

Ett mer rättssäkert skattetillägg

||||| Rättvis
||||| skatteprocess

Om Rättvis skatteprocess

Rättvis skatteprocess är en oberoende insamlingsstiftelse grundad 2016, som kostnadsfritt hjälper privatpersoner och småföretagare som blivit orättvist behandlade i skatteprocessen att tillvarata sina rättigheter. Genom att hjälpa driva fall i domstol och bilda opinion ska stiftelsen bidra till en rättssäkrare och rättvisare skatteprocess.

Rättvis skatteprocess verksamhet finansieras helt genom donationer från privatpersoner, organisationer och företag.

 Rättvis
skatteprocess

Insamlingsstiftelsen Rättvis skatteprocess
Oktober 2022

Rapporten har sammanställts av Patrick Krassén,
verkställande ledamot för Rättvis skatteprocess
och Minna Grahn, studentjurist vid Rättvis skatteprocess.

Foto: Unsplash

www.rattviskatteprocess.se



Innehåll

Sammanfattning	4
Inledning	5
Regelverkets historia	5
Skattetilläggets straffrättsliga karaktär	7
Antal skattetillägg	8
Tillämpning av befrielsegrunderna	9
Bedömning av befrielsegrunderna i praxis	11
Felbedömning av svårtolkad regel eller de faktiska omständigheterna	11
Lång handläggningstid	11
Avdragsgill vid inkomstbeskattningen	12
Oskäligt i förhållande till felaktigheten	13
Övriga mål	15
Slutsats och förändringsförslag	17
Källor	18

Sammanfattning

Systemet med skattetillägg har funnits i svensk lagstiftning i femtio år. Skattetillägg påförs som en administrativ sanktion vid lämnande av oriktig uppgift, utan prövning av uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige.

Enligt Europadomstolen är skattetillägg en åtgärd jämförlig med ett straff. Att ingen subjektiv prövning görs, har av lagstiftaren motiverats med att det finns grunder för nedsättning av eller hel befrielse från skattetillägg.

I denna rapport kan vi visa att befrielsegrunderna dock tillämpas ytterst sällan. Endast i 1–2 procent av målen i kammarrätterna och Högsta förvaltningsdomstolen har befrielse från skattetillägg medgivits helt eller delvis under perioden 2018–2021. Därtill är det endast i vart sjätte fall i Kammarrätten som domstolen motiverar varför befrielse inte tillämpats.

Det närmast automatiska sätt som skattetillägg påförs är en börda för skattskyldiga. Den orimligt låga sannolikheten för befrielse är ett rättssäkerhetsproblem. Rättvis skatteprocess vill se följande förändringar:

- Krav bör införas på att Skatteverket kan visa på uppsåt eller grov oaktsamhet för att skattetillägg ska kunna utdömas.
- Domstolarna bör åläggas att motivera varför befrielse inte medges när sådan har yrkats i överklagade fall.
- Skattetillägg ska utdömas av domstol, inte Skatteverket.
- Anstånd med betalning av skattetillägg ska medges automatiskt när beslut om skattetillägg överklagas eller begärs omprövat.

Inledning

Skattetillägg är en administrativ sanktion som utdöms vid överträdelser av skattelagstiftningen. I svensk rätt finns flera sådana administrativa sanktioner. Det som särskiljer skattetillägget är att sanktionen inte hanteras av allmän domstol. I stället är det Skatteverket som beslutar om sanktionen med möjlighet för skattebetalare att överklaga besluten till förvaltningsdomstol. Det är därmed av särskild vikt att reglerna om skattetillägg är förutsebara och att deras tillämpning präglas av rättssäkerhet.

