom skälig tid. Det går dock inte att utläsa vad som exakt avses med skälig tid vare sig ur konventionens artikel 6 eller ur Europadomstolens praxis.⁶²

Slutligen skall inte skattetillägg tas ut om felaktigheten eller underlåtenheten medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:63).

7.4 Diskussionen om eftergiftsgrunderna i förarbetena

Vid en utvärdering av det nya skatteadministrativa sanktionssystemet framfördes kritik, framförallt rörande tillämpligheten av eftergiftsbestämmelserna.⁶³ Kritiken som framfördes var främst mot brist på nyansering. Visserligen ansågs att skattemoralen hade stärkts men detta hade skett genom beslut som för den skattskyldige varit obilliga. Utredningen slog emellertid fast att systemet med skattetillägg haft flera positiva effekter. De administrativa sanktionerna hade medfört en mera frekvent, jämnare och ur deras synpunkt mera rättvis reaktion gentemot de skattskyldiga som ej iaktar sin uppgiftsskyldighet enligt skatte- och avgiftsförfattningarna.⁶⁴

Vid införandet av den administrativa avgiften sades att de berörda eftergiftsgrunderna borde kunna tillämpas generöst, särskilt i samband med att avgiftssystemet introducerades men även därefter, då de för första gången kom i fråga för en skattskyldig. Den praxis som i dag tillämpas beträffande gränser för ringa belopp som inte bör föranleda eftertaxering synes kunna vara vägledande i detta sammanhang.⁶⁵ Häri påpekas särskilt att det är omöjligt att förutse samtliga situationer i vilka det kan anses vara

⁶² Ledning för bedömningen står att finna i målen C-34619/97, Janosevic mot Sverige; C-36985/97, Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige.

⁶³ Se utredning i prop. 1977/78, s. 62 ff.

⁶⁴ Prop. 1977/78:136, s. 62 f.

⁶⁵ Prop. 1971:10, s. 272 ff.

oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eller som medför att den skattskyldiges agerande förefaller ursäktligt och som därför bör leda till befrielse från skattetillägg. De omständigheter som enligt bestämmelsen uttryckligen särskilt skall beaktas vid bedömningen av ursäktlighets- och oskälighetskriterierna skall därför ses som tydliga exempel på situationer där felaktigheten eller underlåtenheten skall anses ursäktlig, eller det annars skall anses oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp, varför befrielse från avgiften i regel bör ske. Naturligtvis finns det situationer som inte anges i bestämmelsen där eftergift ändå bör ske för att felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig.

Vid utvärderingen av de första sju åren med denna sanktionsform ansågs att tillämpningen inte varit så generös som förarbetet förespråkade. Utredningen och departementschefen⁶⁶ delade uppfattningen om att eftergiftsgrunderna i många fall tillämpats alltför stelt och bokstavligt. Departementschefen påpekade dock att det vid en bedömning av kritiken mot det administrativa sanktionssystemet bör beaktas att vårt beskattningssystem till stor del bygger på uppgifter som de skatt- och avgiftsskyldiga själva har att lämna. Det är därför av största vikt att upplysningsplikten fullgörs korrekt. Sker inte detta kan skattesystemet inte fungera så som det är avsett. Skattetillägget skall understryka bl.a. kravet på noggrannhet. Bristande noggrannhet kan därför principiellt sett inte medföra frihet från sanktion. Det förhåller sig snarare så att tillägget generellt sett just avser att träffa sådana lindrigare förseelser som har sin grund i vad man i dagligt tal brukar beteckna som slarv och dylikt⁶⁷

