



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Moa Hellman

”Svår skatterättslig fråga” men inte om det rör skatteflykt?

En undersökning om befrielse från skattetillägg på grund av ”svår skatterättslig fråga” och huruvida skatteflykt bör räknas som en sådan eller ej.

JURM02 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Mats Tjernberg

Termin för examen: period 1 HT 2019

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	3
FÖRORD	5
FÖRKORTNINGAR	6
1 INLEDNING	7
1.1 Bakgrund	7
1.2 Syfte och frågeställningar	8
1.3 Avgränsning	8
1.4 Metod och material	9
1.5 Tidigare forskning	11
1.6 Disposition	12
2 SKATTETILLÄGG	14
2.1 Inledning	14
2.2 När kan skattetillägg påföras?	15
2.3 Vad är en oriktig uppgift?	15
2.3.1 Skattskyldigas uppgiftsskyldighet	16
2.3.2 SKVs utredningsskyldighet	17
2.4 Det finns grund för skattetillägg, vad händer nu?	17
2.5 Befrielsegrunder	18
2.5.1 Omständigheter som felaktigheten/passiviteten kan antas ha berott på	19
2.5.1.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållanden	19
2.5.1.2 Felbedömning av en regel eller faktiska förhållanden	20
2.5.1.3 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter	20
2.5.2 Avgiften står inte i rimlig proportion till felaktigheten/passiviteten	21
2.5.3 Oskäligt lång handläggningstid	22
2.6 Hur stort blir skattetillägget?	22
3 OBJEKTIVT SETT SVÅR SKATTERÄTTSLIG FRÅGA	25
3.1 Inledning	25
3.2 Vad står det i förarbetena?	26

3.2.1	Uppgiftens särskilda beskaffenhet	26
3.2.2	Uppgiftens beskaffenhet	27
3.2.3	Uppgiftens art	28
3.2.4	Felbedömning av skatteregel eller faktiska förhållanden	28
3.2.4.1	Ursäktlighetsbedömningen	29
3.2.4.2	Oskälighetsbedömningen	30
3.2.4.3	Möjligheten till delvis befrielse	31
3.3	SKVs syn på befrielsegrunden	32
4	PRAXIS	33
4.1	Inledning	33
4.2	Frågans svårighet	33
4.2.1	Befrielse medges	33
4.2.2	Befrielse medges ej	35
4.3	Frågans svårighet i relation till den skattskyldiges kvalifikationer	37
4.3.1	Befrielse medges	38
4.3.2	Befrielse medges ej	39
4.4	Mönster och tendenser	41
4.4.1	Frågans svårighet	41
4.4.1.1	När medges befrielse?	41
4.4.1.2	När medges inte befrielse?	42
4.4.2	Hur påverkar den skattskyldiges kvalifikationer frågans svårighetsgrad?	43
4.5	Slutsats	45
4.5.1	Något om förklarande domskäl	47
5	ÄR SKATTEFLYKT EN SVÅR SKATTERÄTTSLIG FRÅGA?	50
5.1	Allmänt om skatteflyktslagen	50
5.2	Doktrins syn på skatteflyktslagens tillämpning	52
5.3	Är skatteflykt en svår skatterättslig fråga enligt doktrin?	54
5.3.1	Argument som talar för	54
5.3.2	Argument som talar emot	56
6	UNDERSÖKNING AV KAMMARRÄTTSDOMAR	58
6.1	Inledning	58
6.2	Medges befrielse och på vilken grund?	59
6.3	Skattskyldigas yrkande av befrielse	61
6.4	Domstolens bemötande av de skattskyldigas yrkanden	62
6.4.1	Kammarrätten	63
6.4.2	Förvaltningsrätten	65
6.5	Slutsats	68

7 AVSLUTANDE DISKUSSION OCH SLUTSATS	70
BILAGA A	77
BILAGA B	85
KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	90
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	95

Summary

According to chapter 51 section 1 point 1b in the Swedish Tax Procedure Act, there is a possibility to be exempt from tax surcharges if incorrect or insufficient information provided in the tax return of a taxpayer is due from either a misjudgment of a tax rule or the meaning of the actual conditions. This exemption ground also comprises situations where the incorrect or insufficient information is a result of a taxpayer being faced with a “difficult tax matter”. If a taxpayers misjudgment could be deemed excusable exemption shall be given. According to the preparatory work a “difficult tax matter” is at hand if it concerns an unclear legal situation where neither the legislation nor case law offer any guidance as to how the matter should be handled legally. If a tax matter is unusual even from the perspective of someone with a wide knowledge of tax law it could also pass as a difficult tax matter.

It is not far-fetched to assume that tax matters concerning the application of the Swedish General Anti-Avoidance Rule, hereinafter GAAR, might be considered a difficult tax matter according to the aforementioned criteria. The application of the Swedish GAAR is considered to be rather unforeseeable and the case law concerning it is often faced with criticism. Not least due to the fact that the case law seldomly contributes to the clarification of the legal situation of the GAAR. There is often also dissenting opinions regarding whether or not the law is applicable, both in the rulings of the Council for Advance Tax Rulings and the judgments of the Supreme Administrative Court. Therefore tax matters concerning the GAAR in theory could pass as a difficult tax matter which should lead to exemption from tax surcharges.

However, the examination of rulings from the Administrative Court of Appeal and the Administrative Court presented in this paper shows that exemption from tax surcharges in these situations are not granted. Even though taxpayers often petition to be exempt from tax surcharges on the basis

of the exemption ground, it is seldomly even discussed in the grounds of the judgment. In the few judgments where it is discussed it is often stated that exemption cannot be given if the difficultness of the tax matter can be considered self-inflicted due to the taxpayers use of an advanced tax scheme. Furthermore exemption cannot be granted if the taxpayer could be considered to have taken advantage of an unclear legal situation to his or her own economic benefit. The conclusion is therefore that tax matters regarding the application of the GAAR without a doubt is to be considered "difficult tax matters", however, not in the context of exemption from tax surcharges.

One can argue that legal certainty and reasons of foreseeability suggests that an exemption from tax surcharges should be granted in these situations. The reasoning behind this is basically that tax surcharges should not be levied when the GAAR, whose application is rather unforeseeable, is found applicable. If done, the taxpayer would be penalized for something he or she could not foresee. However, one can also argue that tax surcharges which cannot be exempt from in tax matters regarding the GAAR could reduce the incentive for taxpayers to use tax avoidance schemes. This is because the consequence of being levied a tax surcharge is more financially noticeable than merely a neutralization of the tax, which is the consequence of the application of the GAAR. If tax surcharges could be exempt from in tax matters regarding the GAAR, the system of administrative tax surcharges would risk being viewed as unjust. Perhaps particularly from the viewpoint of taxpayers who have been subject to tax surcharges due to a mistake or inattention when filing their tax return.

The case law that exists regarding the exemption ground concerning difficult tax matters is rather old and somewhat sprawling. What may have been considered a difficult tax matter earlier, is not necessarily difficult today. Neither is it far-fetched to assume that new difficult tax matters have arisen and will continue to arise as long as the tax law keep on evolving. For the sake of the understanding of the exemption ground, a ruling from the Supreme Administrative Court would therefore be welcomed.

Sammanfattning

Enligt 51 kap. 1§ 2 st p. 1b skatteförfarandelag (2011:1244)¹ framgår att befrielse från skattetillägg kan medges om felaktig eller otillräcklig information i en skattskyldigs deklaration kan antas ha berott på en felbedömning av en regel eller de faktiska förhållandena. Inom denna befrielsegrund inryms även en möjlighet för skattskyldiga att få befrielse från skattetillägg om de kommit i kontakt med en ”svår skatterättslig fråga”. Om den skattskyldiges felbedömning kan anses ursäktlig bör befrielse i dessa situationer medges. Av lagregelns förarbeten framgår att en ”svår skatterättslig fråga” är för handen om rättsläget är oklart och varken lagstiftning eller praxis ger ett klart besked om vad som är gällande rätt. Om en fråga är att anse som ovanlig i beskattningssammanhang även för någon med god kännedom om beskattningsfrågor är en svår skatterättslig fråga också för handen.

Det är inte långsökt att anta att skattefrågor som rör lag (1995:575) mot skatteflykt² skulle kunna anses vara svåra skatterättsliga frågor med hänsyn till nyss nämnda kriterier. Skatteflyktslagens tillämpning anses vara relativt oförutsebar och den praxis som rör lagen blir ofta föremål för kritik. Inte minst kritiserar praxis på grund av att den sällan anses göra skatteflyktslagens tillämpning tydligare. Ofta finns det även skiljaktiga meningar gällande huruvida lagen är tillämplig eller ej i såväl Skatterättsnämndens³ som Högsta förvaltningsdomstolens⁴ avgöranden. I teorin skulle därför skatteflyktsförfaranden kunna anses vara sådana svåra skatterättsliga frågor för vilka befrielse bör medges.

Undersökningen av avgöranden från kammarrätten och förvaltningsrätten rörande befrielsegrunden i skatteflykts hänseende visar att befrielse från

¹ Hädanefter SFL.

² Hädanefter skatteflyktslagen.

³ Hädanefter SRN.

⁴ Hädanefter HFD.

skattetillägg inte medges i dessa situationer. Även fast skattskyldiga ofta yrkar på att befrielse bör medges på basis av att det rör sig om en svår skatterättslig fråga, berörs detta sällan i domskälen. I de få avgöranden där detta ändå berörs framgår det att befrielse från skattetillägg inte kan medges om frågans svårighet kan anses självförvållad genom att den skattskyldige använt ett avancerat skatteupplägg. Inte heller kan befrielse medges om en skattskyldig kan anses ha utnyttjat ett oklart rättsläge till hans eller hennes ekonomiska fördel. Slutsatsen blir därför att skattefrågor som rör skatteflyktslagen utan tvekan är att anse som svåra skatterättsliga frågor dock inte i befrielsehänseende.

Det kan argumenteras för att rättssäkerhets- och förutsebarhetsskäl talar för att befrielse från skattetillägg bör medges i skatteflyktsfrågor. Resonemanget bakom detta är att skattetillägg inte bör påföras när skatteflyktslagen, vars tillämpning är tämligen oförutsebar, befins tillämplig. Detta eftersom ett påförande av skattetillägg i sådana situationer skulle innebära att den skattskyldige blir bestraffad för något som han eller hon inte kunnat förutse. Det kan dock även argumenteras för att skattetillägg i detta hänseende inte bör befrias från eftersom skattetillägget skulle kunna minska incitamentet att vidta skatteflyktsförfaranden. Detta eftersom ett skattetillägg är mer ekonomiskt kännbart än den neutralisering av beskattningen som en tillämpning av skatteflyktslagen resulterar i. Om skattetillägg hade kunnat befrias från i skatteflyktsmål hade skattetilläggssystemet riskerat att framstå som orättvist. Kanske främst för de skattskyldiga som påförs ett skattetillägg på grund av misstag eller slarv vid ifyllande av deklarationen.

Den praxis som finns rörande befrielsegrunden är relativt gammal och någorlunda spretig. Det som tidigare varit en svår skatterättslig fråga är inte nödvändigtvis det idag. Inte heller är det långsökt att anta att det uppstått och kommer fortsätta att uppstå nya svåra skatterättsliga frågor allt eftersom skatterätten utvecklas. För befrielsegrundens förståelse hade därför ett avgörande från HFD varit välkommet.

Förord

Tänk att fyra och ett halvt år kunde gå så fort och tänk att man kunde ha så roligt längs vägen. Detta arbete avslutar min tid på juristprogrammet i Lund. Det är med viss sorg men till största del en otroligt stor glädje att äntligen bli färdig. Det är därför nu tillfälle att rikta några välförtjänta tack till personer som bidragit till min trevliga studietid i Lund.

Tack mamma, pappa och Alexander för alla visa ord, ert engagemang kring mina studier men framförallt för att ni är ni. Ni är mer än guld värda allihopa och jag är så tacksam över att ha er i mitt liv.

Tack till alla fantastiska kompisar, ni vet vilka ni är. Utan er hade juristprogrammet inte varit lika roligt. Skype-plugg, tentaritualer, uppsatsskrivning i solen, ändlösa jakter på grupprum och en hel del skratt. Jag hade inte bytt det mot något.

Ett innerligt tack till min handledare Mats Tjernberg för att du låtit mig skriva detta arbete i min egna takt, för att du alltid varit snabb med att svara på frågor och för dina synpunkter och råd längs vägen.

Stockholm, 7 januari 2020

Moa Hellman

Förkortningar

Dnr.	Diarienummer
AO	Allmänna ombudet hos Skatteverket
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
GTL	Taxeringslag (1956:623)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
IL	Inkomstskattelag (1999:1229)
Kap.	Kapitel
KL	Kommunalskattelag (1928:370)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
Skatteflyktlagen	Lag (1995:575) mot skatteflykt
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
SRN	Skatterättsnämnden
TL	Taxeringslag (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Det har sedan RÅ 2010 ref. 51 diskuterats om det är och bör vara möjligt att bli påförd skattetillägg i samband med att beskattningsgrunden ändrats genom en tillämpning av skatteflyktslagen. Diskussionen har främst tagit avstamp i skatteskyldigas uppgiftsskyldighet och huruvida denna blir orimligt utvidgad till följd av detta eller inte.⁵ En annan aspekt som berörts är huruvida ett förfarande som i slutändan träffas av skatteflyktslagen är att räkna som en ”svår skatterättslig fråga” i skattetillägghänseende. De flesta anser att så är fallet.⁶ I förarbetena till befrielsegrunden *felbedömning av skatteregel eller faktiska förhållanden* i 51 kap. 1 § 2 st p. 1b SFL står nämligen att det ska beaktas om den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Om en svår skatterättslig fråga är för handen kan ett utelämnande eller en felredovisning av uppgifter anses vara ursäktlig vilket resulterar i att befrielse från skattetillägg kan medges.⁷

Som ovan nämnts framhålls det i doktrin att skatteflyktsfrågor bör räknas som svåra skatterättsliga frågor. Det råder dock en avsaknad av information rörande varför kammarrätten och förvaltningsrätten, vilka är de instanser som hittills prövat frågan, anser att befrielse på grund av svår skatterättslig fråga inte kan medges i skatteflyktssammanhang.⁸ HFD har hittills inte uttalat sig om befrielse från skattetillägg i samband med att beskattningsgrunden ändras

⁵ Se exempelvis Wittkull, Joakim, *Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr. 3819-3820-09*, SvSkT 2010 s. 668 ff., Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 99-101, Hultqvist, Anders, *Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?*, SvSkT 2010 nr. 5, s. 499-506 samt Simon-Almendal, Teresa, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?*, s. 644-656.

⁶ Se exempelvis Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 101, Hultqvist, Anders, *Skattetillägget – dags för en utvärdering och reformering, igen!*, SvSkT 2008:2, s. 147-152 samt Von Bahr, Stig, *Kompletterande information som frivillig rättelse*, 2019, s. 67-68.

⁷ Se Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁸ En utförlig diskussion om detta förs i avsnitt 6.

genom en tillämpning av skatteflyktslagen.⁹ Därför ämnar uppsatsen att utreda befrielsegrunden svår skatterättslig fråga och vidare undersöka om skatteflyktsförfaranden kan anses vara sådana frågor eller inte.

1.2 Syfte och frågeställningar

Syftet med denna uppsats är tudelad. Dels syftar den till att söka fastställa vad som är gällande rätt för möjligheten till befrielse på grund av en svår skatterättslig fråga, dels undersöka om skatteflykt är att anse som en sådan svår fråga vilken bör leda till att befrielse från skattetillägg medges.

För att uppfylla detta syfte ämnar uppsatsen att besvara följande frågor:

1. Vad är en svår skatterättslig fråga enligt förarbeten och praxis?
2. Är skatteflyktsförfaranden en svår skatterättslig fråga?
3. Hur har möjligheten till befrielse på grund av svår skatterättslig fråga hanterats i praktiken i mål där skatteflyktslagen tillämpats?
4. Vilka för- och nackdelar finns med den nuvarande tillämpningen och finns det något som kan göra den praktiska tillämpningen tydligare eller bättre?

1.3 Avgränsning

Då skattetillägssystemet är ett relativt omfattande system med många vinklar och vrår har jag känt mig nödgad att avgränsa min uppsats. Avgränsningen är gjord för att bäst kunna tillgodose besvarandet av ovanstående frågeställningar.

Uppsatsen utgår från premissen att det är möjligt att påföra skattetillägg även om beskattningsgrunden ändrats genom en tillämpning av skatteflyktslagen. Anledningen till denna avgränsning är två. Den första är helt enkelt att RÅ 2010 ref. 51 faktiskt möjliggör att skattetillägg påförs i dessa situationer. Den

⁹ De hade dock möjlighet att göra detta i RÅ 2010 ref. 51 där den skattskyldige yrkat befrielse på grunden. HFD konstaterade dock enbart att ”skäl för befrielse från skattetillägget har inte kommit fram”.

andra är att hela frågan om befrielse från skattetillägg bygger på att det finns grund för skattetillägg, annars hade frågan om befrielse varit irrelevant. Med det sagt är jag medveten om att det är en kontroversiell fråga huruvida det ens bör gå att påföra skattetillägg i dessa hänseenden.¹⁰ För att läsaren ska få en någorlunda grundläggande förståelse för hur skattetilläggsystemet fungerar kommer såväl skattskyldigas uppgiftsskyldighet och Skatteverkets¹¹ utredningsskyldighet att beröras, dock enbart översiktligt.

Vidare utgår uppsatsen enbart från skattetillägg vilka har sin grund i att en oriktig uppgift lämnats. Således kommer inte skattetillägg på grund av utelämnad deklaration eller skönsbeskattning att beröras.

De befrielsegrunder som finns utöver *felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena* kommer att beröras översiktligt, dock inte uttömmande. Inte heller kommer *ne bis in idem* att beröras mer än översiktligt då skatteflykt inte är att jämställa med skattebrott. Med andra ord blir inte *ne bis in idem* aktuellt i skatteflyktsfrågor.

1.4 Metod och material

Uppsatsen genomsyras av en rättsdogmatisk metod. Rättsdogmatisk metod innebär att frågan ”vad är gällande rätt?” sökes besvaras med hjälp av de traditionella rättskällorna. Rättskällorna ifråga är lagstiftning, förarbeten, praxis och doktrin. Enligt rättskällehierarkin är dessas värde rangordnat i den följd som de presenteras i föregående mening. Detta innebär att rättskällan med högst värde är lagstiftning och den med lägst värde doktrin. Ofta sägs

¹⁰ Se exempelvis Wittkull, Joakim, *Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr. 3819-3820-09*, SvSkT 2010 s. 668 ff., Carneborn och Ugglå, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 99-101, Hultqvist, Anders, *Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?*, SvSkT 2010 nr. 5, s. 499-506 samt Simon-Almendal, Teresa, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?*, s. 644-656.

¹¹ Hädanefter SKV.

det att lagstiftning ska beaktas, förarbeten och praxis bör beaktas och att domar från lägre instanser och juridisk doktrin får beaktas.¹²

Undersökningen har till stor del utgått från ovan nämnda rättskällor. För att besvara frågan vad en svår skatterättslig fråga är har svar främst eftersökts i förarbeten och HFDs praxis. Eftersom HFD inte berört skatteflyktsförfaranden i förhållande till befrielse från skattetillägg har även domar från kammarrätten respektive förvaltningsrätten används för att utreda hur möjligheten till befrielse bedöms i förhållande till dessa förfaranden. Domar från kammarrätten och förvaltningsrätten har visserligen inte lika högt prejudikatvärde som domar från HFD, men då det endast är domar från dessa instanser som berör frågan används de för att påvisa hur möjligheten till befrielse i dessa fall bedöms i praktiken. Kammarrätten och förvaltningsrättens motiveringar i dessa mål kommer sedan att analyseras och sättas i relation till det som står i förarbeten och praxis.

Urvalet av kammarrättsdomar, och dess underliggande domar från förvaltningsrätten, har fastställts utifrån från samma kriterier som Tim von Oelreich utgått från i sitt examensarbete från år 2016 gällande huruvida uppgiftsskyldigheten för de skattskyldiga utvidgats genom RÅ 2010 ref. 51 eller inte.¹³ För mer information om hur urvalet gått till samt hur underlaget av domar skiljer sig mellan von Oelreich examensarbete och mitt hänvisar jag till Bilaga A. Urvalet är således snarlikt, men frågorna som respektive av våra undersökningar utgått från har varit olika. Med det sagt berör även von Oelreich befrielse på grund av svår skatterättslig fråga dock i en väldigt snäv utsträckning och utan att problematisera fenomenet.

Doktrin har använts för att presentera alternativa tolkningar, synsätt och synpunkter på rättstillämpningen. Artiklar från både Skattenytt och Svensk

¹² Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1995, s. 33.

¹³ Se von Oelreich, Tim, *Skattetillägg efter en tillämpning av skatteflyktslagen: uppgiftsskyldigheten och kammarrättspraxis efter RÅ 2010 ref. 51*, 2016, Stockholms universitet s. 68.

skattetidning har använts i relativt stor utsträckning. De artiklar och den litteratur som används i uppsatsen har valts med utgångspunkt i författarens ställning och kompetens inom skatterättsliga frågor. Till stor del utgörs författarna av professorer, docenter, doktorer och före detta domare, varav de flesta specialiserat sig inom området skatterätt eller något anknytande område såsom finansrätt. Med andra ord bör det gå att förutsätta att innehållet i den litteratur och de artiklar som använts håller en viss vetenskaplig standard.

Arbetets frågeställningar är tänkta att besvaras löpande i texten. I avsnitt 7 *avslutande diskussion och slutsats* sammanfattas och diskuteras det som framkommit i arbetets tidigare delar och en slutsats dras.

1.5 Tidigare forskning

Frågan om huruvida skatteflyktsförfaranden kan räknas som sådana svåra skatterättsliga frågor som bör medge befrielse från skattetillägg har främst diskuterats i olika artiklar. Ofta görs en kort hänvisning antingen till 51 kap. 1 § SFL eller till proposition¹⁴ 2002/03:106 för att påvisa att befrielse är möjligt om den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Inte sällan tar den juridiska bedömningen stopp där för att övergå till mer principiella ståndpunkter mot att påföra skattetillägg i mål där skatteflyktslagen tillämpas.¹⁵ Denna uppsats ämnar att fylla det hålrum i diskussionen som finns rörande befrielsegrundens bakgrund i förarbetena, dess praxis och dess nutida tillämpning i kammarrätten. På så sätt kan min uppsats ses som ett komplement till de tidigare framställningar som gjorts på området.

Den generella möjligheten till befrielse på grund av svår skatterättslig fråga har berörts av Karin Almgren och Börje Leidhammar i deras bok *Skattetillägg*

¹⁴ Hädanefter prop.