Även om det saknas en entydig definition av rättssäkerhetsbegreppet, kan utgångspunkten sägas vara att statliga organ inte får utöva makt godtyckligt.¹ Detta blir särskilt viktigt vid myndighetsutövning och ingrepp i enskildas ekonomiska förhållanden, vilket det handlar om på skatteområdet.² Inom begreppet rättssäkerhet ryms krav på förutsebarhet, likabehandling och legalitet. Förutsebarhetskravet innebär att medborgare ska ha klart för sig vilka straff som följer av vilket brott, och vilka handlingar som utgör ett brott. Detsamma gäller på skatteområdet; det ska gå att förutse vilken skattekonsekvens en viss transaktion eller ekonomisk händelse kommer att ha. Med likabehandling menas att domstolar och myndigheter ska vara sakliga och opartiska, samt döma lika vid lika omständigheter.³ Legalitetsprincipen innebär att det måste finnas lagstöd för att ingripa i enskildas rättssfärer eller döma till straff. Denna princip innebär även ett förbud mot retroaktiv lagstiftning inom skatterätten och straffrätten.⁴

Mot kravet på rättssäkerhet ställs ibland mål om effektivitet, bland annat tidseffektivitet och processekonomisk effektivitet.

Regelverkets historia

Skattetillägget infördes 1972 och var då en nyhet i svensk skattelagstiftning. Samtidigt infördes straffrättsliga regler genom den nya skattebrottslagen.

Tidigare hade ett straffrättsligt förfarande funnits, som i utredningar ansetts bristfälligt och administrativt kostsamt. Övergången till ett i allt väsentligt automatiskt skattetillägg var emellertid en stor förändring. Enligt förarbetena till det nya systemet förväntades inte små fel komma att leda till några påföljder alls, medan mer storskalig brottslighet skulle möta skarpare påföljder.

Ingen subjektiv prövning skulle göras i det nya systemet. Skattetillägg skulle tas ut vid skönstaxering och vid "oriktigt meddelande", det vi i dag kallar oriktig uppgift.

Redan i Skattetilläggsutredningen 1975 framkom kritik mot att skattemyndigheterna tillämpade befrielsegrunderna för sällan och att påförandet av skattetillägg skedde onyanserat. En ytterligare statlig utredning skedde i början av 1980-talet men ledde inte till några lagstiftningsförändringar.

Nästa förändring skedde efter skattereformen 1990–91, med ikraftträdande 1992. Då breddades skattetilläggen till fler skatteområden, samtidigt som vissa begränsningar infördes, och det uttalades i förarbetena att avgiften behöver vara proportionerlig till försummelsen och omständigheterna i det enskilda fallet beaktas.

1 Prop. 1993/94:151 s. 69.

2 SOU 1993:62 s. 76.

3 Beyer, 1990 s. 389 f.f.

4 SOU 1993:62 s. 78.

1999 tillsattes Skattetilläggskommittén, vars betänkande lades fram 2001. I detta föreslogs bland annat en skärpning av beviskravet för oriktig uppgift, att de automatiska skattetilläggen vid sköns-taxering skulle avskaffas och att subjektiva rekvisit skulle införas. Dessa förslag vägdes upp av att kommittén föreslog 40-procentigt skattetillägg även på moms, punktskatter och socialavgifter.

Vid införandet av Skatteförfarandelagen 2012 togs de fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg bort och möjligheten till delvis befrielse från skattetillägg utökades.

Skattetilläggets straffrättsliga karaktär

Vid sidan om det skatteadministrativa sanktionssystemet finns ett straffrättsligt sanktionssystem, huvudsakligen reglerat i Skattebrottslagen, som främst tar sikte på förfaranden med större belopp och där gärningen skett uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Påföljder vid brott mot lagen kan vara böter eller fängelse.

Europadomstolen konstaterade 2002 att skattetillägg i Europakonventionens mening utgör ett straff.⁵ På grund av detta uppstod en intensiv diskussion de efterföljande åren om huruvida detta innebar att det dubbla förfarandet med påförande av skattetillägg och talan om skattebrott, bröt mot förbudet mot dubbelbestraffning i artikel 4.1, sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Det framfördes likaså att det dubbla förfarandet skulle strida mot EU-rättens *ne bis in idem*-princip.⁶ I Skatteförfarandeutredningens betänkande 2009 konstaterades att rättsläget var oklart och utredningen förordade att dubbelbestraffningsförbudet skulle utredas.⁷ En sådan utredning tillsattes i mars 2012 och den lämnade sitt betänkande⁸ i september 2013. Tidigare under 2013 hade EU-domstolen, i Åkerberg Fransson-domen⁹, uttalat att det ankommer på den nationella domstolen – i detta fall Haparanda tingsrätt – att pröva om skattetillägg har straffrättslig karaktär (vilket är kriteriet för att dubbelbestraffningsförbudet ska gälla). I juni 2013 avgjorde Högsta domstolen i ett plenum¹⁰ att rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma gärning omfattar systemet med skattetillägg och påföljd för brott mot skattebrottslagen. I domen bekräftade HD synen att skattetillägget är en form av straff.