Departementschefen var av den uppfattningen att RSV:s föreskrifter på området gav utrymme för sådan nyansering av eftergiftsgrunderna som bör ges. Han betonade dock, att det förhållandet att det i vissa fall har ställts upp schabloner för befrielse självfallet inte får leda till, att man genomgående vägrar eftergift i fall där det inte anges att avgift skall efterges utan särskild prövning. Den omständigheten att det finns regler om en i princip generell befrielse för t.ex. förstagångsdeklaranter och pensionärer får alltså inte uppfattas så att bristande erfarenhet och ålder aldrig kan åberopas som grund för befrielse av den som deklarerar för andra gången respektive inte uppnått pensionsåldern. Gäller det fall som tangerar de generella befrielsefallen, bör man tillämpa en generös tolkning av eftergiftsgrunderna. Det åligger myndigheterna att på grundval av tillgängligt material noggrant pröva om förhållandena i det enskilda fallet motiverar eftergift.⁶⁸

Sammantaget kan sägas att lagstiftaren var tillfreds med utformningen av sanktionsformen och att eftergiftsbestämmelserna var utformade på ett sådant sätt att möjlighet till eftergift fanns i de fall då det kunde uppfattas som obilligt att påföra sanktionen. Förslaget ledde inte till någon lagändring av betydelse. Vad kritiken framförallt riktade sig mot var i stället de sätt

⁶⁶ Prop. 1977/78:136.

⁶⁷ Prop. 1977/78, s. 72 och 140.

⁶⁸ Prop. 1977/78:136, s. 136 ff.

varpå bestämmelserna tillämpats. I praktiken hade eftergiftsbestämmelserna tillämpats väldigt schablonartat och därför fått en mer restriktiv tillämpning än vad som var tanken från början.

Kritiken mot skattetillägget upphörde dock inte. Under åren har sanktionsformens lämplighet diskuterats och ofta återkommer uppfattningen att eftergiftsgrunderna tillämpas för stelt och onyanserat.⁶⁹ För inte så länge sedan synades även skattetillägget som sanktionsform av Europadomstolen.⁷⁰ Uppmärksamheten ledde till att en ny utredning tillsattes för att utreda möjligheterna att göra bestämmelserna mer förenliga med konventionen. Utredningen ledde fram till prop. 2002/03:106. I utredningen konstaterades att det var viktigt att sanktionssystemet framstod som rimligt och rättvist och vidare att förutsättningarna för en mer nyanserad bedömning borde främjas ytterligare.⁷¹ Av remissyttrandena framgår att kritiken om en alltför restriktiv och onyanserad tillämpning rörande eftergiftsreglerna fortfarande bestod.⁷² Genom propositionen genomfördes en del förändringar i utformningen av eftergiftsbestämmelserna, för att underlätta en mer nyanserad bedömning i det enskilda fallet.⁷³

7.5 En sammanfattande kommentar

Med en allmänt hållen huvudregel som den som anger när skattetillägg skall påföras med anledning av oriktig uppgift är det naturligt att undantag måste finnas för att tillse att regeln inte får en tillämpning som sträcker sig utöver det avsedda och drabbar de skattskyldiga på ett orimligt sätt. Bestämmelserna är uppbyggda så att de ger en rad exempel på när det kan bli fråga om eftergift eller befrielse. Förarbeten poängterar dock att det inte är lagstiftarens avsikt att dessa skall vara uttömmande utan endast vägledande och att de anger de omständigheter som principiellt alltid berättigar till befrielse eller eftergift. Att exemplifieringen inte är uttömmande visar också de s.k. ventilerna som gör det möjligt att inte påföra skattetillägg i ett enskilt fall där omständigheterna är sådana att detta inte skulle vara försvarbart. Det har redan från början konstaterats att eftergiftsgrunderna skall tillämpas generöst och att utformningen ger tillräckligt utrymme för en nyansering i det enskilda fallet. Detta till trots har bestämmelserna sedan sin tillkomst kritiserats då det visat sig att de tillämpats alldeles för stelt och med brist på nyansering i det enskilda fallet och för snävt utan den generositet som från början var avsedd. Lagstiftaren har försökt att råda bot på denna s.k. stelhet genom ett flertal mindre ändringar. Kritiken har dock bestått. En förutsättning från Europadomstolens sida för att skattetilläggsbestämmelserna inte skall anses

⁶⁹ Prop. 2002/03:106, s. 107.