¹⁵ Se exempelvis Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 101, Hultqvist, Anders, *Skattetillägget – dags för en utvärdering och reformering, igen!*, SvSkT 2008:2, s. 147-152 samt Von Bahr, Stig, *Kompletterande information som frivillig rättelse*, 2019, s. 67-68.

och skattebrott. I denna bok problematiseras inte den praxis som finns utan den radas i princip endast upp.¹⁶ Hanna Grylin har i sin avhandling *Passivitetsrätten vid skattetillägg*, liksom Almgren och Leidhammar, berört HFDs hantering av svåra skatterättsliga frågor på ett mer översiktligt plan.¹⁷ Teresa Simon-Almendal har i sin bok *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott* problematiserat möjligheten till befrielse från skattetillägg i skatteflykthänseende på några enstaka sidor.¹⁸

Det finns även flera litterära verk som rör skatteflyktslagen i generella drag. Bland dessa kan exempelvis Ulrika Rosanders avhandling *Generalklausul mot skatteflykt* och Carl-Magnus Uggla och Christian Carneborns bok *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen* nämnas. Den senare av dessa berör skatteflyktslagens relation till skattetilläggen på fyra sidor, dock berörs befrielseaspekten enbart i ett kort stycke.¹⁹

1.6 Disposition

Avsnitt 2 ger en översiktlig bild av hur skattetilläggsystemet fungerar. Avsnittet berör bland annat när skattetillägg kan bli aktuellt, vad en oriktig uppgift är samt vilka befrielsegrunder som finns. Tanken med avsnittet är att ge en kort introduktion till skattetilläggsystemet för att de efterföljande avsnitten ska bli lättare att förstå.

Avsnitt 3 berör hur möjligheten till befrielse från skattetillägg på grund av svår skatterättslig fråga har beskrivits i förarbetena. Tanken med avsnittet är att ge en grundlig bild av befrielsegrundens ursprung och utveckling för att på så sätt skapa förståelse för vad en svår skatterättslig fråga är och när det bör leda till befrielse. I slutet av avsnittet presenteras även SKVs syn på när befrielsegrunden kan bli tillämplig.

¹⁶ Se Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2016, s. 117-119.

¹⁷ Grylin, Hanna, *Passivitetsrätten vid skattetillägg*, 2019, s. 213-216.

¹⁸ Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, 2005, 176-178.

¹⁹ Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 98-101.

Avsnitt 4 handlar om befrielsegrundens tillämpning i praxis. Tanken med avsnittet är att beskriva hur befrielsegrunden tillämpas i praktiken samt redogöra för de faktorer som kan påverka huruvida en fråga anses som svår eller ej. I slutet av avsnittet presenteras de mönster och tendenser som kunnat skönjas i rättstillämpningen.

Avsnitt 5 ger en översiktlig bild av skatteflyktslagen samt hur dess tolkning och tillämpning behandlats i doktrin. Tanken med avsnittet är att skapa förståelse för vad som potentiellt kan medföra att skatteflyktsförfaranden är att anse som svåra skatterättsliga frågor. I slutet av avsnittet presenteras även de argument som finns för och emot att så skulle vara fallet.

Avsnitt 6 redogör för undersökningen av de domar från kammarrätten och förvaltningsrätten som rör svår skatterättslig fråga och skatteflykt. Avsnittet är tänkt att åskådliggöra hur denna kombination hanteras i praktiken.

Avsnitt 7 är en avslutande diskussion och slutsats.

2 Skattetillägg

2.1 Inledning

När skattetilleggssystemet infördes var dess syfte att avlasta såväl åklagarmyndigheten som domstolar från de mindre allvarliga försummelser skattskyldiga kunde göra sig skyldiga till vid deklaration. Hanteringen av dessa situationer skulle istället ske inom ramen för ett administrativt sanktionssystem.²⁰ Syftet med att påföra skattetillägg var huvudsakligen att se till att skattskyldiga fullgjorde sin uppgiftsskyldighet genom att lämna relevanta uppgifter vid deklaration.²¹

Att bli påförd ett skattetillägg är att jämställa med att bli påförd en straffrättslig påföljd enligt EU-rätten.²² Detta har dock inte alltid varit självklart. Under en tid rådde det ovisshet gällande om de svenska skattetilläggen kunde komma i konflikt med principen om *ne bis in idem*, det vill säga förbudet mot att bli dubbelt bestraffad, om en skattskyldig även fälldes för ett brott enligt skattebrottslag (1971:69).²³ Efter NJA 2013 s. 502 och HFD 2013 ref. 71 torde denna diskussion ha fått sitt avslut eftersom HFD och Högsta domstolen konstaterade att parallella processer för skattebrott och skattetillägg, vilka grundades på samma oriktiga uppgifter, stred mot *ne bis in idem*.²⁴

²⁰ Prop. 1971:10 s. 199-200.

²¹ Prop. 2002/03:106 s. 50.

²² Se Janosevic mot Sverige, dom 2002-07-23, nr. 34619/97 samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige (no. 36985/97, den 23 juli 2002)

²³ Se exempelvis Nergelius, Joakim, *prejudikat(o)bundenhet inom den konstitutionella rätten – var ne bis in idem ett unikum*, SvJT 2017 s. 785-789, Lindqvist, Gustaf, *Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?*, SkatteNytt 2009/5 s. 298 ff, Gulliksson, Magnus & Kristoffersson, Eleonor, *Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg*, SvSkT 2011, s. 211–227 med flera.

²⁴ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 2016, s. 193.

2.2 När kan skattetillägg påföras?

För att kunna påföra en skattskyldig skattetillägg krävs enligt 49 kap. 4 § första stycket punkt 1-2 SFL att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift antingen till ledning för egen beskattning eller i ett mål om egen beskattning. Enligt 49 kap. 10 § SFL framgår vidare att skattetillägg inte får tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av avstämningsuppgifter som SKV haft tillgång till inom ett år från det utgångna beskattningsåret, då den skattskyldige gjort en frivillig rättelse eller om det undandragna skattebeloppet som felaktigheten/passiviteten gett upphov till är obetydligt. Obetydligt i detta hänseende är ett belopp som understiger tio procent av prisbasbeloppet.²⁵ Prisbasbeloppet för år 2020 är 47 300 kr.²⁶ Obetydligt är således ett belopp som understiger 4730 kr (47300 x 0.1).

Ovanstående två lagrum tydliggör att möjligheten att påföra skattetillägg är beroende av om en oriktig uppgift lämnats. Vad en oriktig uppgift är kommer därför beröras i nästföljande avsnitt.

2.3 Vad är en oriktig uppgift?

Legaldefinitionen för oriktig uppgift återfinns i 49 kap. 5 § SFL. I paragrafens första stycke punkt 1-2 framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller om en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattning har utelämnats. I paragrafens andra stycke punkt 1-2 SFL framgår även vad som inte är att anse som en oriktig uppgift. En uppgift är inte en oriktig uppgift om denna, tillsammans med de övriga uppgifter som lämnats eller godkänts, är ett tillräckligt underlag för att fatta ett riktigt beslut om beskattning eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för beskattningen.

²⁵ Prop. 2010/11:165 s. 1117 samt SKVs ställningstagande, *Beloppsgräns för uttag av skattetillägg och för eftertaxering och efterbeskattning* (dnr 130 358414/111).

²⁶ Socialdepartementet, *Prisbasbelopp för 2020 fastställt*, <https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/>

Förekomsten av en oriktig uppgift korrelerar med den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. I de fall uppgiftsskyldigheten är uppfylld förekommer ingen oriktig uppgift och vice versa. Även SKVs utredningsskyldighet kan få betydelse för om en oriktig uppgift föreligger eller inte.²⁷ Nedan kommer därför respektive av dessa skyldigheter att kortfattat redogöras för.

2.3.1 Skattskyldigas uppgiftsskyldighet

Skattskyldigas uppgiftsskyldighet utgår ifrån vilka uppgifter en skattskyldig ska lämna vid fullgörandet av sin deklaration. Bestämmelser om vad en deklaration ska innehålla återfinns i 31 kap. SFL. I 31 kap. 2 § SFL görs en uppställning av relativt grundläggande information som en deklaration ska innehålla. Exempelvis ska deklarationen innehålla den skattskyldiges personuppgifter men även uppgifter om vilka kostnader och intäkter som är kopplade till respektive inkomstslag.²⁸ Att nu nämnda uppgifter ska lämnas förefaller logiskt i och med att det annars hade varit förenat med betydande svårigheter att beskatta de skattskyldiga.

Det finns dock ytterligare ett lagrum, vilket inte är lika precist som 31 kap. 2 § SFL, som också är en del av uppgiftsskyldigheten. Lagrummet ifråga är 31 kap. 3 § SFL vilket föreskriver att den skattskyldige vid deklaration även ska lämna alla *övriga uppgifter* som SKV behöver för att kunna fatta riktiga beslut om beskattning. I förarbetet till paragrafen framgår att det är de materiella skattereglerna som påverkar vilka uppgifter som den skattskyldige mer specifikt är skyldig att lämna.²⁹ Således kan det skifta från fall till fall vilken information som är nödvändig. Uppgiftsskyldigheten är relativt långtgående. Enligt RÅ 2003 ref. 4 ska den skattskyldige lämna tillräckligt med information för att SKV ska kunna uppfatta det skatterättsliga problemet.

²⁷ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 2016, s. 110-111.

²⁸ Se 31 kap. 2 § 1st p. 1-2 SFL. Samt 6 kap. 7 § i Skatteförfarandeförordning (2011:1261).

²⁹ Prop. 2010/11:165 s. 818.

2.3.2 SKVs utredningsskyldighet

SKVs utredningsskyldighet har sin grund i 49 kap. 5 § 2 st 2 p SFL, vilken nämnts ovan i avsnitt 2.3. En uppgift som uppenbart inte kan läggas till grund för beskattningen är enligt förarbetena en uppgift som är så pass orimlig att den knappast skulle godkännas av SKV vid en granskning. Detta innebär att en uppgift som i sig varken är riktig eller tillräcklig för att kunna fatta ett riktigt beskattningsbeslut inte är att anse som en oriktig uppgift om den är så pass uppseendeväckande att SKVs utredningsskyldighet väcks.³⁰

Enligt praxis väcks SKVs utredningsskyldighet typiskt sett då det finns andra uppgifter i deklARATIONER som är motstridiga med den felaktiga uppgiften.³¹ I RÅ 2002 ref. 20 hade exempelvis en skattskyldig yrkat avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som var dubbelt så högt som bolagets samtidigt redovisade totala bokförda intäkter. Då uppgifterna inte var förenliga med varandra konstaterade HFD att det framstod som närmast uteslutet att SKV skulle godta avdraget utan närmare utredning. Därav saknades det grund för att påföra skattetillägg.

Om det motsatsvis inte finns uppgifter som talar emot den felaktiga uppgiften väcks inte SKVs utredningsskyldighet.³² I regel väcks inte heller utredningsskyldigheten om SKV begär ytterligare information eller ställer frågor om en viss sak i deklARATIONEN.³³

2.4 Det finns grund för skattetillägg, vad händer nu?

Om den skattskyldige brustit i sin uppgiftsskyldighet, SKVs utredningsskyldighet inte väckts och de övriga uppgifter som lämnats inte är tillräckliga för att fatta ett riktigt beslut om beskattning så har en oriktig uppgift lämnats. Då finns även grund för att påföra skattetillägg enligt 49 kap.

³⁰ Prop. 2002/03:106 s. 233-234.

³¹ Se exempelvis RÅ 2008 ref. 51, RÅ 2002 not. 117, RÅ 2003 ref. 4.

³² Se exempelvis RÅ 2004 ref. 11 och RÅ 2004 ref. 106.

³³ Se exempelvis RÅ 2004 ref. 106 RÅ 2004 not. 164, RÅ 2004 ref. 11.

4 § SFL. Den oriktiga uppgiftens förekomst bestäms på objektiva grunder, det vill säga utan hänsyn till den skattskyldiges potentiella uppsåt eller oaktsamhet.³⁴ Hänsyn till skattskyldigas subjektiva situation tas istället vid bedömningen av om någon befrielsegrund föreligger.³⁵

2.5 Befrielsegrunder

Befrielsegrunderna och skattetilläggssystemet har reformerats flertalet gånger genom årens gång. Ofta har ändringarna varit av förmildrande natur.³⁶ Vid förändringar av befrielsegrunderna har avsikten ofta varit att utöka skattskyldigas möjlighet till befrielse från skattetillägg.³⁷ Skattskyldigas möjlighet till befrielse från skattetillägg regleras i 51 kap. 1 § SFL. Befrielsegrunderna ska bedömas ex officio, vilket innebär att de ska beaktas oberoende av om den skattskyldige själv yrkat på befrielse eller inte.³⁸ Av såväl svensk som EU-rättslig praxis framgår att bedömningen av befrielsegrundernas tillämplighet ska vara nyanserad och inte alltför restriktiv.³⁹

Enligt 51 kap. 1 § 1 st SFL ska befrielse medges, antingen helt eller delvis, om SKV finner att det skulle vara oskäligt att skattetillägget tas ut med fullt belopp. Tidigare gjorde bestämmelsen en åtskillnad mellan ursäktlighet och oskälighet, men då ursäktlighet egentligen bara är en variant av oskälighet togs den uttryckliga åtskillnaden i lagstiftningen bort. Ursäktlighet är dock fortsatt en del av bedömningen för vissa av befrielsegrunderna.⁴⁰ I 51 kap. 1 § 2 st p. 1-3 framgår de olika omständigheter som ska beaktas vid oskälighetsbedömningen. Dessa omständigheter ska översiktligt beröras nedan punkt för punkt.

³⁴ Prop. 2002/03:106 s. 136-139.

³⁵ Prop. 2002/03:106 s. 139-140.

³⁶ Prop. 2010/11:165 s. 437.

³⁷ Prop. 1977/78:136 s. 205-207, Prop. 2010/11:165 s. 442 samt Prop. 2002/03:106 s. 144.

³⁸ Prop. 2002/03:106 s. 139-140 samt SOU 2017:94 s. 288.

³⁹ Se RÅ 2000 ref. 66, RÅ 2007 ref. 65, Europadomstolen i Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002 (mål nr 34619/97) samt Västberga taxi och Vulic mot Sverige, 23 juli 2002 (mål nr 36985/97).

⁴⁰ Prop. 2010/11:165 s. 964.

2.5.1 Omständigheter som felaktigheten/passiviteten kan antas ha berott på

Den första punkten föreskriver att det ska beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten som lett till att grund för skattetillägg föreligger kan antas ha berott på ett antal omständigheter. Dessa är den deklarationsskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden, en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena eller vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Av den första meningen i punkt 1 framgår att det för punkt 1 a-c är tillräckligt att det *kan antas* att någon av ovannämnda faktorer påverkat den skattskyldiges möjlighet att deklarerera.

2.5.1.1 Ålder, hälsa eller liknande förhållanden

I förarbetena framgår att ålder omfattar såväl låg som hög ålder och att hälsa innefattar såväl fysisk- som psykosocial hälsa.⁴¹ Liknande förhållanden omfattar händelser vilka i allmänhet kan antas påverka en skattskyldigs möjlighet att deklarerera. Enligt förarbetena omfattas exempelvis situationer då en nära anhörig blir sjuk eller avlider men även om den skattskyldige hamnat i skilsmässa.⁴²

Att ålder kan leda till befrielse bygger på att deklaranter med hög ålder och unga förstagångsdeklaranter kan förväntas ha sämre möjligheter att fullgöra sin deklarationsskyldighet än andra åldersgrupper.⁴³ Hög ålder, det vill säga en ålder över 65 år, får dock enligt praxis endast verkan i befrielsehänseende om den skattskyldige inte bedriver näringsverksamhet eller är ekonomiskt aktiv.⁴⁴

⁴¹ Prop. 1971:10 s. 272, 1977/78:136 s. 205 samt Prop. 2002/03:106 s. 241.

⁴² Prop. 1977/78:136 s. 206.

⁴³ SKV, *ålder*, 2019,

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324458.html>

⁴⁴ Se exempelvis Rå 1978 1:50 samt Rå 2001 not. 11.

För att den skattskyldiges hälsa ska kunna leda till befrielse krävs att dennes hälsotillstånd kan antas ha påverkat den skattskyldiges möjlighet att deklarerera.⁴⁵ Befrielse har exempelvis medgetts då en skattskyldig strax efter att ha lämnat in sin deklaration fått läggas in på sjukhus i tre månader med anledning av en stroke, vilket var fallet i RÅ 1978 Aa 80.

2.5.1.2 Felbedömning av en regel eller faktiska förhållanden

Denna befrielsegrund är den centrala för uppsatsens frågeställningar eftersom möjligheten till befrielse på grund av svår skatterättslig fråga är hänförlig till denna.⁴⁶ Möjligheten till befrielse på grund av en svår skatterättslig fråga kommer därför att redogöras för mer ingående i avsnitt 3.

2.5.1.3 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Om den oriktiga uppgiften kan antas ha berott på vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter kan befrielse medges. Vilseledande kontrolluppgifter kan exempelvis komma till stånd när en skattskyldig under samma period får flera kontrolluppgifter, vilket kan leda till att en oriktig uppgift lämnas på grund av ren förvirring hos den skattskyldige.⁴⁷ En missvisande kontrolluppgift är helt enkelt detsamma som en felaktig kontrolluppgift. För att en missvisande kontrolluppgift ska kunna leda till befrielse krävs att det varit ursäktligt för den skattskyldige att förlita sig på uppgiften.⁴⁸ Om det exempelvis är små skillnader mellan ett belopp som framgår av kontrolluppgiften och det belopp som är det korrekta kan befrielse medges enligt SKVs rättsliga vägledning.⁴⁹

⁴⁵ Prop. 1977/78:136 s. 205.

⁴⁶ Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁴⁷ Prop. 2002/03:106 s. 242.

⁴⁸ Prop. 2002/03:106 s. 242.

⁴⁹ SKV, *kontrolluppgift är vilseledande*, 2019

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324462.html>

2.5.2 Avgiften står inte i rimlig proportion till felaktigheten/passiviteten

Den andra punkten i 51 kap. 1 § 2 st SFL föreskriver att befrielse kan medges om skattetilläggets storlek inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten. Befrielsegrunden kan bli aktuell om de tidigare nämnda befrielsegrunderna inte är tillämpliga eller då en visserligen ursäktlig felaktighet/passivitet skulle leda till ett oskäligt högt skattetillägg.⁵⁰ Vid rimlighetsbedömningen ska skattetilläggets storlek vägas mot felaktigheten/passivitets art samt den skattskyldiges agerande.⁵¹ I RÅ 2008 ref. 61 II var den oriktiga uppgiften ett resultat av en felskrivning. Eftersom det ställs höga krav på noggrannhet vid deklarationen kunde felaktigheten inte anses ursäktlig. Skattetillägget kunde dock sättas ned till hälften eftersom det inte stod i rimlig proportion till felaktigheten.

Vid beaktande av felaktigheten/passivitets art vägs det ofta in om det varit hög eller låg risk för att denna skulle undgått att upptäckas. Om det varit låg risk har skattetillägget satts ned eller helt befriats från enligt praxis.⁵² I HFD 2014 ref. 24 ansågs det inte oproportionerligt att påföra ett fullt skattetillägg när den skattskyldige felaktigt redovisat ett underlag för särskild löneskatt med ett 11 miljoner kronor för lågt belopp. Kammarrättens bedömning, som HFD instämde i, var att det förelegat risk för skatteundandragande, därför kunde inte ett skattetillägg på 1 098 914 kronor anses vara oproportionerligt.

Vidare kan det poängteras att enbart det faktum att ett skattetillägg uppgår till ett betydande belopp i sig inte kan medföra att befrielse medges enligt RÅ 1995 ref. 5.

⁵⁰ Prop. 2002/03:106 s. 145.

⁵¹ Prop. 2002/03:106 s. 242.

⁵² Se exempelvis RÅ 2008 ref. 73 samt Rå 2009 ref. 73.

2.5.3 Oskäligt lång handläggningstid

Den sista och tredje punkten föreskriver att det ska beaktas om det förflutit oskäligt lång tid och detta inte berott på den skattskyldiges egna agerande. Befrielsegrunden tillkom för att tillgodose att artikel 6 första punkten i den Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, vilken bland annat rör rätten till domstolsprövning inom skälig tid.⁵³ Det finns inte några direkta riktlinjer för vad som är att anse som oskäligt lång tid utan en bedömning får göras i varje enskilt fall. Tiden räknas från och med att SKV överlämnat ett övervägande om att ta ut skattetillägg till den skattskyldige till dess att domen är slutgiltigt fastställd.⁵⁴ En handläggningstid på sex år från och med att SKV fattat beslut tills dess att ärendet prövades i HFD var inte en tillräckligt lång handläggningstid för att befrielse skulle kunna medges i RÅ 2004 not. 104.⁵⁵ En handläggningstid på 11 år ansågs inte oskäligt i ett avgörande från Kammarrätten i Göteborg då den långa tiden berott på den skattskyldiges egna agerande.⁵⁶

2.6 Hur stort blir skattetillägget?

Huvudregeln är att skattetillägget beräknas till 40 % av den skatt som den skattskyldige inte hade behövt betala ifall den oriktiga uppgiften skulle godtagits av SKV enligt 49 kap. 11 § SFL. Skatter som omfattas av huvudregeln framgår av 56 kap. 3 § SFL vilken bland innefattar skatt enligt inkomstskattelag (1999:1229)⁵⁷. Medges inte befrielse är skattetillägget alltså 40 % av den undanhållna skatten. I det fall en befrielsegrund är tillämplig kan skattetillägget sättas ned helt eller delvis.⁵⁸ Hel befrielse innebär att skattetillägget undanröjs. Vid skattetilläggsreformen år 2003 innebar delvis befrielse att skattetillägget kunde sättas ned till hälften eller till en fjärdedel.⁵⁹

⁵³ Prop. 2002/03:106 s. 145-147.

⁵⁴ Prop. 2002/03:106 s. 145.

⁵⁵ För information om ytterligare rättsfall som rör denna befrielsegrund vänligen se SKVs rättsliga vägledning om lång handläggningstid. Tillgänglig: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2014.9/324477.html#ref-cite-referens-utan-lank-krng-2004-01-26-mal-nr-4913-01-1>

⁵⁶ Se Kammarrätten i Göteborg mål nr. 4913-01.

⁵⁷ Hädanefter IL.

⁵⁸ Se 51 kap. 1 § SFL.

⁵⁹ Prop. 2002/03:106 s. 149.

Med andra ord kunde skattetillägget sättas ned till 20- eller 10 procent. I samband med SFLs tillkomst slopades de förbestämda nivåerna för delvis befrielse, numera är det alltså möjligt att sätta ned skattetillägget till ett belopp som även understiger en fjärdedel av ett fullt skattetillägg.⁶⁰

Skattetilläggets storlek korrelerar alltså med den skatt som inte skulle beskattats om den oriktiga uppgiften inte upptäckts. Ju större storlek på det undanhållna beloppet desto större skattetillägg. Det finns inte heller något takbelopp för skattetillägget, utan eventuellt orimligt höga skattetillägg regleras istället genom befrielsegrunderna.⁶¹

Värt att nämna i sammanhanget är SOU 2017:94 vars utredning hade som syfte att göra skattetilläggsystemet mer legitimt och rättvist, men även att stärka systemets allmänpreventiva verkan.⁶² För det senare föreslogs bland annat en höjning av skattetilläggen. Höjningen skulle ske med 10% om det undanhållna beloppet för en eller flera oriktiga uppgifter i samma inkomstslag översteg 20 prisbasbelopp eller om samma oriktiga uppgift lämnats upprepade gånger.⁶³ Enligt prisbasbeloppet för år 2020 motsvarar 20 prisbasbelopp ett belopp om 946 000kr (47300 x 20).⁶⁴ I utredningen fanns även en undersökning vilken rörde hur personer verksamma inom skatt och som i sitt yrke kommer i kontakt med skattetillägg uppfattar skattetilläggsystemet i sig, men även hur de uppfattar allmänhetens kunskap om skattetillägg. Handläggare på SKV gavs även de möjlighet att framföra sin syn på skattetilläggsystemet. Av undersökningen framkom bland annat att en tydlig majoritet av de som var verksamma inom skatt ansåg att ett skattetillägg på 40 % var för högt, hälften av dessa ansåg vidare att det var alldeles för högt.⁶⁵ Det framkom även att enskilda uppfattar skattetilläggsystemet som svårt att förstå, en syn som även delades av vissa

⁶⁰ Prop. 2010/11:165 s. 475-476.