Dubbelbestraffningsutredningen föreslog i sitt betänkande att lösa situationen, genom att förfarandena slås samman, så att åklagaren i allmän domstol, i samband med att åtal väcks för skattebrott, yrkar att skattetillägg tas ut, eller i ett strafföreläggande påför skattetillägg.¹¹ Förslaget ledde fram till proposition¹² och riksdagen fattade 2015 beslut¹³ om att en person som har lämnat en felaktig uppgift vid deklarationen och fått skattetillägg som straff inte efteråt ska kunna åtalas för skattebrott för samma felaktighet. Skatteverket får inte heller fatta beslut om skattetillägg om en åklagare redan väckt åtal för skattebrott i samma fråga. Däremot ska både skattebrott kunna dömas för och skattetillägg påföras i en och samma domstolsprocess.

Att skattetillägg utdöms utan provande av subjektiva förhållanden har, ursäktats av lagstiftaren med hänvisning till befrielsegrunderna.¹⁴ I den senaste statliga översynen av skattetilläggsreglerna, 2017, avfärdade utredningen tämligen summariskt tanken om att subjektiva rekvisit bör införas.¹⁵ Alltså kvarstår befrielsegrunderna som den "ventil" som ska ge skattetilläggsystemet legitimitet, med dess straffrättsliga karaktär i åtanke.

5 Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, nr. 34619/97 respektive 36985/97, 23 juli 2002. Se även prop. 2002/03:106, s. 75

6 Gulliksson, Magnus & Kristoffersson, Eleonor, "Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg", Svensk Skattetidning 3/2011, s. 211-227

7 SOU 2009:58, s. 556 ff.

8 SOU 2013:62

9 C-617/10

10 NJA 2013 s. 502

11 SOU 2013:62, s. 21

12 Prop. 2014/15:131

13 Beslut om betänkande 2015/16:SkU4

14 Prop. 2002/03:106 s. 139.

15 SOU 2017:94, s. 207-208

Antal skattetillägg

Sedan 2017 publicerar Skatteverket årlig statistik över skattetillägg på sin hemsida.¹⁶ Enligt denna statistik utdömde Skatteverket skattetillägg i 30 048 fall avseende beskattningsåret 2019. Avseende beskattningsåret 2018 beslutade Skatteverket om skattetillägg i 30 611 fall. För beskattningsåret 2017 var det 42 057 fall där Skatteverket beslutade om skattetillägg. Totalt under dessa år utdömdes alltså 102 716 skattetillägg. Denna statistik innefattar dock endast besluten som avser beskattningsåren i fråga och inte det kalenderåret då beslutet fattades. Det är således troligt att flera beslut om skattetillägg kommit under aktuella år, men som avser tidigare beskattningsår. Det är även möjligt att fler beslut avseende dessa beskattningsår kan tillkomma, eftersom kontroller kan genomföras flera år efter beskattningsårets utgång, samt att beslut omprövas och ändras.

Enligt Skatteverkets årsredovisning för 2021¹⁷ fattades följande antal beslut om skattetillägg under åren 2019–2021 (ej inräknat skattetillägg vid skönstaxeringar):

2019	28 563 beslut
2020	27 926 beslut
2021	31 548 beslut

¹⁶ Skatteverket.se, Kontroll av underlagen för skatt. Hämtad 2021-08-09. (Sedan början av 2022 finns denna statistik inte längre tillgänglig på motsvarande del av Skatteverkets hemsida. Genom Internet Archive Wayback Machine går det emellertid att se hur tabellen såg ut i oktober 2021.

¹⁷ Skatteverkets årsredovisning 2021, utgiven februari 2022, s. 49, 51.