⁷⁰ Se avsnitt 2.2.

⁷¹ Prop. 2002/03:106, s. 142.

⁷² Prop. 2002/03:106, s. 136.

⁷³ Se avsnitt 7.3.

strida mot Europakonventionen har också varit att just eftergiftsbestämmelserna tillämpats på ett nyanserat sätt i det enskilda fallet. En omständighet som skulle kunna berättiga den schablonmässiga tillämpningen av bestämmelsen är att det för den skattskyldige blir lätt att förutse när en eftergiftsgrund kan vara för handen. En annan är att förutsättningarna för likabehandling av likartade fall på de olika skattekontoren ökar. Grunden bakom ett system med skattetillägg är att få den skattskyldige att så långt som möjligt medverka till att hans taxering blir korrekt, eftersom det är den skattskyldige som har tillgång till all behövlig information är det också denne som får bära risken för att Skatteverket inte får tillgång till denna, genom att han åläggs en sanktionsavgift. Med detta i bakhuvudet kan det tyckas rimligt att eftergiftsreglerna är snäva och endast tillämpliga i ett begränsat antal fall, annars skulle skattetilläggets moralhöjande funktion sättas ur spel. Å andra sidan är det, precis som vid utformningen av bestämmelsen om skattetillägg, svårt att närmare ange vilka omständigheter som bör föranleda en sanktionsavgift då det är omöjligt att förutse dessa och deras grad av påverkan i det enskilda fallet.

8 Avslutande kommentarer

Arbetet behandlar begreppet oriktig uppgift vid påförande av skattetillägg. Begreppet oriktig uppgifts innebörd kan delas in i två huvudlinjer. Dels omfattar oriktig uppgift ett faktiskt lämnande av en felaktig uppgift och denna innebörd vållar inga större svårigheter då den sammanfaller med begreppets innebörd enligt normalt språkbruk. Dels innebär begreppet utelämnande av uppgift som Skatteverket behöver för att fatta beslut om en riktig taxering. Denna innebörd vållar större svårigheter för den skattskyldige då den inte sammanfaller med vad som i det normala språket avses med oriktig uppgift.

Det främsta syftet med att införa ett administrativt sanktionssystem var att få en effektivare och jämnare rättstillämpning och öka möjligheten att kunna ingripa mot merparten av skattskyldiga som lämnat oriktiga uppgifter. Ett annat syfte var att höja moralen hos de skattskyldiga vad gäller lämnande av fullständiga och sanningsenliga uppgifter. Detta då det är viktigt för ett fungerande beskattningssystem att de skattskyldiga medverkar genom att lämna korrekta och fullständiga uppgifter. Att införa ett administrativt sanktionssystem som ålägger en skattskyldig som lämnat felaktiga uppgifter en avgift verkar i detta sammanhang rimligt. Ett ytterligare syfte var att göra handläggningen snabbare, enklare och mindre kostnadskrävande. Att göra Skatteverket behörigt att handlägga dessa förseelser som första instans är därför inte heller orimligt med tanke på att en domstolsprocess både kan bli kostnads- och tidskrävande för den enskilde.

Lagstiftaren har valt att sanktionera oriktiga uppgifter som kan fastställas på rent objektiva grunder utan hänsyn till subjektiva rekvisit som uppsåt och oaktsamhet. I det stora hela är inte detta så anmärkningsvärt eftersom den rådande uppfattningen är att en skattskyldig skall ha kännedom om rådande lagstiftning och det är också denne som har den bästa kännedomen om sina egna inkomstförhållanden. Att det är den som har bäst möjlighet att lägga fram aktuella uppgifter som också får stå risken om så inte sker, oavsett uppsåt, är inget unikt just för administrativa sanktionsformer.