⁶¹ Prop. 2002/03:165 s. 149.

⁶² SOU 2017:94 s. 13.

⁶³ Ibid.

⁶⁴ Socialdepartementet, *Prisbasbelopp för 2020 fastställt*, <https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/>

⁶⁵ SOU 2017:94 s. 142.

av tjänstemännen på SKV.⁶⁶ Förslaget fick relativt omfattande kritik från remissinstanserna bland annat på grund av att det föreslogs en höjning av skattetilläggen när den allmänna uppfattningen var att skattetilläggen redan var för höga samt att enskilda generellt fann skattetilläggsystemet svårförståeligt. Att höja skattetillägget skulle då knappast verka allmänpreventivt och systemet skulle sannolikt inte uppfattas mer legitimt eller rättvist om ändringen skulle genomförts. En annan aspekt av utredningen som kritiserades var det faktum att befrielsegrunderna inte sågs över när utredningen flertalet gånger hänvisat till att befrielsegrunderna skulle lösa potentiellt oskäliga resultat.⁶⁷

⁶⁶ Ibid.

⁶⁷ Se exempelvis remissvaren från *Rättvis skatteprocess* (dnr. Fi2017/04533/53) 2018-03-06, *Svenskt näringsliv* (dnr. 236/2017) 2018-03-02, *FAR* (dnr. framgår ej) 2018-03-09 samt *Sveriges advokatsamfund* (dnr. R-2017/2283) 2018-03-05.

3 Objektivt sett svår skatterättslig fråga

3.1 Inledning

Möjligheten till befrielse på grund av att en skattskyldig kommit i kontakt med en objektivt sett svår skatterättslig fråga omfattas av befrielsegrunden *felbedömning av en regel eller faktiska förhållanden* i 51 kap. 1 § 2 st p. 1b SFL. Frasen ”objektivt sett svår skatterättslig fråga” nämndes för första gången i samband med skattetilläggsreformen år 2003. Följande går att utläsa om möjligheten till befrielse på denna grund:

”Även om det inte uttryckligen anges i den föreslagna bestämmelsen bör det faktum att en felaktighet eller underlåtenhet kommer sig av att den skattskyldige haft att ta ställning till en objektivt sett svår skatterättslig fråga leda till att befrielse medges.”⁶⁸

Att skatteflyktsförfaranden kan anses vara en svår skatterättslig fråga är något som även den skattskyldige i RÅ 2010 ref. 51 tog upp som ett skäl för befrielse i HFD. Detta bemöttes dock aldrig av HFD vilka enbart konstaterade att det inte framkommit några skäl för befrielse från skattetillägget.⁶⁹

Carneborn och Uggla har framfört att processföringen i det aktuella målet skulle kunna vara anledningen till att befrielsegrunden inte fick genomslag. De menar dock att det är omöjligt att fastställa eftersom domskälen inte berör befrielsegrunden.⁷⁰ Nedan ska möjligheten till befrielse från skattetillägg på grund av svåra skatterättsliga frågor att beröras med utgångspunkt i förarbeten och SKVs syn på möjligheten till befrielse i detta hänseende.

⁶⁸ Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁶⁹ Se RÅ 2010 ref. 51.

⁷⁰ Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 101.

3.2 Vad står det i förarbetena?

I 51 kap. 1 § 2 st. p. 1b SFL står som bekant att det vid bedömning av om det skulle vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg ska beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten beror på en *felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena*. Till denna befrielsegrund finns det två förarbeten, Prop. 2002/03:106 och Prop. 2010/11:165. Det har dock funnits möjlighet att få befrielse på grund av att det rört sig om en svår skatterättslig fråga sedan skattetilleggssystemets begynnelse. Tidigare har denna möjlighet dock inackorderats under äldre befrielsegrunder. Nedanstående figur visar vilka befrielsegrunder som tidigare huserat möjligheten till befrielse på grund av att den skattskyldige har haft att bedöma en svår skatterättslig fråga.

Figur 1.⁷¹



Nedan kommer möjligheten enligt respektive av dessa befrielsegrunder att beröras för att belysa hur möjligheten till befrielse på grund av felbedömning av svår skatterättslig fråga utvecklats.

3.2.1 Uppgiftens särskilda beskaffenhet

I förarbetet till befrielsegrunden uppgiftens särskilda beskaffenhet nämns att felaktigheten/passivitetens ursäktlighet inte enbart ska bedömas utifrån den skattskyldiges subjektiva egenskaper, vilket de övriga befrielsegrunderna ålder, sjukdom och bristande erfarenhet tog hänsyn till. Istället skulle befrielsegrunden uppgiftens särskilda beskaffenhet möjliggöra att hänsyn kunde tas till vilken typ av felaktighet eller försummelse det rört sig om. Sedan framgår det följande:

⁷¹ Prop. 1971:10 s. 272, Prop. 1977/78:136 s. 156 samt Prop. 2002/03: s. 57, 144.

”En besvärlig skatterättslig fråga om skattskyldighet bör naturligtvis i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ej redovisat lönebelopp”.⁷²

Det går inte att finna några exempel i förarbetet gällande vad en sådan besvärlig skatterättslig fråga är. Förarbetsuttalandet ovan ger i vart fall sken av att en oriktig uppgift som uppkommit då en skattskyldig haft att göra med en besvärlig skatterättslig fråga bör bedömas lindrigare än då en skattskyldig underlåtit att redovisa något i allmänhet.

3.2.2 Uppgiftens beskaffenhet

I samband med att uppgiftens särskilda beskaffenhet bytte namn till uppgiftens beskaffenhet så gavs det lite mer information om möjligheten till befrielse på grund av svåra skatterättsliga frågor. Det klargörs exempelvis att befrielsegrunden är tillämplig för såväl fysiska- som juridiska personer. Det framgår även att meningen var att befrielse inte enbart skulle vara möjlig om en skatteexpert finner en fråga svår, utan även då en oriktig uppgift lämnas av en skattskyldig som kommit i kontakt med en fråga som ur dennes perspektiv varit svårbedömd.⁷³ Till skillnad från de övriga befrielsegrunderna vilka krävde ett antagande om sakläget (ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller därmed jämförligt förhållande) skulle uppgiftens beskaffenhet möjliggöra en bedömning av objektiva faktorer. Objektiva faktorer i sig skulle med andra ord kunna leda till att en felaktighet/passivitet anses ursäktlig.⁷⁴

De objektiva faktorer som kan medföra att en felaktighet/passivitet framstår som ursäktlig enligt förarbetet är om:

1. Rättsläget är oklart, det vill säga då lagstiftning eller praxis inte ger ett klart besked om vad som är gällande rätt.
2. Frågan är ovanlig i beskattningssammanhang även för någon med god kännedom om beskattningsfrågor.⁷⁵

⁷² Prop. 1971:10 s. 272.

⁷³ Prop. 1977/78:136 s. 156.

⁷⁴ Prop. 1977/78:136 s. 205-207.

⁷⁵ Ibid.

Avsikten med befrielsegrunden var att öka möjligheten till befrielse i de fall en oriktig uppgift lämnats i samband med att en skattskyldig kommit i kontakt med en svår skatterättslig fråga.⁷⁶ Det noteras dock att sådana svåra frågor främst torde bli aktuella i samband med redovisning av inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse, dock poängteras att befrielsegrunden givetvis kan bli aktuell även i förhållande till övriga inkomstslag.⁷⁷

3.2.3 Uppgiftens art

Vid lagändringen då 116 h § taxeringslag (1956:623)⁷⁸, vilket var det lagrum där befrielsegrunden uppgiftens beskaffenhet fanns, upphörde att gälla till följd av att taxeringslag (1990:324)⁷⁹ trädde i kraft nämns inget nytt om befrielsegrunden. Det enda som går att utläsa i förarbetet är att 5 kap. 6 § TL motsvarar 116 h § GTL.⁸⁰ Med andra ord förflyttades enbart befrielsegrunden från GTL till TL utan att dess innebörd förändrades. Genom en redaktionell ändring genom SFS 1997:494 ändrades uppgiftens beskaffenhet till uppgiftens art. Ändringen var enbart av språklig natur och inte heller vid denna ändring framkommer något nytt om möjligheten till befrielse från skattetillägg på grund av en svår skatterättslig fråga.⁸¹

3.2.4 Felbedömning av skatteregel eller faktiska förhållanden

Befrielsegrunden felbedömning av skatteregel eller faktiska förhållanden återfinns i dagsläget 51 kap. 1 § 2 st p.1b SFL. När befrielsegrunden kom till vid skattetilläggsreformen år 2003 återfanns den i 5 kap. 14 TL och ersatte då den tidigare befrielsegrunden uppgiftens art. I förarbetet framgår att det är den skattskyldiges felbedömning som ska anses ursäktlig. Därför ska ursäktlighetsbedömningen inte utgå från vad som kan förväntas av en skatterättslig expert utan av skattskyldiga i allmänhet.⁸² Det hänvisas även till

⁷⁶ Prop. 1977/78:136 s. 205-207.

⁷⁷ Ibid. s. 156.

⁷⁸ Hädanefter GTL.

⁷⁹ Hädanefter TL.

⁸⁰ Prop. 1989/90:74 s. 410.

⁸¹ Prop. 1996/97:100 s. 661 samt Prop. 2002/03:106 s. 57.

⁸² Prop. 2002/03:106 s. 144.

den gamla befrielsegrunden uppgiftens art och konstateras att även om det inte uttryckligen framgår av den nya bestämmelsen finns det fortfarande möjlighet att beakta om den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga.⁸³ Enligt förarbetet framgår att vissa regler inom företagsbeskattningen kan vara svåra för en skattskyldig att tillämpa. Dock specificeras det inte vilka regler som åsyftas.⁸⁴

En skattskyldig som lämnat en oriktig uppgift i samband med att denna haft att bedöma en svår skatterättslig fråga kan medges befrielse i två typer av situationer:

1. Om den skattskyldiges felaktighet/underlåtenhet är ursäktlig, eller
2. Om skattetillägget uppgår till ett betydande belopp och detta inte står i rimlig proportion till felaktigheten/underlåtenheten.⁸⁵

3.2.4.1 Ursäktlighetsbedömningen

Vid ursäktlighetsbedömningen ska uppgiftens art och den skattskyldiges kvalifikationer beaktas. Det framhävs dock att en mer schabloniserad prövning måste ske i praktiken.⁸⁶ Det kan ställas högre krav på en skatterättslig expert, men skattskyldiga som bedriver näringsverksamhet kan förutsättas ha viss kunskap eller i vart fall möjlighet att införskaffa sig sådan. I praktiken torde det vara relativt svårt för SKV att bilda sig någon större uppfattning om den skattskyldiges möjligheter att förstå en viss regel. Därför är utgångspunkten för bedömningen vad som kan förväntas av en skattskyldig i en motsvarande situation. I regel kan det därför krävas av den skattskyldige att denna tillgodogjort sig av SKVs deklaraionsupplysningar förutom om dessa i den aktuella frågan är oklara, vilseledande eller särskilt svåra att hitta.⁸⁷

⁸³ Prop. 2002/03:106 s. 144.

⁸⁴ Ibid. s. 241-242.

⁸⁵ Ibid. s. 144.

⁸⁶ Ibid. s. 242.

⁸⁷ Ibid.

Det framhävs dock att befrielsegrunden ska tillämpas restriktivt i de fall då en skattskyldig hänvisar till att denne följt råd hen fått av en skatterådgivare. Köpta avdrag, det vill säga tveksamma skatteupplägg som konstruerats av skatterådgivare och som genomförs som ett led i skatteplanering, kan som regel inte anses ursäktliga. I denna typ av situationer bör det kunna ställas krav på att den enskilde kontrollerar rimligheten av de uppgifter som lämnats.⁸⁸ Att det inte är en helt okomplicerad procedur från den skattskyldiges perspektiv att kontrollera rimligheten av de lämnade uppgifterna har berörts av Simon-Almendal. Hon menar att skatteupplägg ofta är avancerade och att de därför kan framstå som obegripliga från den skattskyldiges perspektiv. Ifall den skattskyldige själv saknar kunskap om skatterätt kan det därmed bli en relativt svår uppgift att avgöra vilka uppgifter som kan anses relevanta att lämna.⁸⁹ Det är oklart om Simon-Almendal helt motsätter sig att den skattskyldige själv ska kontrollera rimligheten av uppgifterna men det kan i vart fall anas att hon inte finner det optimalt.

3.2.4.2 Oskälighetsbedömningen

Utöver att befrielse kan medges på basis av ursäktlighet kan det även bli aktuellt med befrielse på grund av att det skulle vara oskäligt att påföra ett fullt skattetillägg. Detta kan bli aktuellt om skattetillägget uppgår till ett synnerligen högt belopp och detta inte står i rimlig proportion till felaktigheten/passiviteten. Proportionalitetsbedömningen som ska göras bör vara densamma som den som kommer till uttryck i 51 kap. 1 § 2 st 2p SFL med samma innebörd. Det faktum att en felaktighet/passivitet inte anses ursäktlig har egentligen ingen betydelse för oskälighetsbedömningen. Detta eftersom det är möjligt att få befrielse på grund av oskälighet även i situationer där felaktigheten/passiviteten inte anses ursäktlig, vilket även nämnts i avsnitt 2.5.2.⁹⁰ Oskälighetsbedömningen ska ta hänsyn till såväl den felaktiga/utelämnade uppgiftens art som den skattskyldiges agerande, men

⁸⁸ Prop. 2002/03:106 s. 241.

⁸⁹ Simon-Almendal, Teresa, *skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, 2005, s. 177-178.

⁹⁰ Prop. 2002/03:106 s. 144-145.

även hur detta förhåller sig till storleken på skattetillägget.⁹¹ De exempel som ges i förarbetet angående när det kan antas vara oskäligt att ta ut skattetillägg tar i princip sikte på situationer då dels den skattskyldige lastas för ett fel som gjorts av någon annan (exempelvis en god man), dels när någon annan än den skattskyldige lastas för ett fel som den skattskyldige gjort (exempelvis om det rör ett konkursbo och borgenärerna skulle drabbas).⁹² Det framgår dock att det även kan vara oskäligt att ta ut skattetillägg om den skattskyldige vinner bifall för sin talan i första eller andra instans, men förlorar i tredje.⁹³ Hur övriga situationer ska bedömas får snarast eftersökas i praxis eftersom det inte framgår av förarbetena.

3.2.4.3 Möjligheten till delvis befrielse

I förhållande till objektivet sett svåra skatterättsliga frågor kan även följande förarbetsuttalande vara intressant angående när delvis befrielse kan komma till stånd:

”Det förekommer att skattetillägg tas ut med mångmiljonbelopp även för fel som visserligen inte kan betraktas som ursäktliga men som ändå inte – med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet – är särskilt allvarliga. Avsikten är att skattemyndigheten skall få möjlighet att sätta ned avgiften i fall av detta slag.”⁹⁴

Vad exakt *allvarliga* i detta hänseende innebär går inte att finna svar på i förarbetet. Möjligheten att få skattetillägget nedsatt till hälften kan dock enligt förarbetet bli aktuellt om skattetillägget uppgår till ett väldigt stort belopp. Detta ensamt kan dock inte medföra befrielse, utan såväl förmildrande som försvårande omständigheter och uppgiftens art ska beaktas.⁹⁵ Återigen går det inte att finna svar på vad som räknas som försvårande respektive förmildrande omständigheter eftersom detta inte berörs i förarbetet.

⁹¹ Prop. 2002/03:106 s. 242.

⁹² Ibid. s. 243.

⁹³ Ibid. s. 144-145.

⁹⁴ Ibid. s. 239.

⁹⁵ Ibid. s. 477.

3.3 SKVs syn på befrielsegrunden

I prop. 2010/11:165 ger även SKV sin syn på befrielsegrunderna och hur de ska tolkas efter skattetilläggsreformen år 2003.⁹⁶ Det framgår där att befrielse på grund av att det rör en svår skatterättslig fråga enbart prövats av HFD en gång sedan reformen. Rättsfallet ifråga är RÅ 2009 not. 61 vilket kommer att beröras i avsnitt 4.2.2. I förhållande till befrielsegrunden svår skatterättslig fråga har SKV gett uttryck för en generös tolkning. Enligt SKV bör en skattefråga räknas som svår i följande fall:

1. Om det framgår att rättens ledamöter varit oeniga i den materiella frågan, eller
2. Om rättsläget för en och samma materiella fråga är oklart, det vill säga att olika bedömningar sker på både förvaltningsrättslig och kammarrättslig nivå.

I de fall SKV har att bedöma en fråga som föranlett oklarheter likt de som anges i situation 1 eller 2 ovan, bör det enligt SKV finnas möjlighet att befria från skattetillägget.⁹⁷

⁹⁶ Prop. 2010/11:165 del 1 s. 448 ff.

⁹⁷ Ibid. s. 469.

4 Praxis

4.1 Inledning

Tyvärr finns det inte särskilt mycket praxis rörande svåra skatterättsliga frågor som avkunnats de senaste åren. Dock finns det en hel del praxis från 70- till 90-talet. Almgren och Leidhammar har i deras bok *Skattetillägg och skattebrott* försökt kategorisera rättsfallen rörande svår skatterättslig fråga.⁹⁸ I deras bok framgår det att befrielse, enbart på grund av att det rör sig om en svår skatterättslig fråga, medgetts i fem rättsfall och nekats i fem rättsfall. Almgren och Leidhammar har även noterat att frågans svårighet ofta sätts i relation till den skattskyldiges kvalifikationer vilket varit fallet i sex olika rättsfall.⁹⁹ Utöver dessa relativt allmänna kategoriseringar av rättsfallen dras inga direkta slutsatser om andra mönster och tendenser som kan skönjas av rättsfallen. Nedan kommer därför de rättsfall som finns gällande svåra skatterättsliga frågor att genomgå för att söka efter eventuella mönster och tendenser i tillämpningen. Praxis nedan har delats upp i två delar. Den första berör praxis där enbart frågans svårighet varit avgörande för huruvida befrielse medges eller ej. Den andra delen rör den praxis där frågans svårighet har satts i relation till den skattskyldiges kvalifikationer. Avsnittet avslutas med en del om betydelsen av tydliga domskäl.

4.2 Frågans svårighet

Som nämnts ovan kommer denna del enbart röra den praxis där frågans svårighet varit avgörande för huruvida befrielse medges eller inte.

4.2.1 Befrielse medges

Rättsfallet RÅ 1989 ref. 32 rörde beräkning av värdeminskningsskatt för skog vilken en dödsbodelägare förvärvat till hälften genom arvskifte och till hälften genom fastighetsreglering i samband med arvsskiftet. Hela förvärvet

⁹⁸ Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2016, s. 117-120.

⁹⁹ *Ibid.* s. 117-119.

ansågs ha skett genom arv och då den skattskyldige inte upplyst om att ena halvan förvärvats genom arvskifte hade oriktig uppgift lämnats och grund för skattetillägg förelåg. HFD konstaterade att den skatterättsliga frågan var att anse som svårbedömd och att befrielse från skattetillägget medgavs.

RÅ 1991 ref. 16 rörde frågan huruvida en travhäst vilken fötts av ett köpt sto skulle anses förvärvad genom ett med köp eller byte jämförligt fång eller inte. Frågan besvarades jakande vilket medförde att den vinst som genererades i samband med att travhästen såldes skulle realisationsvinstbeskattas. Då den skattskyldige inte upplyst om försäljningen av hästen i sin deklaration hade oriktig uppgift lämnats. HFD konstaterade dock att frågan var att anse som svårbedömd och därför var det ursäktligt att den skattskyldige inte upplyst om försäljningen varav hon befriades från skattetillägget.

RÅ 1988 ref. 8 rörde beräkning av inkomst av schablonbeskattad fastighet då den skattskyldige hade tillgodofört sig avdrag för skuldränta. Frågan var essentiellt vad som var rätt beskattningsår för en utgift som visserligen belöper på ett beskattningsår men betalas först i början på det nästföljande året. HFD konstaterade att frågan om vilket beskattningsår som var det rätta var att anse som en svårbedömd fråga. Därav konstaterade HFD att det var ursäktligt att den skattskyldige hade hänfört beloppet för skuldränta till det år som den betalats istället för det år som den belöpt på utan att uppge omständigheterna kring betalningen. Därför befriades den skattskyldige från skattetillägget.

RÅ 1989 not. 178 rörde beskattning av bilförmån för en delägare i ett handelsbolag. Förmånen i fråga var att delägaren fick utnyttja en bil som ägdes av handelsbolaget privat. Förmånen ansågs inte tillkomma delägaren på grund av hans anställning, uppdragsförhållande eller dylik grund, vilket var en förutsättning för att tillämpa 42 § i kommunalskattelag (1928:370)¹⁰⁰ rörande värderingen av bilförmånen. Då den skattskyldige hade redovisat

¹⁰⁰ Hädanefter KL.

bilkostnaderna på ett ofullständigt och missvisande sätt hade en oriktig uppgift lämnats och grund för påföra skattetillägg förelåg. HFD uttalade dock att det med hänsyn till de svårigheter som förelåg vid avgörandet av den aktuella beskattningsfrågan fanns anledning att befria den skattskyldige från skattetillägget, vilket även gjordes.

RÅ 1995 not. 83 rörde huruvida beskattningen av en avyttring av samtliga aktier i ett bolag skulle ske genom realisationsvinstbeskattning eller vinstbolagsbeskattning. Bolaget ifråga hade den 30 april år 1984 köpt ett kaffeparti för 16 359 277 kr, vilket samma dag togs upp till 5 540 636 kr i bokslutet. I maj samma år avyttrades kaffepartiet för 16 500 000 kr. Den skattskyldige avyttrade sedan samtliga aktier i bolaget för 16 500 000 kr. HFD kom fram till att kaffepartiet skulle räknas som en sådan reell tillgång som ska beaktas vid bedömningen av om vinstbolagsreglerna är tillämpliga samt att kaffepartiet hade utgjort en större del av bolagets tillgångar innan aktieavyttringen skedde. Mot bakgrund av detta var vinstbolagsreglerna i 35 § 3 mom. åttonde stycket KL tillämpliga. Den oriktiga uppgiften bestod enligt HFD av att den skattskyldige inte hade redovisat samtliga omständigheter av betydelse för bedömningen av aktieavyttringen. HFD fann dock att den skatterättsliga frågans komplicerade natur medförde att befrielse från skattetillägg kunde medges.

4.2.2 Befrielse medges ej

Såväl RÅ 1983 1:51 I som II rörde avdrag för räntor på fastighet när räntan belöpt på ett år men betalats först det efterföljande året. I RÅ 1983 1:5 I hade räntan betalats i mars och i RÅ 1983 1:51 II hade räntan betalats i februari.