Tillämpning av befrielsegrunderna

När det gäller skattetillägg handlar konflikten om å ena sidan effektivitet, att Skatteverket snabbt ska kunna ge sanktioner, och å andra sidan rättssäkerhet för den skattskyldige. För att stärka rättssäkerheten i skatteprocessen har reglerna om skattetillägg ändrats ett flertal gånger genom åren, som beskrivits ovan. Vid dessa omarbetningar har det återkommande föreslagits ett krav på ett subjektivt rekvisit, alltså att det skulle krävas visat uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg ska kunna påföras. Bland annat föreslogs detta i 2001 års skattetilläggsutredning.¹⁸ Ett sådant rekvisit har dock aldrig införts. I stället har lagstiftaren menat att de subjektiva förhållandena ska beaktas vid bedömningen av befrielsegrunderna.¹⁹

Enligt 51 kap 1 § Skatteförfarandelagen kan domstolen eller Skatteverket befria helt eller delvis från skattetillägg om det bedöms som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Vid befrielsebedömningen ska särskilt beaktas om felaktigheten har berott på ålder eller hälsa, en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena samt vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter eller arbetsgivardeklarationer. Vidare kan befrielse medges om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller om handläggningen tagit orimligt lång tid på grund av Skatteverket eller domstolen. Inga fasta nivåer för befrielse nämns i regeln. I förarbeten stadgas dock att befrielse till hälften eller till en fjärdedel bör kunna ge ett rimligt resultat, men att om detta inte uppnås kan skattetillägget sättas ned ytterligare.²⁰

Genom befrielsegrunderna får skattebetalaren möjlighet att motbevisa presumptionen att hen ousäktligt lämnat en oriktig uppgift och att det inte är uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Att befrielsegrunderna tillämpas, och att det sker korrekt, är således avgörande för att subjektiva förhållanden ska kunna beaktas, vilket är nödvändigt för att förhindra att en missuppfattning eller ursäktlig okunnighet resulterar i skattetillägg. För ett rättssäkert system för skattetillägg krävs att en nyanserad bedömning görs i varje enskilt fall där hänsyn tas till subjektiva förutsättningar. Om detta hänsynstagande inte görs finns risk att systemet blir mekaniskt.

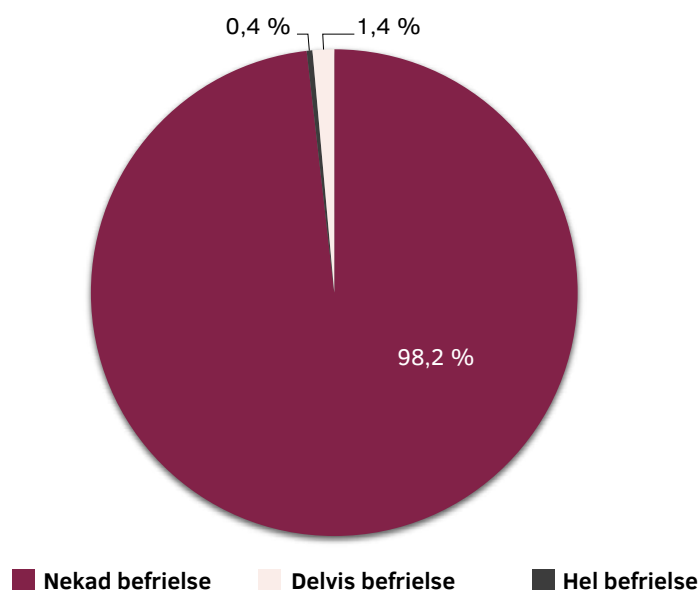
För denna rapport undersöktes samtliga mål i kammarrätterna och Högsta förvaltningsdomstolen under 2018–2020 där befrielse från skattetillägg prövats. För den undersökta perioden har 1 045 avgöranden från kammarrätterna och fyra mål från Högsta förvaltningsdomstolen identifierats där befrielsegrunderna till skattetillägg testats, totalt 1 049 mål. Resultatet av undersökningen är att hel befrielse medgavs i fyra mål, och i 15 mål medgavs delvis befrielse. Detta innebär att befrielse medgetts i endast 1,8 procent av målen. Det står alltså klart att Kammarrätten och HFD varit mycket restriktiva med att medge befrielse. I de flesta av målen konstateras kort att skäl för hel eller delvis befrielse saknas. Detta gör att man starkt kan ifrågasätta om domstolarna tar befrielsegrunderna på allvar. I 26 av de granskade målen hade förvaltningsrätten redan medgett befrielse. Dessa är inte inräknade i de 19 mål där ändring skett högre instans.