Anledningen till denna utformning var att bestämmelsen skulle tillämpas av handläggare utan någon juridisk skolning. Lagstiftaren ville därför ha en enkel och klar regel. Vad som är anmärkningsvärt är att lagstiftaren väljer att ge ett begrepp en innebörd som inte stämmer överens med den betydelse som detta begrepp har i normalt språkbruk. Begreppet har här fått en vidare betydelse då det även innefattar utelämnade uppgifter och snarare är att se som en juridiskt teknisk term. Det är enligt min mening olyckligt att en bestämmelse som har utformats för att tillämpas av icke juridiskt skolade, använder sig av en term som kan anses vara juridiskt teknisk. Varför inte formulera en bestämmelse som tydligt säger vad den omfattar som exempelvis att: har den skattskyldige lämnat felaktiga uppgifter eller

utelämnat uppgifter som medför att Skatteverket vilseleds att fatta ett felaktigt taxeringsbeslut skall skattetillägg utgå.

Det har visats att omfattningen av uppgifter, som kan vara föremål för bedömningen om en oriktig uppgift lämnats, är stort. Det anses i princip vara alla, icke muntliga, uppgifter som avgetts till ledning för den aktuella taxeringen. I förarbeten har dock hänvisats till LSK och den däri stadgade upplysningsplikten. Detta skulle då innebära att omfattningen begränsas till vad den skattskyldige enligt LSK är skyldig att upplysa om. Som också visats, kompletteras dessa bestämmelser av en vag bestämmelse som säger att en självdeklaration skall innehålla de övriga upplysningar som behövs för ett riktigt taxeringsbeslut. Detta ger en anvisning om att det kan finnas uppgifter som inte är pliktiga och därför inte skall föranleda skattetillägg om de är felaktiga. Praxis⁷⁴ visar dock på att även frivilliga uppgifter kan anses vara oriktiga och föranleda skattetillägg, något som också får anses vara rimligt eftersom utgångspunkten ändå måste vara den, att alla lämnade uppgifter skall visa verkligheten. Vid utelämnande av uppgifter får denna begränsning dock en annan betydelse. Utelämnas en uppgift som inte kan anses vara pliktig kan inte heller en oriktig uppgift vara för handen. En fråga som kan ställas är dock vad detta skulle kunna vara för uppgifter då utgångspunkten är att alla uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta ett korrekt taxeringsbeslut är pliktiga.⁷⁵ Att upplysningsplikten inte går att ange närmre får anses ligga i sakens natur eftersom det är omöjligt att förutse vilka uppgifter som kan behövas i det enskilda fallet. En fråga är dock om det då är rimligt att lägga ett så stort ansvar på den skattskyldige att veta vilka uppgifter som behövs. Genom dessa vaga bestämmelser får den skattskyldige ett ansvar som enligt min mening är alltför betungande.

Vad som kan konstateras rörande omfattningen av begreppet oriktig uppgift är att det sedan införandet år 1972 inte genomgått någon avsevärd förändring. Dess omfattning i praktiken begränsas dock genom framförallt två omständigheter: möjligheten till eftergift och Skatteverkets utredningsansvar.

Vid en genomgång av förarbetena framgår det att omfattningen av fall då skattetillägg påförs inte kopplas till en förändring av huvudregeln utan snarare till förändring av eftergiftsbestämmelserna. Bestämmelserna om befrielse och eftergift finns i 5 kap. 8 och 14 §§ TL och i dessa exemplifieras omständigheter som bör medföra ett undanröjande av avgiften. Som framgått är det inte lagstiftarens mening att dessa skall vara uttömmande utan de anger snarare fall då det som huvudregel inte skall utgå något tillägg. Det har lämnats till Skatteverket att närmare utveckla riktlinjer för när dessa omständigheter är för handen men samtidigt har vikten av en subjektiv och nyanserad bedömning i det enskilda fallet poängterats. Något som också utgjorde en förutsättning för sanktionssystemets förenlighet med

⁷⁴ Se under avsnitt 3.2.3.