I RÅ 1983 1:51 I konstaterade HFD att det felaktiga yrkandet inte var att anse som ursäktligt då den skattskyldige dels ägt en schablonbeskattad fastighet tidigare, dels på grund av de skäl som kammarrätten framfört. Kammarrätten konstaterade att räntekostnader ska redovisas enligt kontantprincipen vilket inte borde varit en nyhet för den skattskyldige eftersom han i flera år gjort avdrag för räntekostnader för kapitalinkomster. Att avdraget rörde

räntekostnader för inkomst av annan fastighet utgjorde därför inte skäl för befrielse.

I RÅ 1983 1:51 II inledde HFD med att det är allmänt känt att kontantprincipen ska användas vid deklaration av inkomst av schablonbeskattad fastighet. Oavsett kan den som första gången ska deklarera sådan inkomst finna principen svår att tillämpa i olika situationer. Just att bestämma rätt beskattningsår då betalning sker strax efter årsskifte torde vara en sådan situation som även kan vara svår för mer erfarna deklarerare. HFD går sedan vidare med att konstatera att betalningarna i det aktuella målet inte är sådana som inkommit strax efter årsskifte (de hade betalats i februari). Vidare så framgår det i en av riksskatteverket utskickad broschyr under rubriken inkomst av fastighet att den skattskyldige bör tänka på att avdrag enbart får göras för ränta som faktiskt betalats under inkomståret. Eftersom det inte rörde sig om ett avdrag för ränta som betalats strax efter årsskiftet kom HFD till slutsatsen att det inte fanns tillräckliga skäl att befria från skattetillägget.

RÅ 1985 1:32 rörde ett bolag som under 1974-1978 gjort avdrag för medlemskap i en kommitté för sockerproducenter. Vid en skatterevision beslutade taxeringsintendenten att eftertaxera bolaget och därmed vägra avdragen samt påföra bolaget skattetillägg. Kammarrättens bedömning av befrielse från skattetillägget, som HFD sedan kom att instämma i, inleddes med ett konstaterande att det i KL fanns ett förbud mot avdrag för medlemsavgifter. Att det rörde sig om en utländsk organisation och att medlemskapet i denna varit av ekonomisk betydelse ändrade inte kammarrättens uppfattning av förbudet. Mot bakgrund av detta kom kammarrätten fram till att det inte var fråga om en sådan besvärlig skatterättslig fråga som kunde leda till befrielse från skattetillägget, därför befriades bolaget inte från skattetillägget.

RÅ 1987 ref. 61 rörde en skattskyldig som varit anställd i ett holländskt bolag men utfört arbete åt ett svenskt bolag från januari år 1979 till november år

1981. I sin deklaration uppgav han att lönen för detta arbete varit kontant bruttolön. Dock hade han inte redovisat att han haft förmån i form av så kallad fri skatt. HFD fann att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift då han dels felaktigt uppgett att hans lön var kontant bruttolön, dels då han inte upplyst om förmånen för fri skatt. Varken uppgiftens beskaffenhet eller den skattskyldiges personliga förhållanden kunde medge befrielse för skattetilläggen. Ett regeringsråd som var skiljaktig menade dock att befrielse från skattetillägget borde ha medgetts då skattefrågan som beskattningen hänförde sig till fick anses vara särdeles svårbedömd.

RÅ 2009 not. 61 rörde en skattskyldig som i sin deklaration uppgett att han haft en kapitalförlust på 171 809 kr. SKV kom i ett beslut fram till att den skattskyldige istället haft en kapitalvinst på 58 458 kr från försäljning av aktier. Den skattskyldige hade nämligen sålt sina aktier i bolag 1 till ett nytt bolag, bolag 2, som han själv var delägare i. Genom försäljningen blev han därmed indirekt ägare till aktierna i bolag 1. Aktierna i bolag 1 hade ett högt verkligt värde till följd av att det fanns eget kapital uppgående till flera miljoner kronor. Trots detta sattes köpeskillingen till en krona och den interna försäljningen var därmed inte att jämföra med en marknadsmässig försäljning. På grund av detta hade den skattskyldige i sin deklaration yrkat avdrag för en förlust som inte varit verklig. Inte heller hade han upplyst om att han sålt aktierna till sitt egna bolag. Därför hade oriktig uppgift lämnats och skattetillägg påfördes. HFD konstaterade att bestämmelserna om underprisöverlåtelser i 53 kap. 2 och 3 § IL inte kunde anses vara särskilt komplicerade och att det därför saknades skäl att befria den skattskyldige från skattetillägget.

4.3 Frågans svårighet i relation till den skattskyldiges kvalifikationer

Nedan kommer den praxis där frågans svårighet satts i relation till den skattskyldiges kvalifikationer.

4.3.1 Befrielse medges

RÅ 1982 1:24 rörde ett bolag som redovisat en skattepliktig realisationsvinst som uppstått till följd av en fastighetsavyttring. Vid avyttringen hade dock bolaget vid fastställande av köpeskillingen missat att beakta att bolaget vid byggandet av fastigheten tagit i anspråk medel som avsatts till investeringsfond och därav inte minskat det avdragsgilla omkostnadsbeloppet med detta. Resultatet blev en för lågt redovisad realisationsvinst vilket medförde att en oriktig uppgift lämnats. Den skattskyldige framförde till sitt försvar att han förvärvat bolaget först efter att det sålt fastigheten. När han sedan skulle deklarerat fastighetsförsäljningen hade han förlitat sig på utredningen som legat till grund för köpeskillingen. I denna framgick det inte att fondmedel hade utnyttjats. Vidare hade han förlitat sig på det anskaffningsvärde som framgått av tidigare självdeklarationer. HFD menade att det inte kunde begäras av den skattskyldige att denna skulle ifrågasätta riktigheten av de uppgifter om anskaffningsvärdet som framgått av tidigare självdeklarationer och därför finna det nödvändigt att göra ytterligare efterforskningar. På grund av detta fann HFD att det var ursäktligt att lämna den felaktiga uppgiften i deklarationen och mannen befriades därför från skattetillägg.

RÅ 1994 ref. 15 rörde en kvinna som ärvt en fastighet från sin pappa. När kvinnan sålde fastigheten hade hon inte beaktat att fastigheten var en ersättningsfastighet och att omkostnadsbeloppet därför skulle minskas med det uppskavsbelopp pappan fått i samband med att han köpt fastigheten. På grund av denna felaktighet påfördes skattetillägg. Gällande möjligheten till befrielse på grund av bristande erfarenhet anförde HFD att okunnighet gällande att det går att kolla upp om uppskov medgetts hos länsstyrelsen samt okunnighet om uppskavsreglerna i allmänhet aldrig kan vara grund för befrielse från skattetillägg. Befrielse medgavs dock ändå eftersom den skattskyldige haft sporadisk kontakt med sin pappa efter att hennes föräldrar skiljt sig 20 år tidigare och saknade insyn i hennes pappas affärer. De få gånger de setts hade de aldrig heller talat om ekonomiska frågor. När kvinnan gått igenom hennes pappas tillhörigheter hittades inte något som tydde på att

pappan beviljats uppskov. Inte heller pappans ekonomiska rådgivare sedan många år tillbaka visste om att pappan beviljats uppskov. På grund av detta i kombination med att den skattskyldige själv saknat kunskap om uppskavsreglerna medförde att felaktigheten i deklARATIONEN ansågs som ursäktlig och befrielse från skattetillägget medgavs.

4.3.2 Befrielse medges ej

RÅ 1997 ref. 1 rörde en skattskyldig med en ledande befattning i en koncern vilken fick 250 000 kr i gåva av den tidigare majoritetsägaren av koncernen efter det att koncernen avyttrats. Den skattskyldige lämnade inte några uppgifter om gåvan i sin deklARATION. HFD konstaterade att gåvan var att anse som intäkt av tjänst då det fanns ett samband mellan gåvan och den skattskyldiges anställning. På grund av att gåvan var att anse som skattepliktig intäkt av tjänst hade den skattskyldige lämnat oriktig uppgift genom att inte upplysa om gåvan. Gällande befrielse från skattetillägget konstaterade kammarrätten, vars bedömning HFD instämde i, att rättsfrågan fick anses vara svårbedömd men att den skattskyldige borde ha förstått detta. Därför var det inte ursäktligt att underlåta att nämna något om att han fått en gåva av det slag han fått. En lagman var dock skiljaktig och menade att frågan var mycket svårbedömd vilket framgick av domstolarnas olika bedömning av frågan. Därför ansåg hon att underlåtenheten var ursäktlig och att befrielse skulle medges.

R 1979 1:45 rörde ett bolag som i sin deklARATION felaktigt yrkat avdrag för representationskostnader, inte upplyst om värdet på ett uttag som gjorts för att kunna uppföra en byggnad och inte heller återfört arbetslöner hänförliga till uppförandet av byggnaden åter till beskattning. Ställföreträdaren var en 22-åring som fått ta över ansvaret för bolaget efter att hans pappa plötsligt gått bort. Han saknade utbildning i både bokföring och skatterätt och hade enbart en utbildning som idag hade motsvarat en grundskoleutbildning samt teknisk linje på gymnasiet. Vid deklARATIONEN hade 22-åringen förlitat sig på deklARATIONSUPPGIFTER som upprättats av bolagets revisor. HFD konstaterade

att frågorna i målet varken var att betrakta som bokföringsmässigt eller skattemässigt komplicerade. Därför kunde inte den 22-åriga ställföreträdarens bristande erfarenhet eller revisorns misstag medföra att felen var ursäktliga, därför kunde inte befrielse medges.

RÅ 1983 1:6 rörde en skattskyldig som under samma beskattningsår sålt en bostadsrättslägenhet som denne ägt i mindre än två år för att direkt efter förvärva en jämbördig lägenhet för samma belopp som han sålde den första för. När den skattskyldige deklarerade upplyste han inte om försäljningen. Eftersom det uppstått en realisationsvinst på grund av försäljningen, vilken han underlåtit att upplysa om, hade han lämnat en oriktig uppgift. Till sitt försvar framförde den skattskyldige att han, vid konsultation av en deklaraionsbyrå, fått förklarat för sig att han inte behövde upplysa om försäljningen. Detta eftersom han köpt en jämbördig lägenhet för ett belopp som motsvarade det belopp den tidigare bostadsrätten avyttrats för. HFD konstaterade att det varit fråga om en okomplicerad försäljning av en bostadsrättslägenhet och att den skattskyldige borde förstått att en vinst uppkommit till följd av försäljningen. Varken det faktum att den skattskyldige saknade erfarenhet om hur en sådan skulle redovisas eller att han fått felaktig information från en deklaraionsbyrå medförde inte att hans agerande kunde anses ursäktligt. Därför saknades skäl att befria från skattetillägget.

RÅ 1980 1:55 rörde en skattskyldig som i sin deklaration underlåtit att redovisa skattepliktiga restituerade avgifter och räntor. När HFD skulle bedöma huruvida det fanns grund för att befria den skattskyldige från skattetillägget poängterade HFD att den skattskyldige var en erfaren rörelseidkare som bedrivit verksamhet i flera olika länder. Således framstod det inte som rimligt att anta att den skattskyldige skulle vara helt okunnig gällande att återbetalade skattebelopp även kunde innehålla poster som var skattepliktiga. Om han nu var okunnig borde han ha lämnat uppgift om att han mottagit det återbetalade skattebeloppet men att han själv inte kunde redovisa vad som var skattepliktigt. Detta samt det faktum att det inte rått någon tveksamhet om vilket beskattningsår som beloppet var hänförligt till

samt att den skattskyldige mottagit höga belopp gjorde att hans agerande inte var att anse som ursäktligt. Därför saknades skäl att befria från skattetillägget.

4.4 Mönster och tendenser

Inledningsvis kan noteras att de olika målen, med undantag för de rörande ränta som belöpt på ett år men betalats ett annat, inte direkt uppvisar några likheter med varandra. Vidare kan konstateras att HFD varit relativt sparsmakade i sina motiveringar rörande varför frågan varit att anse som svår eller ej. Nedan kommer de mönster och tendenser som kunnat iakttas att redogöras för.

4.4.1 Frågans svårighet

I denna del presenteras de mönster och tendenser som kan skönjas ur den praxis som redovisats i avsnitt 4.2 vilken rör befrielse enbart på basis av frågans svårighetsgrad.

4.4.1.1 När medges befrielse?

Befrielse från skattetillägg på grund av svår skatterättslig fråga har medgetts när den oriktiga uppgiften bestått av ett helt utelämnande av en inkomst (RÅ 1991 ref. 16), utelämnande av omständigheter runt ett förvärv eller en aktieavyttring (RÅ 1989 ref. 32 samt RÅ 1995 not. 83), en felredovisning (RÅ 1988 ref. 8) och en kombination av både felredovisning och utelämnande av uppgifter (RÅ 1989 not. 178). Befrielse från skattetillägg på grund av svår skatterättslig fråga har således i praxis kunnat medges för en rad olika typer av oriktiga uppgifter. Gemensamt för alla dessa målen är att HFD inte beaktat den skattskyldiges subjektiva situation. Istället har bedömningen till synes utgått enbart från skattefrågans svårighetsgrad. I RÅ 1995 not. 83 och RÅ 1989 not. 178 är det i min mening särskilt tydligt att det rört sig om en objektivt sett svår skatterättslig fråga eftersom det i domskälen uttryckligen står att frågan varit svår att avgöra alternativt att frågan varit av komplicerad natur. I resterande tre rättsfall (RÅ 1991 ref. 16, RÅ 1988 ref. 8, RÅ 1989 ref. 32) uttrycker HFD att frågan varit svårbedömd. Jämfört med vad som står i förarbetet till befrielsegrunden uppgiftens beskaffenhet används ordet

svårbedömd i den kontext att frågan varit svårbedömd ur den skattskyldiges perspektiv.¹⁰¹ Således verkar dessa rättsfall röra subjektivt svåra frågor snarare än objektivt svåra frågor. Det kan därför konstateras att befrielsegrunden möjliggör befrielse från skattetillägg när frågor antingen är subjektivt eller objektivt svåra. Vilka faktorer HFD tagit hänsyn till vid bedömningen av frågans objektiva eller subjektiva svårighetsgrad är dock svårt att utläsa ur praxis. Detta eftersom det ofta enbart konstateras att frågan är svår eller svårbedömd utan att det närmare förklaras varför.

4.4.1.2 När medges inte befrielse?

I de fall där befrielse inte medgetts har den oriktiga uppgiften bestått av en felredovisning (RÅ 1983 1:51 I och II), ett felaktigt avdrag (RÅ 1985 1:32, RÅ 2009 not. 61) och underlåtenhet att redovisa en förmån (RÅ 1987 ref. 61). Även i dessa fall har det således rört sig om oriktiga uppgifter bestående av såväl felaktigheter som underlåtenheter.

Det som går att utläsa ur rättsfallen är i princip att en fråga inte kan anses som svår om den skattskyldige haft att göra med frågan tidigare, dock inom ett annat område, och då klarat av den (RÅ 1983 1:51 I). För att frågan om vad som är rätt beskattningsår ska räknas som en svår skatterättslig fråga krävs i princip att räntan betalats strax efter ett årsskifte (RÅ 1983 1:51 II). Ifall det framgår av en lagregel hur en fråga ska bedömas kan den inte anses vara en svår skatterättslig fråga (RÅ 1985 1:32). Vidare anses det inte vara en svår skatterättslig fråga att förmåner ska redovisas (RÅ 1987 ref. 61). Slutligen har HFD konstaterat att reglerna om underprisöverlåtelse inte är särskilt komplicerade (RÅ 2009 not. 61).

Att en fråga inte räknas som svår när en skattskyldig har erfarenhet av frågan sedan tidigare är logiskt. Om en skattskyldig tidigare kunnat hantera en fråga bör det nödvändigtvis inte vara svårt att göra det igen. Likaså är det logiskt att en fråga inte kan anses vara svår om svaret uttryckligen framgår av en

¹⁰¹ 1977/78:136 s. 156.

lagregel. Att förmåner en skattskyldig erhåller genom sin tjänst ska redovisas bör vara så pass allmänt vedertaget att det av den anledningen inte går att se det som en svår skatterättslig fråga. Vissa regler verkar i sig själva vara så okomplicerade att det inte kan anses vara en svår skatterättslig fråga när och hur de ska tillämpas. I vart fall om det rör sig om en tämligen normal tillämpning av reglerna och frågan inte är ett gränsfall. Ingen av utgångarna i dessa rättsfall förefaller vara särskilt kontroversiella eftersom det enligt förarbetena krävs att det finns någon typ av oklarhet kring hur frågan ska bedömas för att frågan ska anses vara svår.¹⁰² När det saknas oklarheter, vilket det gör i dessa fall, är det inte särskilt orimligt att det inte rör sig om svåra skatterättsliga frågor.

4.4.2 Hur påverkar den skattskyldiges kvalifikationer frågans svårighetsgrad?

Nedan presenteras de mönster och tendenser som kan skönjas ur den praxis som redovisats i avsnitt 4.3 rörande hur skattskyldigas kvalifikationer påverkar frågans svårighetsgrad.

De oriktiga uppgifterna består även här av både felaktigheter i deklARATIONEN och en underlåtenhet att lämna uppgifter. Befrielse från skattetillägg har medgetts för oriktiga uppgifter bestående av felredovisningar (RÅ 1994 ref. 15 samt RÅ 1982 1:24). När befrielse motsatsvis nekats har den oriktiga uppgiften antingen bestått av antingen en underlåtenhet att redovisa något (RÅ 1997 ref. 1, RÅ 1980 1:55, RÅ 1983 1:6) eller en kombination av felredovisning och underlåtenhet (R 1979 1:45).

Av rättsfallen framgår bland annat att den skattskyldiges bristande kvalifikationer saknar betydelse om frågan i sig inte är att anse som svår (R 1979 1:45 och RÅ 1983 1:6). En skattskyldigs bristande kvalifikationer i en annars tämligen okomplicerad fråga kan dock i kombination med ytterligare omständigheter leda till att befrielse medges (RÅ 1994 ref. 15). Att

¹⁰² Se avsnitt 3.2.

skattskyldiga lämnar rätt uppgifter vid deklaration är givetvis viktigt. Men det framgår att skattskyldiga i vart fall inte behöver ifrågasätta information som framgår av tidigare självdeklarationer och därmed bedriva ytterligare utredning (RÅ 1982 1:24). I det fall en skattskyldig har erfarenhet av att bedriva näringsverksamhet är det svårt att få befrielse på grund av okunnighet. Utöver att HFD betvivlade att den skattskyldige var okunnig menade HFD att han, i det fall han faktiskt var okunnig, borde upplyst SKV om att han saknade kompetens att själv bedöma vad som var skattepliktigt och inte. Det faktum att frågan om vad som var rätt beskattningsår inte var svårbedömd samt att det rört stora belopp ledde till att befrielse inte kunde medges (RÅ 1980 1:55). Eftersom HFD använde termen svårbedömd borde detta innebära att frågan, enligt HFD, varken var objektivt eller subjektivt sett svår. I ett fall ansågs visserligen frågan vara svårbedömd, den skattskyldige borde dock ha förstått detta vilket medförde att det inte ansågs ursäktligt att utelämna uppgiften (RÅ 1997 ref. 1).

Sammanfattningsvis är det svårt att se någon egentlig linje i praxis.

Om en fråga inte är att anse som svår kan den skattskyldiges bristande kvalifikationer medföra att befrielse medges. Befrielse kan dock medges i okomplicerade frågor om den skattskyldige saknar kunskap och även ytterligare faktorer föreligger. Om en fråga är subjektivt sett svår och den skattskyldige bedriver näringsverksamhet eller i vart fall inte kan anses vara okunnig erläggs den skattskyldige nästintill en skyldighet att uppmärksamma SKV på frågans svårighet, om detta inte gjorts kan befrielse inte medges. Hur detta förhåller sig till de rättsfall där befrielse medgetts enbart på basis av att frågan varit svårbedömd i avsnitt 4.4.1.1. är oklart. I de fallen vägdes ju den skattskyldiges subjektiva situation inte in i bedömningen, i vart fall framgår inte detta i domskälen. I de fall som berörs i detta avsnitt vägs istället den skattskyldiges kvalifikationer in vid bedömningen av om frågan är att anse som svår. Om det då rör sig om en subjektivt sett svår fråga medges inte befrielse om den skattskyldige borde insett att frågan var svår och därmed upplyst SKV om detta. Rent krasst får detta en relativt underlig följd. Ponera att den skattskyldige då upplyst SKV om svårigheten vilket sannolikt hade

lett till att en oriktig uppgift inte lämnats. När en oriktig uppgift inte lämnats blir frågan om befrielse irrelevant. Det kan därför ifrågasättas varför det ens finns en möjlighet till befrielse från skattetillägg vid svårbedömda frågor eftersom resultatet av att den skattskyldige åläggs en skyldighet att upplysa SKV om svårigheten i praktiken gör att befrielsegrunden nästintill aldrig skulle vara tillämplig. På ett sätt är det ganska logiskt att en sådan upplysningsskyldighet finns eftersom en person som vill göra rätt för sig förmodligen inte skulle tycka det var problematiskt att höra av sig till SKV och be om råd. Även om detta kan vara resonemanget bakom att upplysningsskyldigheten finns ändras inte det faktum att upplysningsskyldigheten i princip gör befrielsegrunden irrelevant.

4.5 Slutsats

Baserat på de rättsfall som presenterats ovan bör en fråga leda till befrielse från skattetillägg i två situationer:

- Den första är om frågan i sig är att anse som objektivt sett svår, det vill säga när frågan inte enbart är svårbedömd ur den skattskyldiges perspektiv utan svår i allmänhet. En sådan fråga torde ligga för handen om svaret på hur frågan ska bedömas inte framgår av lagstiftning, en allmänt vedertagen princip eller praxis.
- Den andra är om frågan är subjektivt sett svår och den skattskyldige inte borde insett detta, vilket borde medföra att det i dessa fall är ursäktligt att inte upplysa SKV om svårigheten. Det verkar dock ställas högre krav på näringsidkares att förstå när en svår fråga ligger för handen.

Motsatsvis kan befrielse inte medges på basis av att det rör sig om en svår skatterättslig fråga om:

- Den skatterättsliga frågan inte är objektivt sett svår vilket borde vara fallet om svaret på hur frågan ska bedömas framgår av lagstiftning, allmänt vedertagen princip eller praxis.

- Den skatterättsliga frågan är inte att anse som svår och det i övrigt saknas omständigheter som kan tala för befrielse exempelvis bristande erfarenhet med mera.
- Den skatterättsliga frågan är subjektivt sett svår, men den skattskyldige borde insett detta och därför upplyst SKV om svårigheten.¹⁰³
- Den skattskyldige har erfarenhet av samma fråga sedan tidigare.

Det är dock viktigt att poängtera att rättsfallen som analyserats, med undantag för RÅ 2009 not. 61, är gamla och från tiden innan skattetilläggsreformen år 2003. Möjligheten till befrielse från skattetillägg har ju som nämnts i avsnitt 3.2 funnits sedan skattetilläggsystemet kom till. Därför borde rättsfallen även fortsättningsvis vara av visst prejudikatvärde. Eftersom de är de enda rättsfallen som finns från HFD angående frågan finns det inte heller något annat som är vägledande i frågan. Med det sagt hade det inte skadat om HFD på nytt skulle medge prövningstillstånd i frågan eftersom skatterätten ständigt förändras. De frågor som varit problematiska tidigare är inte nödvändigtvis de frågor som är problematiska idag. Likaså borde det inte vara helt orimligt att anta att det tillkommit en hel del nya frågor som bör kunna betecknas som svåra vilka helt enkelt inte existerade tidigare.