18 SOU 2001:25, s. 232–234. Kommittén föreslog rekvisiten uppsåt eller oaktsamhet, med en undantagsregel för ursäktliga fall av oaktsamhet.

19 Prop. 2002/03:106 s 139.

20 ibid

Hur ofta beviljas befrielse i överklagade domar om skattetillägg?



Vi har också låtit gå igenom samtliga skattemål i Kammarrätten i Stockholm under perioden 1 januari 2019 till 24 februari 2021 där skattetillägg var del av prövningen. Undersökningen omfattar i denna del två aspekter: nedsättning av skattetillägg respektive motiverad prövning av skattetillägg.

Vad gäller nedsättning av skattetillägg har undersökts i vilken utsträckning Kammarrätten medgett hel eller delvis befrielse från skattetillägg, genom att antingen ändra eller fastställa Förvaltningsrättens dom. I undersökningen ingår alltså inte mål där fråga om skattetillägg inte behandlats i Kammarrätten, Skatteverket medgivit/vitsordat att skattetillägget sätts ned eller undanröjs, skattetillägg inte dömts ut på grund av att oriktig uppgift inte ansetts föreligga, yrkande om skattetillägg avvisats, skattetillägg inte dömts ut på grund av att den skattskyldige vunnit bifall till överklagandet i sakfrågan, eller överklagandet återkallats.

När det gäller motiveringen av huruvida befrielse medgetts eller ej, har undersökningen inriktats på i vilken utsträckning Kammarrätten (antingen själv eller genom hänvisning till Förvaltningsrättens dom) har gjort en motiverad prövning av huruvida det är oskäligt att ta ut ett skattetillägg med fullt belopp, och således huruvida skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget finns. En icke motiverad (eller summarisk) prövning kan exempelvis se ut på detta sätt: "Det har enligt Kammarrättens mening inte framkommit några omständigheter i målet som utgör skäl för ytterligare befrielse utöver vad Skatteverket har beslutat om." I ett sådant fall prövar domstolen inte uttryckligen i domskälen bestämmelsen mot de faktiska omständigheterna i målet.

Resultatet av denna undersökning visar att Kammarrätten medgav befrielse från skattetillägg i endast 4 av 351 mål, vilket motsvarar 1,1 procent. Motivering angavs i prövningen i 60 av målen, vilket motsvarar 17,1 procent.

År	2019	2020	Jan-feb 2021	Sammanlagt
Totalt antal mål	182	148	21	351
Nedsättning av skattetillägg (antal)	3	1	0	4
Nedsättning av skattetillägg (andel)	1,6 %	0,68 %	0 %	1,1 %
Motiverad prövning av skattetillägg (antal)	25	27	8	60
Motiverad prövning av skattetillägg (andel)	13,7 %	18,24 %	38,1 %	17,1 %

Bedömning av befrielsegrunderna i praxis

I denna fördjupande del av rapporten ges illustrativa exempel på hur kammarrätterna och HFD har resonerat avseende befrielsegrunderna.

Felbedömning av svårtolkad regel eller de faktiska omständigheterna

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3479–17 och 3489-17

Ett bolag tillhandahöll stripteaseshower för besökare. En av frågorna i målet var vilken mervärdesskattesats som ska utgå på entréavgifter till en sådan stripteaseshow. Bolaget hade redovisat 6 procent mervärdesskatt i enlighet med undantaget för tillträde till konserter, cirkus-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar i 7 kap 1 § tredje stycket punkt 5 i Mervärdesskattelagen. Skatteverket utredde bolaget och bedömde att stripteaseshower inte omfattas av undantaget i regeln och påförde därför mervärdesskatt samt skattetillägg. Kammarrätten konstaterade att det fanns skäl för hel befrielse från skattetillägg eftersom felet berodde på en feltolkning av en svårtolkad regel. Det är enligt domstolen inte självklart hur den aktuella regeln i 7 kap 1 § tredje stycket punkt 5 i Mervärdesskattelagen ska tolkas. Det framgår inte av regeln vad som avses med ”jämförliga föreställningar” och det krävdes en genomgång av både förarbeten och rättspraxis för att kunna göra en bedömning.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1045–18 och 1049-18

En person, X, hade tagit upp en utländsk utdelning som en aktieförsäljning och felaktigt gjort avdrag för anskaffningsvärdet. Det rörde sig om en utdelning där aktieägarna skulle få utdelning betald genom att lösa in existerande aktier så att var nionde aktie skulle ge åtta nya aktier. Skatteverket beslutade att höja kapitalinkomsten och påföra skattetillägg med 40 procent. Kammarrätten konstaterade att det fanns grund för att påföra skattetillägg men medgav hel befrielse eftersom det var svårt att bedöma de faktiska förhållandena.