⁷⁵ Se under avsnitt 4.5 där praxis refereras som visar på att detta verkar vara det avgörande för RegR när de bedömer om en oriktig uppgift lämnats.

Europakonventionen enligt Europadomstolen. Tillämpningen av eftergiftsbestämmelserna har dock kritiserats alltsedan införandet. Bestämmelserna har inte ansetts tillämpas med den generositet och nyansering som var avsedd. Genom åren har förändringar i lagtexten gjorts för att försöka nå en mindre stel och restriktiv tillämpning. Förändringarna har framförallt varit redaktionella för att få den tolkning av bestämmelserna som lagstiftaren velat. Kritiken har dock fortsatt. Bl.a. har kritik riktats mot att handläggarna följt Skatteverkets rekommendationer till punkt och pricka utan någon nämnvärd nyansering i det enskilda fallet.

En annan omständighet som minskat den faktiska omfattningen av begreppets effekt är Skatteverkets utredningsansvar. Ses upplysningsplikten och utredningsansvaret som två mot varandra stående poler, så måste den ena anses minska om den andra ökar. RegR har i ett flertal fall på senare år lyft fram utredningsansvaret som en omständighet som bryter kausaliteten mellan de lämnade uppgifterna och den felaktiga taxeringen. Påpekas måste dock att det endast rör sig om situationer då bristen i deklARATIONEN framstår som så uppenbar att den aldrig skulle ha förbigått Skatteverket utan en vidare utredning och att det varit avgörande att den skattskyldige lämnat korrekta uppgifter på Skatteverkets begäran.

Att eftergiftsbestämmelsen numer uttryckligen stadgar att hänsyn skall tas till, om den skattskyldige felbedömt skattereglerna och att kravet på Skatteverkets utredning ökat är enligt min mening tecken på att lagstiftaren anser, att det ansvar som läggs på den skattskyldige, att veta vilka uppgifter som krävs, är för betungande. Genom ett ökat utredningsansvar från Skatteverkets sida ges den skattskyldige en andra chans. Är det uppenbart för Skatteverket att uppgift saknas och lämnar den skattskyldige fullständiga uppgifter efter förfrågan så skall han inte påföras skattetillägg.

Kritiken mot tillämpningen av eftergiftsbestämmelserna har inte föranlett någon större förändring av bestämmelserna då lagstiftaren ansett att de ger erforderligt utrymme för en subjektiv och nyanserad bedömning i det enskilda fallet och att bristen istället ligger på den handläggande instansens sätt att tillämpa bestämmelserna.

Enligt min uppfattning är det anmärkningsvärt att lagstiftaren som ansett det vara nödvändigt att ha en enkel bestämmelse, utan subjektiva bedömningar, som anger när skattetillägg pga. oriktig uppgift skall påföras eftersom den skall tillämpas av icke juridiskt skolade handläggare, när det gäller tillämpningen av eftergiftsbestämmelserna, som tilldelats stor vikt för att huvudregeln inte skall få en för den skattskyldige alltför obillig tillämpning, ställer krav på en nyanserad och subjektiv bedömning för att inte tillämpningen skall bli för stel och restriktiv. Bestämmelserna skall ju tillämpas av samma icke juridiskt skolade handläggare som tidigare inte givits förtroendet att utföra subjektiva bedömningar i samband med konstaterandet av oriktig uppgift.

Sammanfattningsvis anser jag att det administrativa sanktionssystemet som sådant har fog för sig men jag ställer mig tveksam till om termen oriktig uppgift är ett lämpligt begrepp. Vidare ställer jag mig tveksam till utformningen av hela regelverket där tillämparen av bestämmelsen å ena sidan inte anförtros göra en subjektiv bedömning medan han å andra sidan har ett krav på sig att göra detta för att bestämmelserna skall få sin avsedda effekt.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Propositioner:

Kunglig Majestäts proposition nr 10 år 1971 med förslag till skattebrottslag, m.m.