Rättsfallen ger i vart fall sken av att det skulle kunna finnas möjlighet att få befrielse från ett skattetillägg om det rör en objektivt sett svår skatterättslig fråga. De tendenser som kunnat utläsas är att befrielse borde kunna bli aktuellt när en fråga helt enkelt inte har något tydligt svar, varken med beaktande av lagtext eller en allmänt vedertagen princip. Detsamma borde gälla när det råder en avsaknad av praxis eftersom detta då inte heller ger någon vägledning för frågans bedömning. Det måste alltså finnas någon typ av oklarhet i frågan vilket inte enbart framstår som oklart från den skattskyldiges perspektiv. Således bör svåra skatterättsliga frågor främst vara av gränsfallskaraktär. Viss

¹⁰³ Anledningen till att jag skriver att frågan varit subjektivt svår är det faktum att HFD i RÅ 1980 1:55 ansåg att det var orimligt att den skattskyldige skulle ha saknat kunskap om att återbetalade skattebelopp även kunde innehålla skattepliktiga poster. Ergo rörde det sig inte om en objektivt sett svår fråga, utan en fråga som enligt den skattskyldige själv var svår.

reservation bör dock iakttas i förhållande till dessa slutsatser eftersom HFD varit relativt sparsmakade i dess motivering, därför är det oklart vad exakt som HFD vägt in i dess bedömning och inte. Med det sagt har inget av rättsfallen rört förfaranden som träffats av skatteflyktslagen eller i allmänhet har kringgåendetendenser. Hur sådana situationer bedöms i praktiken ska istället beröras i avsnitt 6.

4.5.1 Något om förklarande domskäl

Som framgått av föregående avsnitt är HFD relativt sparsmakade med att motivera varför en fråga är att anse som svår eller ej. Detta är beklagligt inte minst sett till befrielsegrunden generellt då det torde finnas relativt många frågor som bör kunna anses som svåra antingen generellt eller ur en skattskyldigs perspektiv. I skatteflyktshänseende hade de frågetecken som uppstått kring befrielse från skattetillägg i denna typ av mål kunnat redas ut redan när RÅ 2010 ref. 51 avkunnades om HFD hade bemött den skattskyldiges yrkande om befrielse på grund av att det rört sig om en svår skatterättslig fråga.

Vad har det för betydelse att det saknas motiveringar till varför en fråga ska anses svår eller ej? Frågan är närmast retorisk då det i princip enbart finns goda skäl för domstolen att motivera sin ståndpunkt domskälen. Domskäl där det tydligt framgår hur domstolen dömt och varför möjliggör för den enskilde att kunna kontrollera domens riktighet samt stärker den enskildes förtroende för rättsskipningen.¹⁰⁴ Ett starkt förtroende för rättsskipningen bidrar även till att viljan hos den enskilde att göra rätt för sig ökar. Motsatsvis kan ett minskat förtroende leda till att viljan att göra rätt för sig minskar. På skatteområdet, vilket har stark anknytning till välfärden, kan en sådan förtroendeminskning bli påtaglig.¹⁰⁵

Lindkvist för resonemanget att ett överklagat skattebeslut av naturliga skäl bör innebära att en skattskyldig är missnöjd med beslutet, annars hade

¹⁰⁴ Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H*, 1987, s. 204-205.

¹⁰⁵ SOU 2008:106 s. 78.

personen i fråga inte överklagat det. Enligt Lindkvist är det, speciellt i situationer då ett beslut eller en dom går den skattskyldige emot, viktigt att domstolen motiverar domen. Om domstolen inte gör det riskerar den skattskyldige att känna att domstolen är partisk med SKV. Lindkvist ifrågasätter även att det skulle vara svårt för domstolen att motivera en dom där det står klart att den skattskyldige haft fel av den anledningen att det då snarare borde vara relativt lätt att motivera det.¹⁰⁶ Att en skattskyldig känner att en domstol är partisk torde i sin tur även kunna leda till att den skattskyldige uppfattar bedömningen som orättvis. Eftersom skattetillägg är att jämställa med en straffrättslig påföljd är det än mer viktigt att processen upplevs som rättvis eftersom detta kan påverka hur den skattskyldige påverkas av bestraffningen. Uppfattar den skattskyldige att processen varit rättvis har hen både lättare att förstå vad hen gjort fel och rätta sig i framtiden, det borde även bli lättare för den skattskyldige att acceptera att skattetillägget påförs.¹⁰⁷

Holstad har uttalat att det är viktigt att höga krav ställs på såväl domare som handläggare på SKV att motivera domar och beslut för att skattetilläggsystemet ska framstå som rimligt och rättvist. Motiveringar införlivar hos skattskyldiga att deras yrkande blivit behandlat på ett nyanserat vis. Likt Lindkvist menar Holstad att det är extra viktigt att domar motiveras när befrielse från skattetillägg inte medges eftersom konsekvensen är att den skattskyldige påförs en straffliknande påföljd.¹⁰⁸

Att det inom skatteprocessen råder ett visst missnöje bland advokater som är verksamma på området rörande hur domar och beslut motiveras framgår inte minst av den rapport som demoskop utfört på uppdrag av stiftelsen Rättvis skatteprocess. Av rapporten framgår att 69 % av de tillfrågade advokaterna ansåg att domar och beslut inom skatterätten inte motiverades tillräckligt. Motsvarande procentsats för advokater verksamma i andra domstolar än

¹⁰⁶ Lindkvist, Gustav, *Domskäl och bevisprövning*, SvSkT 6-7 2018, s. 432-433.

¹⁰⁷ SOU 2017:94 s. 131.

¹⁰⁸ Holstad, Per, *Befrielse från skattetillägg*, SvSkT 2009:3, s. 248-249.

förvaltningsrättsliga var 17%.¹⁰⁹ Rapporten föranledde att en expertgrupp tillsattes för att ge förslag på ändringar för att göra förvaltningsprocessen bättre. Expertgruppens slutrapport gav föga förvånande förslag på vad domskäl bör innehålla. Utöver det mer självklara innehållet såsom frågan i målet, vilka beviskrav som är aktuella och vem som har bevisbördan framgår det att domstolen bör bemöta den skattskyldiges argumentation. Det ska vara tydligt för parterna att domstolen tagit i beaktande den skattskyldiges yrkanden. Dels är detta viktigt eftersom det möjliggör att parterna kan kontrollera att något av relevans inte missats, dels för att parterna ska kunna förstå hur värderingen av det parterna framfört gått till.¹¹⁰

¹⁰⁹ Demoskop på uppdrag av Rättvis skatteprocess, *Skattemål i förvaltningsdomstol*, <http://www.rattvisskatteprocess.se/wp-content/uploads/2018/05/Processen-i-skattem%C3%A51180508.pdf>

s. 8 och 15.

¹¹⁰ Sveriges advokatsamfund, Skatteverket och Förvaltningsdomstolarna, *Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål — ökad samsyn mellan inblandade parter*. https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatyret/rapporten_forbattrad_skatteprocess.pdf

S. 16-17.

5 Är skatteflykt en svår skatterättslig fråga?

I detta avsnitt ges en grundläggande beskrivning av vad skatteflykt är och vilka konsekvenser som kan bli aktuella då lagen anses tillämplig. Vidare kommer även de tolkningssvårigheter lagen ger upphov till att belysas. I slutet av avsnittet presenteras argument för respektive emot att skatteflyktsförfaranden kan räknas som en svår skatterättslig fråga som bör leda till att befrielse från skattetillägg medges.

5.1 Allmänt om skatteflyktslagen

Till att börja med bör belysas vad skatteflykt är. Enkelt beskrivet kan skatteflykt betecknas som ett civilrättsligt korrekt förfarande vilket leder till en skatteförmån som lagstiftningen inte varit avsedd att möjliggöra.¹¹¹ Vad skatteflykt innebär i ljuset av skatteflyktslagen definieras av lagens rekvisit. Generalklausulen mot skatteflykt återfinns i 2 § skatteflyktslagen och ser ut som följande:

- ”Vid fastställandet av underlag ska hänsyn inte tas till en rättshandling, om
1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
 2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna
 3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
 4. ett fastställande av underlag på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet”¹¹²

Bland dess rekvisit är det främst det fjärde rekvisitet *strida mot lagstiftningens syfte* som förefaller vara det rekvisit som är svårast att tolka

¹¹¹ Pahlsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt, 2016, s. 106.

¹¹² Se 2 § Skatteflyktslagen.

och bedöma.¹¹³ Att rekvisitet är svårbedömt går även att utläsa av det utrymme bedömningen av rekvisitet ges i HFD respektive SRNs motiveringar. Vidare är det inte alltför ovanligt att det finns skiljaktiga meningar i de underliggande besluteten från SRN eller att SRN och HFD kommit till olika slutsatser i frågan. Detta tyder också på att frågan är svår och kan tolkas på olika sätt.¹¹⁴

De konsekvenser som kan bli aktuella när 2 § skatteflyktslagens rekvisit är uppfylla berörs i 3 § skatteflyktslagen. Där ges olika alternativ för hur beskattningsunderlaget kan fastställas. Exempelvis kan det vid fastställande av beskattningsunderlaget bortses från den rättshandling som lett till skatteflyktslagens tillämpning. Med andra ord kan beskattning ske som det normalt hade skett om personen inte vidtagit skatteflyktsförfarandet. Ett annat alternativ är att beskattningen fastställs till det närmast till hands liggande förfarandet. Ifall ingen av de två nyss nämnda alternativen kan tillämpas eller skulle leda till ett oskäligt resultat finns det möjlighet att uppskatta beskattningsunderlaget till ett skäligt belopp.¹¹⁵ Oberoende av vilken av alternativen som väljs är syftet med skatteflyktslagen att neutralisera de skattemässiga fördelar den skattskyldige tillskansat sig. Den ska alltså återställa beskattningen till det normala. Beskattningen ska därför inte bli hårdare än vad den skulle blivit om den skattskyldige vidtagit ett mer normalt förfarande.¹¹⁶

¹¹³ Se exempelvis Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 2018, s. 105, Karlsson, Olle, *Tillämpningen av skatteflyktslagen – en introduktion*, s. 39, Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering, Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, s. 106 samt Hultqvist, Anders, *legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, s. 424.

¹¹⁴ Se exempelvis HFD 2016 ref. 61, HFD 2015 ref. 17 I & II, RÅ 2009 ref. 47 I och RÅ 2000 ref. 21 I & II.

¹¹⁵ Se 3 § skatteflyktslagen.

¹¹⁶ Prop. 1980/81:17 s. 31-32.

5.2 Doktrins syn på skatteflyktslagens tillämpning

Inom doktrin brukar det ofta framhållas att skatteflyktsmål ofta avgörs *in casu*. Att ett mål avgörs *in casu* innebär förenklat att domslutet i målet är så starkt förknippat med de specifika omständigheterna som ligger för handen i det enskilda fallet att det är svårt att utvinna något som är vägledande för generalklausulen i allmänhet. Således blir denna typ av avgöranden prejudicerande främst i framtida mål vilka är närmast identiska med det som avgjorts.¹¹⁷ Att många mål är avgöranden *in casu* är sannolikt anledningen till att generalklausulen genom åren ständigt fått kritik för att vara oförutsebar.

Rent lagtekniskt är generalklausuler utformade med vaga rekvisit för att på så sätt möjliggöra att den kan tillämpas i en större räckvidd av förfaranden.¹¹⁸ Vagheten kan på så sätt sägas främja lagens effektivitet, kanske till och med på bekostnad av lagens förutsebarhet.¹¹⁹ I samband med generalklausuler brukar det dock ofta framhållas att det är av vikt att praxis till generalklausulen utvecklas eftersom detta minskar oförutsebarheten och på så sätt bidrar till rättssäkerhet.¹²⁰ Det faktum att praxis rörande skatteflyktslagen ofta är *in casu*-betonad, som nämnts ovan, är därför problematiskt sett ur den skattskyldiges perspektiv eftersom sådana avgöranden inte främjar lagens förutsebarhet. I lagens förarbete ges det sken av att osäkerheten är tänkt att kunna bidra till lagens avskräckande effekt då

¹¹⁷ Hultqvist, *Handelsbolagsdomarna och regeringsrättens syn på skatteflykt*, SvSkT 6-7 2009, s. 780, Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt, 2011, s. 158, Pålsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt 2016, s. 105, Kellgren, Jan, *några taxeringsfrågor vid fenomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen*, SvSkT 2009, s. 947 samt Tjernberg, Mats, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 – 3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, Skattenytt 2018, s. 815.

¹¹⁸ Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: Om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1995, s. 293-294 samt Strömholm, Stig, *Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning. En bok i allmän rättslära*, 1996, s. 245.

¹¹⁹ Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, 2007, s. 46.

¹²⁰ Strömholm, Stig, *Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning. En bok i allmän rättslära*, 1996, s. 251 samt Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, 2007, s. 113.

osäkerheten potentiellt kan få en skattskyldig som överväger att vidta skatteflyktstransaktioner att avhålla sig från detta eftersom skatteflyktslagen då riskerar att bli tillämplig.¹²¹ Att det finns en osäkerhet bland de skattskyldiga gällande skatteflyktslagen kan i viss mån bekräftas av mängden förhandsbesked som rör skatteflykt.¹²² Speciellt kan detta urskönjas i HFDs praxis eftersom dessa avgöranden ofta är överklagade förhandsbesked.¹²³ Av HFDs domar är det relativt få som börjat genom att ett beslut från SKV överklagats eller att SKV lämnat framställan om lagens tillämpning till förvaltningsrätten.¹²⁴

Inom doktrin har några författare ställt sig frågan om skattskyldiga som vidtar sådana förfaranden som skatteflyktslagen är ämnad att träffa förtjänar att kunna ställa lika höga krav på förutsebarhet och rättssäkerhet som en ”vanlig” skattskyldig. Gäverth är av åsikten att den skattskyldiges rätt till en förutsebar rättstillämpning står i relation till hur konstlad dennes transaktioner är. I samma grad som den skattskyldige ansträngt sig i form av komplicerade upplägg för att åstadkomma en skatteförmån minskar dennes rätt till förutsebarhet. Gäverth menar vidare att skattskyldiga borde utgå från att sådana förfaranden kan komma att underkännas.¹²⁵ Tikka har även han fört ett liknande resonemang som Gäverth.¹²⁶ Kellgren har ifrågasatt rimligheten i att oförutsebarhet används för att rättfärdiga att skattskyldiga utnyttjar luckor i lagtexten. Han menar att de skattskyldiga i dessa fall aktivt valt att befinna sig i ett osäkert område och därför har de inte rätt att göra anspråk på förutsebarhet.¹²⁷

¹²¹ Se Prop. 1996/97:170 s. 9.

¹²² Tjernberg, Mats & Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt, 2011, s. 158.

¹²³ Se mängden rättsfall markerade med (FB) i Ugglå, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 137-172.

¹²⁴ Se den betydligt mindre mängd av avgöranden som inte är markerade (FB) i Ugglå, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 2015, s. 137-172.

¹²⁵ Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSkT 1996:8, s. 768.

¹²⁶ Tikka, Kari S, *om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen*, SkatteNytt 1992, s. 587.

¹²⁷ Kellgren, Jan, *mål och metoder vid tolkning av skattelag – med särskild inriktning på användning av förarbeten*, 1997, s. 59.

5.3 Är skatteflykt en svår skatterättslig fråga enligt doktrin?

Några få författare inom doktrin har lyft frågan om att skatteflyktsförfaranden bör räknas som svåra skatterättsliga frågor vilka bör leda till befrielse från skattetillägg. Nedan presenteras en kort redovisning av de argument som finns för respektive emot att skatteflykt bör räknas som en svår skatterättslig fråga.

5.3.1 Argument som talar för

Von Bahr framhåller att det egentliga problemet med att påföra skattetillägg på förfaranden som i slutändan träffas av skatteflyktslagen har sin grund i att det är svårt för en skattskyldig att kunna förutse vilka uppgifter som kan tänkas bli relevanta för lagens tillämpning.¹²⁸ Hans syn på problemet kan i princip summeras med följande citat:

”Att ta ut skatt med stöd av skatteflyktslagen ligger nära gränsen för vad som kan accepteras i ett rättssamhälle. Att därutöver påföra skattetillägg kan på goda grunder uppfattas som att gränsen överskridits”.¹²⁹

Baserat på von Bahrs tidigare artiklar rörande skatteflyktslagen är det inte orimligt att anta att det är lagens oförutsebarhet som i grund och botten är det problematiska.¹³⁰ Han har bland annat uttalat att domarens magkänsla spelar lika stor roll som den rättsliga bedömningen när skatteflyktslagen tillämpas.¹³¹

Att det är skatteflyktslagens oförutsebarhet som gör att skon klämmer när även skattetillägg påförs är en åsikt som även delas av Hultqvist. Hultqvist drar en parallell till vad HFD uttalat i ett mål rörande anstånd där HFD lägger vikt vid att det vid tillämpning av skatteflyktslagen råder ovisshet om målets

¹²⁸ von Bahr, Stig, *en kritisk betraktelse över skattetilläggens utveckling*, De lege: Law and society contributions by the honorary doctors, ed. Mattias Dahlberg, 2019, s. 35.

¹²⁹ Ibid.

¹³⁰ Se exempelvis von Bahr, Stig, *Ingripanden mot skatteflykt, med och utan skatteflykt*, SvSkT 2018:3, s. 153-154.

¹³¹ Von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, SkatteNytt 2007, s. 651.

utgång. Hultqvist menar att det därför inte är en för långtgående slutsats att befrielse bör kunna medges på basis av att det rör sig om en felbedömning av reglerna och att befrielse därför bör medges när skatteflyktslagen tillämpas.¹³² Hultqvist poängterar vidare att det ibland finns situationer där en skattskyldig tagit hjälp av skatterättslig expertis men SKV eller en domstol ändå har en annan syn på hur en viss fråga ska bedömas. Han ifrågasätter rimligheten av att sådana situationer kan bestraffas med hjälp av skattetillägg.¹³³

Teresa Simon-Almendal menar att en tillämpning av skatteflyktslagen bör räknas som något som är så pass svårt att förutse från den skattskyldiges perspektiv att den skattskyldige därför måste ta ställning till svåra skatterättsliga frågor.¹³⁴ Hon menar vidare att det är svårt för en skattskyldig att skydda sig mot skattetillägg i sådana situationer. Anledningen är att skattskyldiga åläggs en väldigt långtgående uppgiftsskyldighet. Skattskyldiga deklarerar enligt det rättsläge de anser vara för handen, i det fall SKV eller domstolen gör en annan rättslig bedömning av frågan har närmast per automatik en oriktig uppgift lämnats. För att den skattskyldige då ska kunna skydda sig mot att en oriktig uppgift lämnas måste denne lämna så pass mycket uppgifter (sakuppgifter, händelseförlopp, penningströmmar med mera) som det bara går, ju mer information desto bättre, för att de uppgifter som lämnats ska anses vara tillräckliga även då SKV eller domstolen skulle göra en annan bedömning.¹³⁵

Ovanstående argument utgår ifrån rätten till förutsebarhet och kanske mer specifikt skattskyldigas rätt till förutsebarhet. För vem ska egentligen skatterättsliga regler vara förutsebara för? På grund av skatterättens komplexitet verkar Tjernberg och Alhager komma till slutsatsen att det krävs

¹³² Hultqvist, Anders, *Skattetillägget - dags för en utvärdering och reformering, igen!*, SvSkT 2008, s. 148-150.

¹³³ Ibid. s. 148.

¹³⁴ Simon-Almendal, Teresa, *Skatteförfarandelagen - 71 kapitel och alltjämt något som saknas? - några problematiserande reflektioner från ett rätts säkerhetsperspektiv*, Skattenytt, 2012, s. 769.

¹³⁵ Simon-Almendal, Teresa, *Oriktig uppgift som resultat av rättslig omkvalificering - några problematiserande reflektioner*, Festskrift till Christina Moëll, s. 420-421.

relativt goda juridiska kunskaper för att förstå hur skatterättsliga regler kan komma att tillämpas.¹³⁶ Då gemene skattskyldig förmodligen saknar sådana kunskaper blir det något vanskligt att hävda att en regel är att anse som oförutsebar enbart på premissen att skattskyldiga inte förstår dess tillämpning och effekter. Huruvida en regel är förutsebar eller ej kan därför kanske bäst besvaras utifrån hur sakkunniga uppfattar regeln snarare än hur en skattskyldig gör det motsvarande.

Hultqvist och Simon-Almendal verkar båda vara överens om att prejudikatfall, det vill säga fall som prövas av HFD, bör räknas som svåra frågor vilka bör medge befrielse. Hade frågan i sig inte varit oklar hade det ju inte funnits någon anledning för HFD att pröva frågan.¹³⁷ Det resonemanget borde därav även möjliggöra att skatteflyktsmål som når HFD bör befrias från skattetillägg av samma anledning.

5.3.2 Argument som talar emot

Hultqvist framför, om än med en något negativ underton, att han förstår att det från en fiskal synvinkel är positivt att påföra skattetillägg vid skatteflyktsförfaranden då detta kan avskräcka människor som överväger att vidta skatteflyktsförfaranden från att göra det.¹³⁸ Värt att poängtera är dock att Hultqvist är av åsikten att förutsebarheten för den enskilde väger tyngre oberoende av om denne försökt att skatteplanera eller inte.¹³⁹

Teresa Simon-Almendal framför att skattskyldiga som vidtar sådana transaktioner som ligger i gränslandet mellan vad som är tillåtet enligt IL och vad som träffas av skatteflyktslagen borde ha någorlunda insikt i att ett sådant

¹³⁶ Se Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, 2018, s. 26 samt Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, 1999, s. 87.

¹³⁷ Se Hultqvist, Anders, *Skattetillägget - dags för en utvärdering och reformering, igen!*, SvSkT 2008 s. 148 samt Simon-Almendal, Teresa, *Skatteförfarandelagen - 71 kapitel och alltjämt något som saknas? – några problematiserande reflektioner från ett rättssäkerhetsperspektiv*, Skattenytt, 2012, s. 769.

¹³⁸ Hultqvist, Anders, *Skattetillägget - dags för en utvärdering och reformering, igen!*, SvSkT 2008, s. 149-150.

¹³⁹ Ibid.

skattetillägg kan komma att såväl granskas som ändras. Därför menar Simon-Almendal att det borde ligga i den skattskyldiges intresse att lämna så mycket uppgifter denne bara kan om förfarandet, inte minst då detta kan utlösa SKVs utredningsskyldighet vilket medför att en oriktig uppgift inte föreligger.¹⁴⁰ Hon erkänner även att det kan vara rättfärdigat att ibland påföra skattetillägg även i skatteflyktsmål om det finns stora brister i den skattskyldiges deklARATION.¹⁴¹

I övrigt bör de argument som framförts i avsnitt 5.2 gällande huruvida alla har rätt att åtnjuta samma krav på rättssäkerhet och förutsebarhet eller ej även kunna appliceras här. Om den skattskyldige inte bör kunna tillmätas samma förutsebarhet vid tillämpning av skatteflyktslagen borde samma resonemang kunna föras gällande befrielse från skattetillägg. Då en skattskyldig medvetet lagt sig i gränlandet bör befrielse inte kunna medges på grund av att det skulle vara en svår skatterättslig fråga eftersom denne borde förutsatt frågans svårighet och anpassat sig därefter exempelvis genom att upplysa SKV om svårigheten.

¹⁴⁰ Simon-Almendal, Teresa, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?*, Skattenytt 2010, s. 654.

¹⁴¹ Simon-Almendal, Teresa, *Oriktig uppgift som resultat av rättslig omkvalificering – några problematiserande reflektioner*, Festskrift till Christina Moëll. s. 418.

6 Undersökning av kammarrättsdomar

6.1 Inledning

Undersökningen har omfattat 43 domar från kammarrätten och dess underliggande domar från förvaltningsrätten. Undersökningen utgår ifrån de frågor som nämns i Bilaga A vilka är:

1. Yrkar den skattskyldige på att befrielse bör medges på grund av att det rört sig om en svår skatterättslig fråga?
- 2.1 Bemöter kammarrätten den skattskyldiges yrkande om befrielse på grund av svår skatterättslig fråga?
 - a. Om föregående fråga besvaras jakande, förklarar domstolen varför/varför inte befrielse kan komma till stånd på den grunden?
- 2.2. Bemöter förvaltningsrätten den skattskyldiges yrkande om befrielse på grund av svår skatterättslig fråga?
 - a. Om föregående fråga besvaras jakande, förklarar domstolen varför/varför inte befrielse kan komma till stånd på den grunden?
- 3.1. Medges befrielse från skattetillägget?
- 3.2. Om föregående fråga besvaras jakande, på vilken grund?
4. Vilka reglers syfte stred förfarandet mot?

En tabell över hur dessa frågor besvarats i respektive dom går att återfinna i Bilaga B, önskas mer information om frågorna eller de svar som angetts i tabellen hänvisas till Bilaga A.

Då alla målen har gemensamt att skatteflyktslagen varit tillämplig har alla rört förfaranden vilka inte står i strid med en lagstiftnings ordalydelse men med dess syfte. Vilka regler som kringgåts har skiljt sig lite mellan de olika målen. Några har rört kringgåenden av 3:12-reglerna i 57 kap. IL.¹⁴² Ett mål har rört kringgående av låneförbudet i 11 kap. 45 § IL¹⁴³ och ett annat har rört kringgående av skalbolagsreglerna.¹⁴⁴ De allra flesta har dock rört ett

¹⁴² Se de domar från kammarrätten där Fråga 4 besvarats ”tretolv” i tabellen i Bilaga B.

¹⁴³ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7366-17 (2018-11-16).

¹⁴⁴ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4260-14 (2015-12-15).

förfarande där ett bolag överlätit en fastighet till ett kommandit- eller handelsbolag vilket ägts till 1 % av bolaget själv och till 99 % av ett koncernbolag beläget i Nederländerna. Bolagsandelarna har sedan sålts till en extern köpare och vinsten har fördelat enligt ägarandelarna. Således har 1 % beskattats i Sverige och 99 % har hamnat i Nederländerna där vinsten inte beskattas. Förfarandet har möjliggjort att koncernbolaget sedan kunnat göra en skattefri utdelning till moderbolaget och genom detta har alltså reglerna om underprisöverlåtelser kringgåts.¹⁴⁵

Nedan kommer respektive av frågorna ovan att redogöras för. Inledningsvis kommer det beröras om befrielse medgetts i något mål och på vilken grund. Sedan kommer de skattskyldigas yrkande av befrielse på grunden och hur detta motiveras att belysas. Slutligen behandlas först kammarrätten och sedan förvaltningsrättens bemötande av de skattskyldigas yrkanden, men även hur domstolen motiverar att befrielse inte kan medges.

6.2 Medges befrielse och på vilken grund?

Av de 43 avgöranden från kammarrätten som analyserats har befrielse inte medgetts i 20 avgöranden. I 21 avgöranden medges befrielse till hälften och i två fall befrias den skattskyldige helt från skattetillägg.¹⁴⁶

De två avgöranden där hel befrielse medgetts har båda motiverats med att handläggningstiden varit lång. I det ena avgörandet hade det gått 11 år sedan de sista transaktionerna vidtagits samt 5 år sedan SKV fattat beslut om eftertaxering.¹⁴⁷ I det andra avgörandet hade även där gått 11 år. Då förvaltningsrätten undanröjt skattetillägget fann kammarrätten att det var oskäligt att på nytt påföra den skattskyldige skattetillägg när så lång tid förflutit.¹⁴⁸

¹⁴⁵ Se de domar från kammarrätten där Fråga 4 besvarats ”underprisöverlåtelser” i tabellen i Bilaga B.

¹⁴⁶ Se svaren på Fråga 3.1 och Fråga 3.2 i tabellen i Bilaga B.

¹⁴⁷ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2152-09 (2011-09-19).

¹⁴⁸ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 888-10 (2012-02-27).

I de 21 avgöranden där befrielse medges till hälften hade skattetillägget redan satts ned i det underliggande beslutet från SKV. Alla dessa har rört det förfarande som nämns i inledningen där en fastighet överläts till ett kommandit- eller handelsbolag.¹⁴⁹ I dessa avgöranden uttryckte enbart kammarrätten att ”det saknas skäl att medge ytterligare befrielse”. SKV hade i de underliggande besluten gjort följande bedömning:

”Enligt Skatteverkets uppfattning är den nu aktuella skattefrågan resultatet av en synnerligen avancerad skatteplanering. Enligt Skatteverkets uppfattning har bolaget medvetet spekulerat i de skatterättsliga effekterna av reglerna om underprisöverlåtelser, kapitalvinster och resultatfördelning i handelsbolag som - när tillräckliga upplysningar i inkomstdeklarationen inte har lämnats - hade varit så gott som omöjliga att upptäcka, om inte omfattande utredningar hade genomförts. Skatteverket anser därför inte, att bolaget på ett ursäktligt sätt kan sägas ha felbedömt en skatteregel. Ett sådant handlande, genomfört i samarbete med några av landets mest kvalificerade rådgivare, kan inte anses ursäktligt.”¹⁵⁰

Vid 2003 års skattetilläggsreform infördes en möjlighet att sätta ned skattetillägg i situationer då grund för skattetillägg föreligger men det skulle vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Efter en samlad bedömning av omständigheterna kom SKV fram till att det skulle vara oskäligt påföra ett fullt skattetillägg och satte därför ned skattetillägget till hälften.¹⁵¹ Vilka omständigheter som åsyftades specificerades inte något ytterligare, utan det får antas vara de omständigheter som framgår i blockcitatet ovan.

Det som kan konstateras är att befrielse inte medgetts på grund av att det varit en svår skatterättslig fråga i något av avgörandena. I de avgöranden där skattetillägget satts ned till hälften är det dock oklart om SKV beaktat att det rört en svår skatterättslig fråga. Det nämns inte uttryckligen i SKVs bedömning men samtidigt förefaller det kunna vara en sak de tagit hänsyn till vid bedömningen då det i princip är den enda omständigheten som potentiellt hade kunnat anses förmildrande i de aktuella avgörandena utöver att

¹⁴⁹ Se de domar från kammarrätten där Fråga 3.1 besvarats ”Ja, Hälften” i tabellen i Bilaga B.

¹⁵⁰ Se underliggande beslut i de domar från kammarrätten där fråga 3.1 besvarats ”Ja, Hälften” i tabellen i Bilaga B.

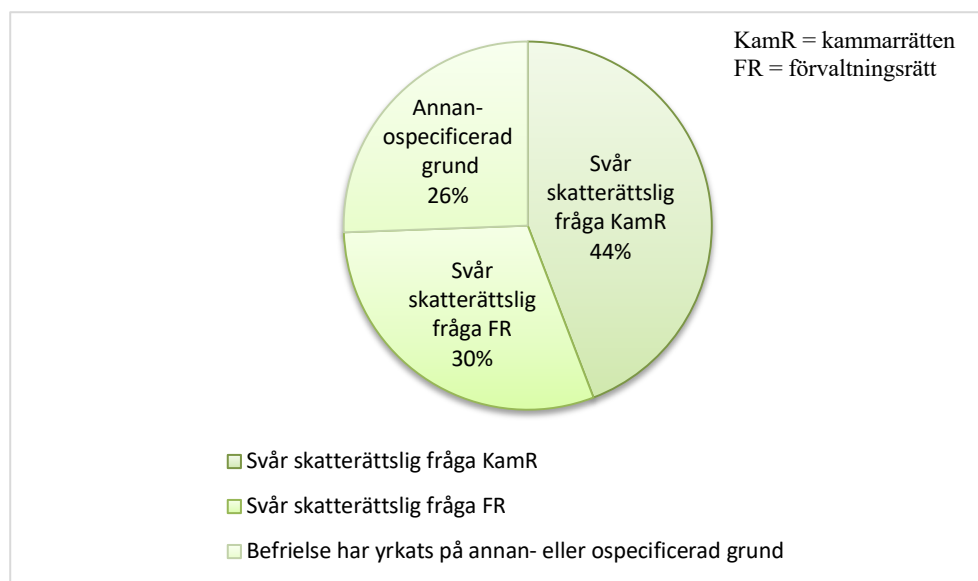
¹⁵¹ Ibid.

skattetillägget uppgick till ett betydande belopp. Det är i vart fall inte uteslutet att de kan ha vägt in detta i bedömningen.

6.3 Skattskyldigas yrkande av befrielse

De skattskyldiga har yrkat befrielse på grund av att det varit en svår skatterättslig fråga, antingen i kammarrätt eller förvaltningsrätt, i 32 av de 43 undersökta domarna.¹⁵² I kammarrätten yrkades detta i 19 avgöranden och i förvaltningsrätten yrkades det i 13 avgöranden.¹⁵³ I resterande 11 avgöranden har de skattskyldiga yrkat befrielse på en annan eller ospecificerad grund.¹⁵⁴

Figur 2: Hur ofta skattskyldiga yrkar befrielse på grund av svår skatterättslig fråga.



Figuren visar tydligt hur ofta skattskyldiga har yrkat på befrielse på grund av en svår skatterättslig fråga. I 74 % av avgöranden har befrielse yrkats på denna grund i minst en instans. Motiveringen till att frågan är att anse som svår är ofta enligt de skattskyldiga att rättsläget varit oklart och att praxis varit vacklande, vilket de anser borde medföra att den oriktiga uppgiften är att

¹⁵² Se de domar från kammarrätten där Fråga 1 besvarats ”Ja” eller ”Ja*” i tabellen i Bilaga B.

¹⁵³ Svaret ”Ja” på fråga 1 i tabellen i Bilaga B innebär att befrielse yrkats i kammarrätten och svaret ”Ja*” innebär att befrielse yrkats på grunden i förvaltningsrätten.

¹⁵⁴ Se de domar från kammarrätten där Fråga 1 besvarats ”Nej” i tabellen i Bilaga B.

betrakta som ursäktlig.¹⁵⁵ De skattskyldiga yrkar vidare, i det fall den oriktiga uppgiften inte skulle anses ursäktlig, att det skulle vara oskäligt att påföra ett fullt skattetillägg eftersom det uppgår till ett betydande belopp och därav inte står i rimlig proportion till felaktigheten/passiviteten.¹⁵⁶ Både det förhållande att rättsläget varit oklart och praxis vacklande kan enligt förarbetena, vilka berörs i avsnitt 3.2.1-3.2.4, medföra att det rör sig om en svår skatterättslig fråga och att befrielse bör medges.¹⁵⁷ Att ett skattetillägg som uppgår till ett betydande belopp kan anses oproportionerligt i förhållande till felaktigheten/passiviteten är även det något som har stöd i förarbetena.¹⁵⁸

Eftersom att det är så pass många av de skattskyldiga som yrkat befrielse på grund av svår skatterättslig fråga blir det intressant att undersöka hur kammarrätten respektive förvaltningsrätten bemöter och bedömer möjligheten till befrielse. Detta kommer beröras i nästföljande avsnitt.

6.4 Domstolens bemötande av de skattskyldigas yrkanden

Som framgått ovan har skattskyldiga yrkat befrielse från skattetillägg på grund av att det rört sig om en svår skatterättslig fråga i 19 avgöranden från kammarrätten och 13 från förvaltningsrätten.¹⁵⁹ Av de 19 avgörandena från kammarrätten har även den skattskyldiga i samtliga fall yrkat befrielse på samma grund i det underliggande avgörandet från förvaltningsrätten.¹⁶⁰

Undersökningen av kammarrättens bemötande av de skattskyldigas yrkanden kommer att utgå från de 19 avgöranden där befrielse yrkats på grunden. Motsvarande undersökning av förvaltningsrättens bemötande utgår från 32

¹⁵⁵ Se exempelvis Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2972-10 (2013-09-30 samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4007-10 (2013-09-30).

¹⁵⁶ Se exempelvis Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6113-10 (2014-02-06) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2969-10 (2013-09-30).

¹⁵⁷ Prop. 1977/78:136 s. 205-207.

¹⁵⁸ Prop. 2002/03:106 s. 144.

¹⁵⁹ Se de domar från kammarrätten där Fråga 1 besvarats ”Ja” eller ”Ja*” i tabellen i Bilaga B.

¹⁶⁰ Framgår av de underliggande domarna från förvaltningsrätten i de kammarrättsdomar där Fråga 1 besvarats ”Ja” i tabellen i Bilaga B.

avgöranden (19+13). Således omfattas inte de 11 avgöranden där de skattskyldiga inte yrkat befrielse på grund av svår skatterättslig fråga av den enkla anledningen att dessa domskäl inte berör befrielsegrunden. För att göra undersökningen mer överskådlig har undersökningen av kammarrätten respektive förvaltningsrättens bemötande presenterats under olika rubriker.

6.4.1 Kammarrätten

I kammarrätten har de skattskyldiga yrkat befrielse på grund av svår skatterättslig fråga i 19 av de 43 domarna från kammarrätten. I 15 av dessa 19 avgöranden bemöts inte den skattskyldiges yrkande om befrielse av kammarrätten.¹⁶¹ I samtliga av dessa konstaterar kammarrätten att ”skäl för befrielse saknas” eller ”skäl för ytterligare befrielse saknas”. Resterande fyra avgöranden har dock domskäl där både den skattskyldiges yrkande om befrielse bemöts och en motivering lämnas till varför befrielse inte kan medges.¹⁶² Kammarrättens motivering i de fyra avgörandena kommer att redogöras för nedan.

Det första målet rörde ett kringgående av skalbolagsreglerna genom att ett bolag överlät en fastighet till ett kommanditbolag varav bolagsandelarna i kommanditbolaget sedan avyttrades till två aktiebolag med moderbolag i Cypern. Först tre dagar efter avyttringen av bolagsandelarna såldes fastigheten till en extern köpare. Genom att först överlåta bolagsandelarna innan fastigheten avyttrades fick bolaget en skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar, vilket de inte fått om de istället hade sålt fastigheten direkt till den externa köparen. Bolaget hävdade att den skatterättsliga frågan varit komplex vilket enligt bolaget inte minst bekräftades av att SKV lagt fram olika grunder och yrkanden gällande hur bolaget skulle beskattas. På grund av detta yrkade de befrielse på grund av svår skatterättslig fråga och att detta skulle medföra att det var oskäligt att påföra skattetillägg. Kammarrätten uppmärksammar inledningsvis att befrielse yrkats på basis av att skattefrågan

¹⁶¹ Se de domar från kammarrätten där fråga 1 besvarats ja och fråga 2.1 besvarats nej i tabellen i Bilaga B.

¹⁶² Se de domar från kammarrätten där fråga 1 besvarats ja och fråga 2.1 besvarats ja i tabellen i Bilaga B.

varit svår. Kammarrätten poängterade sedan att de aktuella transaktionerna var att anse som meningslösa om det inte vore för dess skattemässiga effekt. Att de aktuella transaktionerna kunde komma att träffas av skatteflyktslagen var något kammarrätten menade att bolaget borde förstått. Därför saknades det skäl att anta att bolagets underlåtenhet att redovisa omständigheterna kring transaktionerna bottnade i en felbedömning av varken skattereglerna eller de faktiska förhållandena. Inte heller i övrigt fanns det skäl för befrielse, därför kom kammarrätten till slutsatsen att befrielse inte kunde medges.¹⁶³

De tre resterande målen rörde alla ett förfarande där upprepade interna aktieöverlåtelser använts för att kringgå 3:12 reglerna i 57 kap. IL.

I två av målen konstaterade kammarrätten inledningsvis att det aktuella förfarandet uppmärksammats redan några år tidigare. Även fast kammarrätten erkände att rättsläget varit något oklart kom kammarrätten fram till att det faktum att transaktionerna ändå uppmärksammats medförde att det inte kunde anses ursäktligt att utelämna information om de bakomliggande transaktionerna.¹⁶⁴ I ett av målen erkände kammarrätten att den skatterättsliga frågan kunde anses svårbedömd från den skattskyldiges perspektiv vid deklARATIONEN. Enligt kammarrätten hade dock svårigheten uppkommit genom att den skattskyldige försökt kringgå beskattning enligt 57 kap. IL. Därför kunde det inte anses ursäktligt att inte lämna uppgifter om de bakomliggande transaktionerna.¹⁶⁵

Det som kan konstateras av dessa avgöranden är att kammarrätten menar att ett oklart rättsläge i princip innebär en skyldighet för den skattskyldige att lämna ytterligare uppgifter ifall ett förfarande uppmärksammats i något hänseende. Avgörandena ger även sken av att en frågas svårighet inte har någon betydelse om svårigheten kan anses självförvållad antingen genom att en skattskyldig försöker kringgå lagstiftning eller om den skattskyldige borde

¹⁶³ Se Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4260-14 (2015-12-15).

¹⁶⁴ Se Kammarrätten i Stockholm mål nr. 3141-10 (2010-11-18) samt Kammarrätten i Stockholm mål nr. 3138-10 (2010-11-18).

¹⁶⁵ Se Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8222-09 (2010-06-15).

förstått att skatteflyktslagen kunnat bli tillämplig och därför borde lämnat mer uppgifter.

6.4.2 Förvaltningsrätten

Som nämnts i avsnitt 6.4 har skattskyldiga yrkat befrielse på grund av svår skatterättslig fråga i 32 av de 43 avgörandena från förvaltningsrätten.¹⁶⁶ I 22 av dessa har förvaltningsrätten inte bemött den skattskyldiges yrkande.¹⁶⁷ I fyra avgöranden berör visserligen förvaltningsrätten svår skatterättslig fråga dock enbart genom ett konstaterande likt ”inte heller har förhållandena varit sådana att rättsfrågans svårighetsgrad utgör skäl för befrielse”¹⁶⁸ eller att det saknas skäl att befria från skattetillägg med hänsyn till skattefrågans art.¹⁶⁹ Konstateranden likt dessa ger inte någon vidare förklaring till varför befrielse inte kan medges på grunden. I de återstående sex avgörandena har förvaltningsrätten bemött de skattskyldigas yrkanden samt motiverat varför befrielse inte kan ske.¹⁷⁰ Tre av dessa har redan berörts i avsnitt 6.4.1 i förhållande till kammarrättens bedömning.¹⁷¹ Eftersom förvaltningsrättens bedömning inte skiljer sig från kammarrättens är det obehövt att redovisa dessa avgöranden även här. De tre återstående domskälen ska dock redovisas nedan.¹⁷² Dessa mål rörde ett förfarande, likt det som nämnts i avsnitt 6.1, där ett bolag genom underprisöverlåtelse överlätit en fastighet till ett handelsbolag vilket ägts till 1 % av bolaget och till 99 % av ett koncernbolag

¹⁶⁶ Se de underliggande domarna från förvaltningsrätten i de avgöranden där Fråga 1 besvarats ja och ja* i tabellen i Bilaga B.

¹⁶⁷ Se de underliggande domarna från förvaltningsrätten i de avgöranden där Fråga 1 besvarats ja och ja* samt där fråga 2.2 besvarats nej i tabellen i Bilaga B.

¹⁶⁸ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2908-10 (2013-09-30), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2902-10 (2013-09-30), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2905-10 (2013-09-30) samt Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2152-09 (2011-09-19).

¹⁶⁹ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2152-09 (2011-09-19).

¹⁷⁰ Se de underliggande domarna från förvaltningsrätten i de avgöranden där Fråga 1 besvarats ja eller ja*, Fråga 2.2 besvarats ja och Fråga 2.2.a besvarats ja i tabellen i Bilaga B.

¹⁷¹ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3141-10 (2010-11-18), Kammarrätten i Stockholm mål nr. 3138-10 (2010-11-18), samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8222-09 (2010-06-15).

¹⁷² De tre avgörandena är de underliggande domarna från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30).

i Nederländerna.¹⁷³ Förvaltningsrätten motiverade, på ett närmast identiskt vis, varför befrielse inte kunde medges i de tre avgörandena. Inledningsvis uppmärksamma förvaltningsrätten att den skattskyldige yrkat att det rört sig om en svår skatterättslig fråga och att rättsläget varit oklart. Enligt förvaltningsrätten kunde bolaget inte anses ha felbedömt en skatteregel eller de faktiska förhållandena. Anledningen till detta var att förvaltningsrätten ansåg att bolaget utnyttjat det oklara rättsläget och den svåra skatterättsliga frågan till sin fördel när de valt att vidta det aktuella förfarandet. Därmed måste de även ha varit medvetna om de risker som var förenade med förfarandet. På grund av detta ansåg förvaltningsrätten att det saknades möjlighet att befria bolaget från skattetillägget.¹⁷⁴

I de tre avgörandena hade SKV redan i det underliggande beslutet satt ned skattetillägget med samma motivering som nämns i blockcitatet i avsnitt 6.2. Förvaltningsrätten kom dock fram till att SKVs motivering, vilken tog fasta på att skattetillägget uppgick till ett betydande belopp, saknade rättsligt stöd. Därför undanröjdes de underliggande besluten av förvaltningsrätten och istället påfördes ett fullt skattetillägg.¹⁷⁵ Att förvaltningsrätten kom till denna slutsats i just dessa mål är förmodligen på grund av att Allmänna ombudet hos SKV¹⁷⁶ överklagat det underliggande beslutet från SKV. AO uttalar i sin överklagan i princip att det aldrig kan anses oproportionerligt att påföra ett fullt skattetillägg i situationer där skattskyldiga försökt tillskansa sig skatteförmåner genom skatteupplägg konstruerade av kvalificerade rådgivare.¹⁷⁷

¹⁷³ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30).

¹⁷⁴ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30).

¹⁷⁵ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30).

¹⁷⁶ Hädanefter AO.

¹⁷⁷ Se AOs framställan i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22), Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3952-10 (2013-09-30).

AO överklagade även ett ytterligare beslut där resultatet blev att förvaltningsrätten undanröjde SKVs beslut och påförde ett fullt skattetillägg.¹⁷⁸ I de avgöranden där AO inte överklagat det underliggande beslutet från SKV, vilket varit fallet i 21 avgöranden, har det nedsatta skattetillägget kvarstått även efter kammarrättens dom.¹⁷⁹ Förklaringen till detta är sannolikt att AO har möjlighet att överklaga ett beslut till nackdel för den skattskyldige.¹⁸⁰ För domstolen och SKV gäller istället 29 § förvaltningsprocesslag (1971:291) vilken föreskriver det följande:

”Rättens avgörande får ej gå utöver vad som yrkats i målet. Om det föreligger särskilda skäl, får dock rätten även utan yrkande besluta till det bättre för enskild, när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.”