Regeringens proposition 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m.m.

Regeringens proposition 2001/02:25 om en ny lag om självdeklarationer och kontrolluppgifter.

Regeringens proposition 2002/03:106 om administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m.

Övrigt:

Skatteverkets rekommendationer, RSV Dt 1992:7

Litteratur

Böcker:

Lyhagen, Carsten: *Oriktig uppgift vid skattebrott, skattetillägg och eftertaxering*. Stockholm 1986.

Thornstedt & Eklund: *Skattebrott och skattetillägg. Skattebrottslagen, skattetillägg, avgiftstillägg, förseningsavgift*. Fjärde omarbetade uppl., Stockholm 1981.

Thornstedt, Eklund & Rabe: *Skatte- och avgiftstillägg*, Stockholm 1994.

Tärnberg, Ann: *Överklagande & Skatter*. Andra uppl., Uddevalla 1999.

Artiklar:

- Landerdahl, Göran: ”Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen I.” *Svensk Skattetidning* 1982 s. 329 – 352
- Landerdahl, Göran: ”Om uppgiftsplikt och oriktig uppgift enligt taxeringslagen II.” *Svensk Skattetidning* 1982 s. 475-491.
- Landerdahl, Göran: ”Om skattetillägg – En undersökning av eftergiftsreglernas inverkan på tillämpningen av skattetilläggsbestämmelserna.” *Svensk Skattetidning* 1983, s. 949-987.
- Leidhammar, Börje: ”Oriktig uppgift – upplysningsskyldighet och bevisbörda, en replik.” *Skattenytt* nr. 5 2000 s. 279–283.
- Möller, Lars: ”Oriktig uppgift – upplysningsskyldighet och bevisbörda.” *Skattenytt* nr. 1-2, 2000, s. 53-60.
- Rydberg, Tania: ”Skattetillägg, tillämpning av eftergiftsgrunderna. En rättsfallsanalys.” *Skattenytt* nr. 12 1996, s. 696-734.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen

NJA 2000 s. 622

Regeringsrätten

Referat

RÅ 1963 ref. 38 II
RÅ 1976 ref. 6
RÅ 1976 ref. 61 II
RÅ 1976 ref. 115
RÅ 1976 ref. 155
RÅ 1976 ref. 165
RÅ 1977 ref. 4
RÅ 1977 ref. 101
RÅ 1977 ref. 112
RÅ 1978 1:77
RÅ 1980 1:60
RÅ 1981 1:25
RÅ 1981:84
RÅ 1983 1:24
RÅ 1984 1:36
RÅ 1988 ref. 34
RÅ 1988 ref. 86
RÅ 1988 ref. 98
RÅ 1989 ref. 40
RÅ 1991 ref. 17
RÅ 1991 ref. 29
RÅ 1996 ref. 1
RÅ 1997 ref. 1
RÅ 1998 ref. 58 II
RÅ 2000 ref. 66
RÅ 2001 ref. 22 I, II
RÅ 2001 ref. 32
RÅ 2002 ref. 20
RÅ 2002 ref. 31
RÅ 2002 ref. 42
RÅ 2002 ref. 75
RÅ 2003 ref. 4
RÅ 2003 ref. 13
RÅ 2003 ref. 22

Notisfall

RÅ 1973 Fi 601
RÅ 1976 Aa 77
RÅ 1992 not. 83
RÅ 1995 not. 83
RÅ 1996 not. 54
RÅ 1996 not. 241
RÅ 2002 not. 117

Mål ej införda i RÅ

RegR 6959-2004,
dom den 27 maj 2004
RegR mål nr. 4369-02,
dom den 1 juni 2004
RegR mål nr. 3834-02,
dom den 29 juni 2004

Europadomstolen

C-34619/97, Janosevic mot
Sverige
C-36985/97, Västberga Taxi AB
och Vulic mot Sverige