Detta innebär att en skattskyldig som överklagar ett beslut från SKV aldrig kan hamna i en sämre situation än vad denne befann sig i innan den överklagade.¹⁸¹ I de fall AO inte överklagat har således inte domstolen haft möjlighet att undanröja det underliggande beslutet i befrielsehänseende. Med det sagt är det dock lite underligt att AO inte valt att överklaga alla beslut där skattetillägget satts ned på motsvarande sätt. Eftersom AOs framställan till förvaltningsrätten varit närmast identisk i de mål som AO överklagat borde det inte varit särskilt svårt att även överklaga de övriga beslut som rört samma typ av förfarande.

Av domskälen i ovan nämnda mål kan konstateras att förvaltningsrätten inte anser att en svår skatterättslig fråga kan medföra befrielse från skattetillägg om den skattskyldige kan anses ha utnyttjat ett oklart rättsläge genom att vidta komplicerade skatteupplägg. Detta synsätt påminner väldigt mycket om

¹⁷⁸ Se underliggande dom från förvaltningsrätten i Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3952-10 (2013-09-30).

¹⁷⁹ Se de domar från kammarrätten där Fråga 3.1 besvarats ”Ja, Hälften” och Fråga 3.2 besvarats ”inte ursäktligt, men oskäligt**”.

¹⁸⁰ Skatteverket, *Allmänna ombudet*, <https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/allmannaombudet.4.361dc8c15312eff6fd2d1ed.html>

¹⁸¹ Skatteverket, *den som har överklagat*, 2019 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340535.html#h-Gransdragningen-mellan-nytt-yrkande-och-ny-sakfraga>

kammarrättens bedömningar som redovisats i avsnitt 6.4.1. Mot bakgrund av de redovisade domskälen förefaller det nästintill vara omöjligt att bli befriad från skattetillägg när ett förfarande kringgår lagstiftningen. Med andra ord kan befrielse från skattetillägg, i vart fall i förvaltningsrättens mening, sannolikt aldrig komma ifråga när det rör sig om ett skatteflyktsförfarande.

6.5 Slutsats

Undersökningen visar att det är väldigt svår, nästintill omöjligt, att få befrielse från skattetillägg på basis av att det rör sig om en svår skatterättslig fråga. I de underliggande beslut där SKV satt ned skattetillägget till hälften är det i min mening dock oklart om SKV tagit hänsyn till att rättsläget varit oklart och att frågan därmed varit svår. Eftersom det inte specificeras vilka omständigheter SKV syftar på blir det även omöjligt att med fullständig säkerhet dra några slutsatser kring detta. Det kan dock konstateras att varken kammarrätten eller förvaltningsrätten bemöter de skattskyldigas yrkanden om befrielse i särskilt stor utsträckning. Ofta motiveras inte heller varför befrielse inte kan medges. Som Holstad poängterat är det av vikt att domstolen motiverar domar som går emot den skattskyldige, inte minst när straffliknande påföljder likt skattetillägg påförs.¹⁸² Det är svårt att inte hålla med Holstad på den punkten. I min mening är det väldigt underligt att det endast i ett fåtal avgöranden motiveras varför befrielse inte kan medges. Speciellt när de skattskyldiga yrkat befrielse i nästintill alla avgöranden som undersökts.

Baserat på kammarrätten och förvaltningsrättens hantering av befrielsegrunden kan konstateras att en svår skatterättslig fråga inte leder till befrielse om:

- En skattskyldig kan anses ha utnyttjat ett oklart rättsläge till sin fördel.
- En skattskyldig försökt kringgå en regel

¹⁸² Holstad, Per, *Befrielse från skattetillägg*, SvSkT 2009:3 s. 248-249.

- Skatteflyktslagen är tillämplig, eftersom den skattskyldige borde insett att detta var en möjlighet och därav varit medveten om riskerna med att vidta förfarandet.

7 Avslutande diskussion och slutsats

Enligt förarbetena står det klart att en svår skattefråga föreligger när frågan är svår för såväl den skattskyldige som för mer erfarna deklareranter eller skatteexperter.¹⁸³ Om rättsläget är oklart och varken lagstiftning eller praxis ger ett klart besked om hur en fråga ska bedömas rör det sig enligt förarbetena om en svår skatterättslig fråga.¹⁸⁴ Även frågor som är ovanliga i beskattningssammanhang för någon som har kunskap om skatterätt bör även de leda till att befrielse medges.¹⁸⁵ Med andra ord bör det rent teoretiskt finnas goda förutsättningar för skattskyldiga att kunna befrias från skattetillägg på grund av att de kommit i kontakt med en svår skatterättslig fråga.

Den praxis som finns ger visst stöd för att en fråga rent objektivt, det vill säga utan att ta hänsyn till en skattskyldigs subjektiva situation, kan vara svår och därav möjliggöra att befrielse kan medges. Detta var exempelvis fallet i RÅ 1995 not. 83 och RÅ 1989 not. 178.¹⁸⁶ Om en fråga inte kan anses objektivt svår men svårbedömd utifrån den skattskyldiges perspektiv ger praxis sken av att den skattskyldige i dessa fall borde insett frågans svårighet och upplyst SKV om detta. I det fall en skattskyldig bedriver näringsverksamhet verkar kravet på att upplysa SKV vara närmast absolut.¹⁸⁷ Att skattskyldiga i dessa lägen måste upplysa SKV om att de finner något svårt liknar Teresa Simon-Almendals resonemang om att det i sådana situationer borde ligga i den skattskyldiges intresse att lämna mer uppgifter om ett förfarande.¹⁸⁸ Med det sagt ställer jag mig frågan varför det finns en möjlighet till befrielse när en skattskyldig funnit en fråga svårbedömd om denne i det fallet förväntas lämna ytterligare uppgifter om frågan. I det fall den skattskyldige hade lämnat fler

¹⁸³ Se avsnitt 3.2.2. och 3.2.4.

¹⁸⁴ Se avsnitt 3.2.2. och 3.3.

¹⁸⁵ Se avsnitt 3.2.2.

¹⁸⁶ Se avsnitt 4.4.1.1.

¹⁸⁷ Se avsnitt 4.4.2.

¹⁸⁸ Se avsnitt 5.3.2.

uppgifter hade sannolikt en oriktig uppgift aldrig lämnats och frågan om befrielse hade då varit irrelevant.

Skatteflyktsförfaranden strider inte mot en lagregels ordalydelse utan mot dess syfte.¹⁸⁹ Utgångspunkten borde därför av rent logiska skäl vara att den lagstiftning som kringgått i sig inte ger någon vägledning för hur en fråga ska bedömas i dessa mål eftersom förfarandet inte strider mot lagregelns ordalydelse men mot dess syfte. Huruvida ett förfarande strider mot en lagregels syfte eller ej är en fråga som ofta inte har ett självklart svar. Inte sällan är HFD och SRN skiljaktiga vid bedömningen av om ett förfarande strider mot lagstiftningens syfte. Inte heller inom doktrin råder det konsensus gällande hur lagstiftningens syfte ska tolkas och bedömas. Därför är det kanske inte heller underligt att skatteflyktslagen inte anses förutsebar.¹⁹⁰ Med tanke på lagens oförutsebarhet och de svårigheter som är förenade med dess tillämpning bör skatteflyktslagens rättsläge kunna betraktas som oklart. Rent krasst är skatteflyktslagens tillämpning något som fastställs i efterhand snarare än på förhand. Därför bör skatteflyktslagens tillämpning även kunna anses vara en svår skatterättslig fråga.

Om varken domare, ledamöter i SRN eller författare inom doktrin, vilka alla får förutsättas ha god kunskap om skatterätt, inte är överens om hur skatteflyktslagen ska tolkas och tillämpas är sannolikt skatteflyktsförfaranden att jämföras med objektivt sett svåra skatterättsliga frågor. Om skatteflyktsförfaranden är objektivt sett svåra skatterättsliga frågor är det inte heller särskilt långsökt att anta att de även kan räknas som svårbedömda utifrån den skattskyldiges perspektiv. Med andra ord borde skatteflyktsförfaranden kunna anses vara såväl objektivt som subjektivt sett svåra skatterättsliga frågor.

Även fast skatteflyktsförfaranden i teori borde kunna anses vara svåra skatterättsliga frågor visar den praktiska hanteringen av befrielsegrunden att

¹⁸⁹ Se avsnitt 5.1.

¹⁹⁰ Se avsnitt 5.1 och 5.2.

så inte är fallet. I praktiken spelar det egentligen ingen roll om rättsläget varit oklart eller om frågan kan betraktas som svår om den skattskyldige kan anses ha utnyttjat ett oklart rättsläge eller själv bidragit till att svårigheten uppkommit.¹⁹¹ Kammarrätten och förvaltningsrättens bedömningar har dock visst stöd i förarbetsuttalandet rörande att tveksamma skatteupplägg konstruerade av skatterådgivare i regel inte kan anses ursäktliga och att det i dessa fall kan ställas krav på att den skattskyldige kontrollerar att de uppgifter som lämnats är rimliga.¹⁹² Frågan är dock om det alltid är så enkelt för skattskyldiga att förstå vilka de rimliga uppgifterna är. Skattskyldiga har som bekant redan från början en väldigt långtgående uppgiftsskyldighet. Inte minst blir detta tydligt vid beaktande av 31 kap. 3 § SFL där det föreskrivs att skattskyldiga ska lämna de övriga uppgifter SKV behöver för att kunna fatta ett beskattningsbeslut. Enligt RÅ 2003 ref. 4 ska skattskyldiga lämna tillräckligt med uppgifter för att SKV ska kunna uppmärksamma det skatterättsliga problemet.¹⁹³ Utöver att uppgiftsskyldigheten är långtgående är den även relativt ospecificerad. Ordet *övriga* i 31 kap. 3 § SFL är egentligen ganska intetsägande i förhållande till vad exakt den skattskyldige ska lämna för uppgifter. Nyckelordet *tillräckligt*, vilket används i RÅ 2003 ref. 4, bidrar inte heller till någon vidare klarhet. Därför är det kanske inte underligt att skattskyldiga av ren oförmåga ibland inte kan lämna ”rätt” uppgifter av den anledning att de själva helt enkelt inte kan utröna vad som är relevant.

Det är även en intressant fråga varför uppgifter utelämnas. I skatteflyktssammanhang är det inte helt otänkbart att uppgifter utelämnas just för att det skatterättsliga problemet inte ska uppmärksammas. Det hade ju rakt av gått emot syftet med att vidta en skatteflyktstransaktion att även ange varför den skattemässiga effekten uppstår, det vill säga de transaktioner som sammanlagt leder till skatteförmånen. Om en skattskyldig lämnade sådana uppgifter hade förfarandet sannolikt upptäckts och SKV hade förmodligen lämnat en framställan om skatteflyktslagets tillämpning till

¹⁹¹ Se avsnitt 6.5.

¹⁹² Se avsnitt 3.2.4.1.

¹⁹³ Se avsnitt 2.3.1.

förvaltningsrätten. I det läget hade däremot den skattskyldige förmodligen undgått att lämna en oriktig uppgift och skattetillägg skulle därför inte blivit aktuellt.

Skattskyldiga som vidtar förfaranden som ligger i gränslandet mellan vad som är tillåtet enligt IL och vad som underkänns enligt skatteflyktslagen kan i realiteten sägas ha två val. Alternativ ett är att upplysa om alla omständigheter som bidrar till att den skattemässiga effekten blir som den blir och därav undgå att skattetillägg påförs men riskera att SKV lämnar en framställan om skatteflyktslagens tillämpning till förvaltningsrätten. Alternativ två är att inte upplysa om alla omständigheter som bidrar till att den skattemässiga effekten blir som den blir och därav riskera att skattetillägg påförs i det fall förfarandet upptäcks. Skattetillägget kommer i det fallet sannolikt inte att befrias från även om frågan kan anses vara svår. Även i detta alternativ finns en risk att SKV lämnar en framställan om skatteflyktslagens tillämpning till förvaltningsrätten.

Som det ser ut idag hamnar således en skattskyldig som lägger sig i gränslandet i något av en schack-matt situation oberoende av hur denne väljer att agera. I det fall skattetillägg påförs blir dock konsekvensen av skatteflyktsförfarandet mer kännbar.

Den nackdel som finns med att påföra skattetillägg i skatteflyktssammanhang är starkt kopplat till lagens oförutsebarhet. Det orimliga är då främst att skattskyldiga påförs ett skattetillägg vid tillämpning av en lag som inte är förutsebar. Ergo den skattskyldige får ett skattetillägg för något den inte kunnat förutse. Samtidigt kan det ifrågasättas om skattskyldiga som medvetet lägger sig i gråzonen kan göra anspråk på lika höga krav på förutsebarhet och rättssäkerhet som någon som agerar i enlighet med lagen.¹⁹⁴ Nackdelen är således enbart en nackdel om en anser att skattskyldiga kan göra anspråk på detta även i skatteflyktshänseende.

¹⁹⁴ Se avsnitt 5.2 och 5.3.2.

Den praktiska tillämpningen är, i min mening, inte helt orimlig. Skatteflyktslagen framstår inte som särskilt avskräckande sett till att dess rättsföljd enbart innebär att den skattskyldige får betala den skatt som denne ändå skulle gjort om ett mer ”normalt” förfarande vidtagits. Incitamentet för att inte vidta sådana förfaranden blir därmed relativt lågt. Istället finns förhållandevis mycket att vinna för den som vidtar ett sådant förfarande och ”kommer undan” med det. Skattskyldiga som vidtar skatteflyktsförfaranden lär snarast ha en mentalitet likt ”går det så går det”. Risker att bli påförd skattetillägg kan på så sätt agera än mer avskräckande eftersom den skattskyldige då utöver den skatt denne ändå skulle betala även får ett tillägg på 40 %. Således kan skattetillägg i dessa situationer vara fördelaktiga då de kan resultera i att fler väljer att inte vidta skatteflyktsförfaranden.

Skattetilläggs vara eller icke vara i skatteflyktssammanhang är en fråga för lagstiftaren. Är lagstiftaren nöjd med den föreliggande situationen hade detta med fördel kunnat förtydligas antingen i lagtext eller i vart fall i förarbetena nästa gång skattetilläggsystemet ändras. I dagsläget nämns inte skatteflykt någonstans i förarbetena. För de skattskyldiga som vidtar skatteflyktsförfaranden hade detta inte förändrat särskilt mycket. Dock hade det i vart fall uttryckligen framgått att skattetillägg kan påföras och att befrielse inte kan medges på basis av svår skatterättslig fråga när skatteflyktslagen tillämpas. Generellt bör det dock förtydligas genom praxis, lagstiftning eller förarbete vad en svår skatterättslig fråga är och när den kan leda till befrielse och inte. Den praxis som finns är spretig och ger föga svar på denna fråga, även om vissa tendenser kan skönjas. Specifikt gällande skatteflykt råder en total avsaknad av praxis i befrielsehänseende. Undersökningen av avgöranden från kammarrätten och förvaltningsrätten visar även att domstolen ofta brister när det kommer till att motivera sina domskäl i befrielsehänseende. Allt som oftast anges att ”skäl för befrielse saknas” vilket ger sken av att ingen prövning av frågan gjorts. Med det sagt kan domstolen mycket väl haft den skattskyldiges yrkande i åtanke när den kommit till denna slutsats. Men vad spelar det för roll om detta inte redovisas?

Likt Holstad anser jag att befrielsebedömningen bör redovisas tydligt, inte minst då skattetillägg är att jämställa med en straffrättslig påföljd.¹⁹⁵ Tydliga motiveringar i detta hänseende hade också bidragit till en ökad förståelse av befrielsegrundens tillämpning. Detta hade i sin tur gjort rättsläget något klarare för såväl skattskyldiga som rättstillämpare.

Det kan ifrågasättas om skattskyldiga som vidtar förfaranden som tillslut träffas av skatteflyktslagen verkligen hamnar i gråzonen av en slump eller om det de facto är ett medvetet val. Det senare är enligt min mening mer troligt. Därför framstår det inte som särskilt orimligt att den skattskyldige i sådana situationer inte kan befrias från skattetillägget på basis av att frågan varit svår. Jag tror skattetilleggssystemet hade riskerat att framstå som mer orättvist i det läge befrielse hade medgetts i dessa fall. Speciellt för de skattskyldiga som av slarv eller misstag lämnar en oriktig uppgift och blir påförda skattetillägg.

Min slutsats är således att skatteflyktsförfaranden i regel kan betraktas som objektivt sett svåra skatterättsliga frågor, dock inte i befrielsehänseende. Enligt min mening hade det inte heller varit önskvärt att befrielse hade kunnat medges i dessa fall. Det hade varit intressant att se hur HFD hanterar frågan om den någon gång prövas. Dock tror jag att HFDs bedömning förmodligen skulle överensstämma med kammarrätten och förvaltningsrättens bedömning mot bakgrund av förarbetsuttalandet om tveksamma skatteupplägg. HFD borde dock medge prövningstillstånd i en fråga som rör befrielsegrunden generellt. Den praxis som finns är gammal och de svåra skatterättsliga frågor skattskyldiga möter idag är sannolikt andra än de som var aktuella när praxis kom till. Nya svåra skatterättsliga frågor kommer förmodligen även fortsättningsvis att uppkomma i takt med att skatterätten utvecklas. Därför finns det ett värde av att HFD klargör hur befrielsegrunden kan tillämpas i en mer nutida bemärkelse.

¹⁹⁵ Se avsnitt 4.5.1.

Bilaga A

Urval och frågor till undersökningen av kammarrättsdomar

Urval

Tillvägagångssätt för att finna de relevanta domarna

Eftersom min frågeställning tagit sikte på de mål där skattetillägg påförts efter en tillämpning av skatteflyktslagen så har de domar jag eftersökt behövt uppfylla dessa två kriterier:

1. Skatteflyktslagen ska ha funnits tillämplig.
2. Kammarrätten ska ha varit tvungen att ta ställning till frågan om skattetillägg

För att finna dessa domar har jag använt mig av samma metod som Tim von Oelreich gjort i sitt examensarbete från år 2016.¹⁹⁶ Anledningen till att jag har använt samma urvalsmetod är för att de domar han undersökt även är relevanta för min frågeställning vilken, till skillnad från Tims examensarbete, har fokus på befrielse på grund av svår skatterättslig fråga snarare än skattskyldigas uppgiftsskyldighet. För att hitta domar de domar som uppfyller dessa kriterier har jag följt den metod Tim använt. Enda skillnaden är att jag använt mig av sökfunktionen i Juno istället för Zeteo.

Sökordet har varit ”skattetillägg och skatteflykt”.

De resultat som framkommit har sedan filtrerats enligt följande:

- 3 Rättskällor → praxis → förvaltningsdomstolar → kammarrätterna
- 4 År 2010-2019.

¹⁹⁶ von Oelreich, Tim, *Skattetillägg efter en tillämpning av skatteflyktslagen: uppgiftsskyldigheten och kammarrättspraxis efter RÅ 2010 ref. 51*, 2016, Juridiska fakulteten, Juridiska institutionen, Stockholms universitet, s. 68.

Anledningen till att Tim valt att använda sökordet skatteflykt istället för skatteflyktslagen är helt enkelt att skatteflyktslagens egentliga namn är lag (1995:575) mot skatteflykt. En sökning på ordet skatteflyktslagen hade då riskerat att missa domar som ändå rört en tillämpning av lagen men där lagens uttryckliga namn angetts.¹⁹⁷ Då jag är av samma åsikt som Tim har jag inte känt mig nödgad att ändra sökfrasen. Det enda som en sökning på skatteflykt istället för skatteflyktslagen ger upphov till är att avgöranden rörande skatteflykt i andra hänseenden än skatteflyktslagen tillkommer. Detta resulterar sedermera endast i att fler avgöranden behöver gås igenom för att hitta de mål som rör en tillämpning av skatteflyktslagen. Således blir arbetsbördan något större, men om alternativet hade varit att gå miste om en relevant dom är den ytterligare arbetsbördan i min mening oproblematiske.

Datumavgränsningen bygger, likt Tims datumavgränsning, på att RÅ 2010 ref. 51 avkunnades 2010-06-10, vilket var startskottet för påförande av skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen enligt HFDs praxis.¹⁹⁸ Då sökfunktionen i Juno inte tillhandahåller en närmare datumavgränsning än år, har jag manuellt fått sortera undan kammarrättsdomar som avkunnats innan 2010-06-10.

Sökningen med den aktuella filtreringen resulterade i 252 st domar.¹⁹⁹ Av dessa uppfyllde sedermera 43 st domar kriterierna att skatteflyktslagen var tillämplig och kammarrätten hade haft att ta ställning till frågan om skattetillägg. När Tim genomfört denna sökning år 2016 uppfyllde 39 avgöranden dessa rekvisit. Två av målen han redogör för i sin tabell är dock samma avgörande bara att han valt att redovisa den skiljaktiga meningen som ett eget avgörande.²⁰⁰ I realiteten har han därmed enbart funnit 38 avgöranden som uppfyller kriterierna.

¹⁹⁷ Ibid.

¹⁹⁸ Ibid.

¹⁹⁹ Sökningen ägde rum 29 september 2019.

²⁰⁰ Det aktuella målet är Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8222-09 (2010-06-15).

De avgöranden som tillkommit i undersökningen av rent tidsmässiga skäl, det vill säga att de avgjorts efter att Tim genomfört sin undersökning år 2016, är två stycken.²⁰¹ Vidare har jag även funnit tre ytterligare avgöranden som uppfyller kriterierna vilka Tim till synes inte verkar ha funnit.²⁰² Anledningen till detta kan antingen vara att de aktuella avgörandena inte fanns med i Zeteos databas eller att de bara missats. Vad anledningen är har egentligen ingen betydelse för min framställning mer än att även dessa har inkluderats i mitt underlag för undersökningen. De avgöranden som skiljer sig från Tims undersökning är markerade med ** efter målnumret i tabellen i Bilaga B.

Totalt har därmed undersökningen omfattat 43 avgöranden.

Frågor

Dessa avgöranden har sedan undersökts mot bakgrund av följande frågor:

1. Yrkar den skattskyldige på att befrielse bör medges på grund av att det rör sig om en svår skatterättslig fråga?
 - 2.1 Bemöter Kammarrätten den skattskyldiges yrkande om befrielse på grund av svår skatterättslig fråga?
 - a. Om svaret är Ja på föregående fråga, förklarar domstolen varför/varför inte befrielse kan komma till stånd på den grunden?
 - 2.2 Bemöter förvaltningsrätten den skattskyldiges yrkande om befrielse på grund av svår skatterättslig fråga?
 - a. Om svaret är Ja på föregående fråga, förklarar domstolen varför/varför inte befrielse kan komma till stånd på den grunden?
- 3.1 Medges befrielse från skattetillägget?
- 3.2 Om ja på vilken grund?

²⁰¹ Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7366-17 (2018-11-16) samt Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3590-16 (2017-03-24).

²⁰² Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2456-11 (2012-10-04), Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 888-10 (2012-02-27) samt Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2152-09 (2011-09-19).

4 Vilka reglers syfte stred förfarandet mot?

Motivering och förklaring till frågorna

Fråga 1: yrkar den skattskyldige att befrielse bör medges på grund av 51 kap. 1 § 2 st p.1b SFL?

Denna fråga är relevant för att kunna fastställa hur ofta en felbedömning av en rättsregel eller faktiska omständigheter yrkas som ett skäl för att befrielse från skattetillägget ska medges, vilka är sådana omständigheter som ska beaktas när möjligheten till befrielse bedöms enligt 51 kap 1 § 2 st p. 1b SFL. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att den omständighet att det rör sig om en ”objektivt sett svår skatterättslig fråga” är något som potentiellt kan medföra befrielse.²⁰³ Därför har de domar där det yrkats på att frågans komplexitet/svårighetsgrad ska medge befrielse omfattats av frågeställningen. Syftet med frågan är att kartlägga hur ofta denne typ av befrielsegrund yrkas.

Svarsalternativ: *ja, nej* eller *annan*.

Ja – innebär att den skattskyldige yrkat på att befrielse bör medges i ordalag som gör det tydligt att det är denna befrielsegrund som åsyftas. Således omfattas yrkanden då ord från 51 kap. 1 § 2 st p. 1b SFL ordagrant återges, det vill säga ”felbedömning av rättsregel” eller ”felbedömning av faktiska omständigheter” eller ord som anspelar på att det rör sig om en ”objektivt sett svår skatterättslig fråga” exempelvis *svårighetsgrad* eller *komplexitet*.

Nej – innebär att den skattskyldige inte använt sådana ord som gör det tydligt att det är en befrielse enligt 51 kap. 1 § 2 st p.1b som yrkas. Även de domar där den skattskyldige enbart yrkat att befrielse bör medges utan att återge varför omfattas av svarsalternativet *nej*. Likaså om den skattskyldige yrkat på befrielse enligt andra befrielsegrunder. Slutligen omfattas även de domar där den skattskyldige inte yrkat på befrielse överhuvudtaget.

²⁰³ Prop. 2002/03:106 s. 144 samt 241 ff.

Denna fråga omfattar såväl den skattskyldiges yrkande i kammarrätten respektive förvaltningsrätten. I det fall den skattskyldige yrkat befrielse på denna grunden i kammarrätten är svaret *Ja*, i det fall det inte framgår att den skattskyldige yrkat befrielse på denna grunden i kammarrätten men yrkandet istället framförts i förvaltningsrätten besvaras frågan med *Ja**. Svaret *Nej* omfattar då de fall där yrkandet om befrielse på denna grund varken framkommit i kammarrätt eller förvaltningsrätt.

Fråga 2: *Berör rätten befrielsegrunden i 51 kap. 1 § 2 st p. 1b SFL dvs. att den oriktiga uppgiften som lett till skattetillägget har berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena?*

Denna fråga har betydelse för den fråga som vissa författare inom doktrin ställt sig, nämligen huruvida befrielse från skattetillägg per automatik borde medges då det rör en tillämpning av skatteflyktslagen eftersom en tillämpning av skatteflyktslagen är att betrakta som en ”objektivt sett svår skatterättslig fråga”.²⁰⁴ Sådana frågor omfattas nämligen av 51 kap 1 § 2 st p.1b SFL enligt dess förarbeten.²⁰⁵ Frågan ämnar således att belysa hur ofta denna befrielsegrund faktiskt berörs av rätten i dess domskäl. I förening med Fråga 3.1 kan denna fråga även ge information rörande hur ofta den behandlas/prövas av kammarrätten i i förhållande till hur ofta den yrkas av den skattskyldige. Då jag velat undersöka hur såväl kammarrätten som förvaltningsrätten agerar i detta hänseende har jag valt att dela upp frågan enligt följande:

Fråga 2.1 rör huruvida kammarrätten berör befrielsegrunden eller inte, och

Fråga 2.2 rör huruvida förvaltningsrätten berör befrielsegrunden eller inte.

Svarsalternativen är detsamma för båda frågorna och är *ja* eller *nej*.

²⁰⁴ Hultqvist, Anders, *Skattetillägg vid en tillämpning av skatteflyktslagen?*, SvSkT 5.2010, s. 499.

²⁰⁵ Prop. 2002/03:106 s. 144 samt 241 ff.

Ja – innebär att det framgår i domskälen att befrielsegrunden berörts, antingen genom laghänvisning eller genom att orden i befrielsegrunden används. Även ord som anknyter till ”objektivt sett svår skatterättslig fråga” exempelvis svårighetsgrad eller komplexitet m.m. har medfört ett jakande svar.

Nej – innebär att befrielsegrunden inte uttryckligen har berörts i domskälen, Svarsalternativet *Nej* omfattar även de domskäl där kammarrätten och förvaltningsrätten enbart uttryckt att ”skäl för att medge befrielse saknas” eller ”skäl för befrielse har inte framkommit”.

Fråga 2.1 a & 2.2 a: om föregående fråga besvarats jakande, motiverar rätten varför befrielse inte kan medges på grunden att det rör sig om en svår skatterättslig fråga?

Anledningen till att denna fråga inkluderats är att det är intressant hur kammarrätten och förvaltningsrätten hanterar befrielsegrunden, vidare kan denna fråga, om den besvaras jakande, bidra till varför rätten finner att befrielse kan eller inte kan medges på denna grunden. Holstad har även påpekat att det är viktigt att domstolar motiverar sina domar då domen går den skattskyldiga emot. Om en skattskyldig då yrkat på befrielse men befrielse inte medges är detta även något som bör motiveras.²⁰⁶ Även denna är uppdelat i två frågor då jag velat hålla förvaltningsrätten och kammarrättens agerande i detta hänseendet separat. I de fall föregående fråga inte besvarats jakande har dessa markerats med X som svar eftersom frågan därav inte går att besvara.

Fråga 2.1. a rör kammarrättens agerande i detta hänseende

Fråga 2.2. a rör förvaltningsrättens agerande i detta hänseende

Svarsalternativen är dock de samma för båda frågorna.

Svarsalternativen är: ja eller nej

²⁰⁶ Holstad, Per, Befrielse från skattetillägg, SvSkT 2009:3 s. 248-249.

Ja – innebär att kammarrätten/förvaltningsrätten motiverar varför frågans svårighetsgrad inte kan/inte kan medge befrielse.

Nej – innebär att kammarrätten/förvaltningsrätten enbart konstaterar att ”omständigheterna är sådana att frågans svårighetsgrad inte kan motivera befrielse” utan att förklara vilka omständigheterna är.

Fråga 3.1: Medges befrielse från skattetillägget i kammarrätten och till vilken grad?

Denna fråga har inkluderats för att kartlägga hur ofta den skattskyldige, då frågan prövats för sista gången, får befrielse från skattetillägget samt huruvida detta sker helt eller delvis. Därför har förvaltningsrättens bedömning inte ansetts behövt i detta hänseende.

Svarsalternativen är Ja eller nej.

Ja – innebär att befrielse har medgetts till någon grad. Om befrielse har medgetts ska svaret Ja efterföljas med hur mycket skattetillägget satts ned. Sätts skattetillägget ned till hälften ska frågan således besvaras ”Ja, hälften”.
Nej – innebär att skattetillägget inte satts ned.

Fråga 3.2: Om föregående fråga besvarats jakande, på vilken grund medges befrielse?

Tanken är att denna fråga helt enkelt ska kartlägga i vilken mån befrielse medges i de undersökta kammarrättsdomarna. Likt tidigare är det enbart kammarrättens bedömning som är relevant då det är där frågan prövas för sista gången. När frågan på grund av svaret på Fråga 3.1 inte kan besvaras har dessa markerats med X.

Svarsalternativen är alla de grunder för befrielse som framgår av 51 kap. 1 § SFL. I det fall kammarrätten enbart konstaterar att ”skäl att medge ytterligare befrielse saknas” ska den grund SKV i det underliggande beslutet angett för att sätta ned skattetillägget anges som svar. Om svaret funnits i SKVs beslut

ska svaret efterföljas av **. Om befrielse exempelvis medgetts på grund av lång handläggningstid och detta framgår av det underliggande beslutet från SKV men inte av kammarrättens domskäl besvaras frågan ”lång handläggningstid**”

Fråga 4: *Vilka reglers syfte stred förfarandet mot?*

Syftet med denna fråga är bara att kategorisera vilka reglers syfte som förfarandena stred mot. Frågan besvaras med vilka regler kringgåendet rör. Har förfarandet kringgått reglerna i 57 kap. IL besvaras frågan således ”tretolv”.

Bilaga B

Målnummer	Fråga 1	Fråga 2.1	Fråga 2.1.a	Fråga 2.2	Fråga 2.2.a	Fråga 3.1	Fråga 3.2	Fråga 4
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7366-17 (2018-11-16) mål nr. i domen: 7366-17, 7367-17 **	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	låneförbud
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3590-16 (2017-03-24) mål nr. i domen: 3590-3595-16 **	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4260-14 (2015-12-15) mål nr. i domen: 4260-14, 4263-4264-14	Ja	Ja	Ja	Nej	X	Nej	X	Skalbolagsreglerna
Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 689-14 (2015-01-07)	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	Underprisöverlåtelser
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6114-10 (2014-02-06)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelser
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6115-10 (2014-02-06)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelser
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6113-10 (2014-02-06)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelser
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22) mål nr. i domen: 3899-3900-10	Ja*	Nej	X	Ja	Ja	Nej	X	Underprisöverlåtelser

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22) mål nr. i domen: 3897-3898-10	Ja*	Nej	X	Ja	Ja	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6477-10 (2013-11-06)	Nej	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Ja	Ja	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2908-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 2908-2910-10	Ja*	Nej	X	Ja	Nej	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3952-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 3952-3953-10	Ja	Nej	X	Nej	X	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2902-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 2902-2904-10	Ja*	Nej	X	Ja	Nej	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2905-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 2905-2907-10	Ja*	Nej	X	Ja	Nej	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4007-10 (2013-09-30)	Ja*	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4006-10 (2013-09-30)	Ja*	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2971-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2968-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2970-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2961-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4005-10 (2013-09-30)	Ja*	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2972-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3785-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 3785-10 , 3786-10	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2967-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2956-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2958-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2969-10 (2013-09-30)	Ja	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4287-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 4287-10, 4289-10	Ja*	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4004-10 (2013-09-30)	Ja*	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4264-10 (2013-09-30) mål nr. i domen: 4264-4265-10	Nej	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4003-10 (2013-09-30)	Ja*	Nej	X	Nej	X	Ja, Hälften	inte ursäktligt, men oskäligt**	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 5988-11 (2013-09-30)	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	Underprisöverlåtelse
Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2220-12 (2013-05-31)	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2676-12 (2013-02-04) mål nr. i domen: 2676-12, 2677-12	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2456-11 (2012-10-04) **	Ja*	Nej	X	Nej	X	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 888-10 (2012-02-27) mål nr. i domen: 888-10, 890-892-10 **	Nej	Nej	X	Nej	X	Ja, Helt	Lång handläggningstid m.m.	tretolv

Kammarrätten i Stockholm mål nr. 3141-10 (2010-11-18)	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Stockholm mål nr. 3138-10 (2010-11-18)	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2152-09 (2011-09-19) **	Ja*	Nej	X	Ja	Nej	Ja, Helt	Lång handläggningstid	tretolv
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4817-09 (2011-06-21) mål nr. i domen: 4817-4824-09	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4825-09 (2011-06-21) mål nr. i domen: 4825-4832-09	Nej	Nej	X	Nej	X	Nej	X	tretolv
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8222-09 (2010-06-15) mål nr. i domen: 8222-8223-09	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Nej	X	tretolv

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1971:10 – Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.

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

Prop. 1980/81:17 – med förslag till lag om skatteflykt m.m.

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

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

Prop. 1996/97:170 – Reformerad skatteflyktslag

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

Prop. 2010/11:165 – Skatteförfarandet

Prop. 2014/15:131 – Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor

SOU 2001:25 – Kostnads- och intäktskonsekvenser m.m.

SOU 2008:106 – Ökat förtroende för domstolarna - strategier och förslag

SOU 2017:94 – Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna

Remissvar till SOU 2017:94 - Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna

Rättvis skatteprocess (dnr. Fi2017/04533/53) 2018-03-06

Svenskt näringsliv (dnr. 236/2017) 2018-03-02

FAR (dnr. framgår ej) 2018-03-09

Sveriges advokatsamfund (dnr. R-2017/2283) 2018-03-05

Litteratur

Alhager, Magnus, *Dispens från inkomstskatt*, Iustus, Diss. Uppsala : Univ.,Uppsala, 1999

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skatteprocessen*, 3., uppdaterade uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, *Skattetillägg och skattebrott*, 2. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2016

Ekelöf, Per Olof, *Rättegång H. 5, 6.*, omarb. uppl., Norstedt, Stockholm, 1987

Grylin, Hanna, *Passivitetsrätten vid skattetillägg*, Örebro University, Diss. (sammanfattning) Örebro : Örebro universitet, 2019, Örebro, 2019.

Tillgänglig: <http://oru.diva-portal.org/smash/get/diva2:1354712/FULLTEXT01.pdf>

Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Juristförl., Diss. Stockholm : Univ., Stockholm, 1995

Karlsson, Olle, *Tillämpningen av skatteflyktslagen – en introduktion*, s. 15-43, I Lind, Yvette (red.), *Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering*, Upplaga 1, Iustus förlag, Uppsala, 2018,

Kellgren, Jan, *Mål och metoder vid tolkning av skattelag [Elektronisk resurs] : Med särskild inriktning på användning av förarbeten*, Iustus förlag, Diss. Linköping : Linköpings universitet, 1997, Uppsala, 1997
<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:liu:diva-40439>

Peczenik, Aleksander, *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, 1. uppl., Fritze, Stockholm, 1995

Rosander, Ulrika, *Generalklausul mot skatteflykt*, Jönköping International Business School, Jönköping University, Diss. Jönköping : Internationella handelshögskolan, 2007, Jönköping, 2007
<http://urn.kb.se/resolve?urn=urn:nbn:se:hj:diva-911>

Strömholm, Stig, *Rätt, rättskällor och rättstillämpning: en lärobok i allmän rättslära*, 5., [uppdaterade och bearb.] uppl., Norstedts juridik, Stockholm, 1996

Tjernberg, Mats, *Skatterättslig tolkning*, Upplaga 1, Iustus, Uppsala, 2018.

Uggla, Carl-Magnus & Carneborn, Christian, *Tolkning och tillämpning av skatteflyktslagen*, 1. uppl., Wolters Kluwer, Stockholm, 2015

von Bahr, Stig, *en kritisk betraktelse över skattetilläggens utveckling*, s. 23-36, I Dahlberg, Mattias (red.), *Law and society: contributions by the honorary doctors*, Upplaga 1, Iustus, Uppsala, 2019

von Bahr, Stig, *Kompletterande information som frivillig rättelse*, s. 60-70, I Lind, Yvette (red.), *Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering*, Upplaga 1, Iustus förlag, Uppsala, 2018

Simon-Almendal, Teresa, *Oriktig uppgift som resultat av rättslig omkvalificering – några problematiserande reflektioner* s. 420-421, I Tjernberg, Mats, Rendahl, Pernilla & Wenander, Henrik (red.), *Festskrift till Christina Moëll*, Juristförlaget i Lund, Lund, Sweden, 2017

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Norstedts juridik, Diss. Stockholm : Stockholms universitet, 2005, Stockholm, 2005.

Artiklar

Gäverth, Leif, *Regeringsrätten och genomsyn*, SvSkT 1996, s. 731 ff.

Gulliksson, Magnus; Kristoffersson, Eleonor, *Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg*, SvSkT 2011, s. 211–227.

Holstad, Per, *Befrielse från skattetillägg*, Skattenytt 2009:3 s. 249 ff.

Hultqvist, Anders, *Handelsbolagsdomarna och regeringsrättens syn på skatteflykt*, SvSkT 6-7 2009 s. 772-783.

Hultqvist, Anders, *Skattetillägget - dags för en utvärdering och reformering, igen!*, SvSkT 2008 s. 142-152.

Hultqvist, Anders, *Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen?*, SvSkT 2010 nr. 5, s. 499 ff.

Kellgren, Jan, *Några taxeringsfrågor vid genomsyn respektive tillämpning av skatteflyktslagen*, SvSkT, 2009 nr. 9, s. 946-959.

Lindkvist, Gustav, *Dubbelbestraffningsförbudet – oförändrat rättsläge?* SkatteNytt 2009/5 s. 298-303.

Lindkvist, Gustav, *Domskäl och bevisprövning*, SvSkT 2018:6 s. 431-443.

Nergelius, Joakim, *Prejudikat(o)bundenhet inom den konstitutionella rätten – var ne bis in idem ett unikum?*, SvJT 2017 s. 783 ff.

Påhlsson, Robert, *Kringgående av inkomstskattelag – en resa utan slut*, Skattenytt, 2016, s. 105-128.

Simon-Almendal, Teresa, *Skatteförfarandelagen - 71 kapitel och alltjämt något som saknas? – några problematiserande reflektioner från ett rättssäkerhetsperspektiv*, Skattenytt, 2012, s. 760-773.

Simon-Almendal, Teresa, *Påförande av skattetillägg och tillämpning av skatteflyktslagen – hur är det möjligt?*, Skattenytt, 2010, s. 644-656.

Tikka, Kari S, *Om kringgåendeproblemet och skatteflyktsklausulen i den finska inkomstbeskattningen*, Skattenytt, 1992, s. 583-590.

Tjernberg, Mats, *Skatteflyktslagen och HFD x 2 – 3:12 respektive koncernbidragsreglerna*, Skattenytt, 2018, s. 807-816

Tjernberg, Mats och Neway Herrman, John, *Regeringsrätten och skatteflyktslagen – mönster eller monster?*, Skattenytt, 2011, s. 158-167.

von Bahr, Stig, *Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd*, SvSkT 2018:3 s. 153 ff.

von Bahr, Stig, *Skatteflykt i EG-rättslig belysning*, Skattenytt 2007 s. 644 ff.

Wittkull, Joakim, *Skattetillägg när skatteflyktslagen har tillämpats – betydelsen av Regeringsrättens dom den 10 juni 2010 i mål nr. 3819-3820-09*, SvSkT 2010 s. 668 ff

Examensarbeten

von Oelreich, Tim, *Skattetillägg efter en tillämpning av skatteflyktslagen: uppgiftsskyldigheten och kammarrättspraxis efter RÅ 2010 ref. 51*, 2016, Juridiska fakulteten, Juridiska institutionen, Stockholms universitet.
Tillgänglig: <http://su.diva-portal.org/smash/record.jsf?pid=diva2%3A968903&dswid=5126>

Elektroniska källor

Socialdepartementet, *Prisbasbelopp för 2020 fastställt*,
Länk: <https://www.regeringen.se/artiklar/2019/09/prisbasbelopp-for-2020-faststallt/>

Publicerad: 2019-09-10

Hämtad: 2019-11-19

Skatteverket, *Kontrolluppgift är vilseledande*, 2019

Länk: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324462.html>

Publicerad: framgår ej.

Hämtad: 2019-12-01.

Skatteverket, *Lång handläggningstid*, 2019

Länk:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324477.html>

Publicerad: framgår ej.

Hämtad: 2019-11-11.

Skatteverket, *Allmänna ombudet*,

Länk: <https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/allmannaombudet.4.361dc8c15312eff6fd2d1ed.html>

Publicerad: framgår ej.

Hämtad: 2019-11-28

Skatteverket, *Alder*, 2019

Länk:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324458.html>

Publicerad: framgår ej.

Hämtad: 2019-12-03

Skatteverket, *Ändring av talan, Den som har överklagat*, 2019

Länk: <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340535.html#h-Gransdragningen-mellan-nytt-yrkande-och-ny-sakfraga>

Publicerad: framgår ej.

Hämtad: 2019-11-29

Rapporter

Sveriges advokatsamfund, Skatteverket och Förvaltningsdomstolarna, *Åtgärder för att förbättra skatteprocessen i stora och komplicerade mål — ökad samsyn mellan inblandade parter.*

Länk: https://www.advokatsamfundet.se/globalassets/advokatsamfundet_sv/advokatyrket/rapporten_forbatttrad_skatteprocess.pdf

Publicerad: 2019-06-05

Demoskop på uppdrag av Rättvis skatteprocess, *Skattemål i förvaltningsdomstol,*

Länk: <http://www.rattviskatteprocess.se/wp-content/uploads/2018/05/Processen-i-skattem%C3%A51180508.pdf>

Publicerad: 2018-05-07.

Skatteverkets ställningstaganden

Beloppsgränser för uttag av skattetillägg och för eftertaxering respektive efterbeskattning, 2005, dnr. 130 358414/111

Tillgänglig:

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/341319.html?date=2005-06-17>

Publicerad: 2005-06-17

Hämtad: 2019-11-22

Rättsfallsförteckning

HFD

RA 1978 1:50
R 1979 1:45
RA 1980 1:55
RA 1982 1:24
RA 1983 1:6
RA 1983 1:51 I & II
RA 1985 1:32
RA 1987 ref. 61
RA 1988 ref. 8
RA 1989 ref. 32
RA 1989 not. 178
RA 1991 ref. 16
RA 1994 ref. 15
RA 1995 ref. 5
RA 1995 not. 83
RA 1997 ref. 1
RA 2000 ref. 66
RA 2000 ref. 21 I & II
Ra 2001 not. 11
RA 2002 not. 117
RA 2003 ref. 4.
RA 2004 ref. 106
RA 2004 not. 164
RA 2004 ref. 11
RA 2004 not. 104
RA 2007 ref. 65
RA 2008 ref. 51
RA 2008 ref. 73
RA 2008 ref. 61 II
RA 2009 not. 61
RA 2009 ref. 47 I
RA 2009 ref. 73
RA 2010 ref. 51
HFD 2014 ref. 24
HFD 2015 ref. 17 I & II
HFD 2016 ref. 61

Kammarrätten

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 7366-17 (2018-11-16)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3590-16 (2017-03-24)
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 4260-14 (2015-12-15)
Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 689-14 (2015-01-07)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6114-10 (2014-02-06)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6115-10 (2014-02-06)

Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6113-10 (2014-02-06)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3899-10 (2013-11-22)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3897-10 (2013-11-22)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 6477-10 (2013-11-06)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2960-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2908-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3952-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2902-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2905-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4007-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4006-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2971-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2968-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2970-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2961-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4005-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2972-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3785-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2967-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2956-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2958-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2969-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4287-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4004-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4264-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4003-10 (2013-09-30)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 5988-11 (2013-09-30)
Kammarrätten i Jönköping, mål nr. 2220-12 (2013-05-31)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2676-12 (2013-02-04)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 2456-11 (2012-10-04).
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 888-10 (2012-02-27)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3141-10 (2010-11-18)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 3138-10 (2010-11-18)
Kammarrätten i Göteborg, mål nr. 2152-09 (2011-09-19)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4817-09 (2011-06-21)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 4825-09 (2011-06-21)
Kammarrätten i Stockholm, mål nr. 8222-09 (2010-06-15)

Mål från Europadomstolen

Janosevic mot Sverige, 23 juli 2002 (mål nr 34619/97)

Västberga taxi och Vulic mot Sverige, 23 juli 2002 (mål nr 36985/97)