Kommentar

I båda målen kan Kammarrätten anses ha tagit fasta på att befrielsebedömningen ska vara generös. I det första målet medgav Kammarrätten hel befrielse eftersom undantaget i Mervärdesskattelagen var svårtolkat. I det andra målet befriades personen helt från skattetillägg på grund av att transaktionerna varit svåra att förstå. Det är emellertid väldigt specifika omständigheter i båda målen, varför det är oklart i vilka situationer domstolen skulle kunna göra en liknande bedömning.

Lång handläggningstid

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 1610-16

Ett bolag hade sålt varor till sitt amerikanska dotterbolag till ett för lågt pris. Skatteverket tillämpade korrigeringsregeln och påförde skattetillägg. Kammarrätten konstaterade att handläggningstiden i Kammarrätten och Förvaltningsrätten blivit oskäligt lång då båda instanser haft perioder där inga handläggningsåtgärder vidtogs trots att målet varit klart för avgörande. Perioderna uppgick till ca två år. Mot bakgrund av detta beslutade Kammarrätten att sätta ned skattetillägget till hälften.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 4622-18

Ett bolag hade lämnat in en begäran om omprövning av redovisad mervärdesskatt, trots att bolaget fått ett tidigare beslut på en identisk omprövning som rörde en annan redovisningsperiod. Skatteverket beslutade därför att avslå begäran samt påföra skattetillägg på grund av den oriktiga uppgiften. Kammarrätten medgav bolaget hel befrielse. Det fastslogs att handläggningstiden i kammarrätten varit utdragen. Kammarrättens dom kom fyra år efter förvaltningsrättens dom och avsåg en redovisningsperiod sex år tidigare.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 4221-21 och 4222-21

Ett bolag som drevs av ett gift par ansågs av Skatteverket ha betalat ut för hög lön till hustrun sett till bolagets intäkter under perioden. Ersättningen ansågs därför inte marknadsmässig och mannen ansågs ha lämnat oriktig uppgift. Den sammanlagda handläggningstiden från Skatteverkets initiala korrespondens till tidpunkten för kammarrättens dom uppgick till drygt fem och ett halvt år. Omkring 19 månader av denna tid utgjordes dock av perioden mellan Skatteverkets beslut och mannens begäran om omprövning. Den långa handläggningstiden hos Skatteverket ansågs därför huvudsakligen vara en konsekvens av mannens eget agerande. Handläggningstiden i förvaltningsrätten var cirka 26 månader, där det under en period om cirka 22 månader inte vidtogs några aktiva handläggningsåtgärder. Kammarrätten ansåg dock att handläggningstiden, med hänsyn till målens karaktär och särskilt det omfattande material som lämnats in av mannen, inte var att anse som så lång att det medförde nedsättning av skattetillägget.

Kommentar

Även om perioderna i mål nr 1610-16 endast var två år tycks domstolen ha fäst vikt vid att inga handläggningsåtgärder åtagits trots att målet var klart för avgörande. Det kan således antas att domstolens agerande när ett mål är klart har särskilt stor betydelse. Av målet 4221/4222-21 framgår dock att domstolens tidsutdräkt kan vara ursäktlig om den skattskyldige bidragit till förlängd handläggningstid genom en stor mängd inlagor. Det framgår dock inte av detta mål huruvida dessa inlagor var relevanta för sakfrågans bedömning eller ej.²¹

Avdragsgill vid inkomstbeskattningen*Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5543-17 och 5550-17*

Vid Skatteverkets revision av ett bolag kom det bland annat fram att redovisad mervärdesskatt inte stämde överens med bokförd mervärdesskatt och att avgiftsunderlaget för lön och förmåner var för lågt. Skatteverket beslutade att bolaget skulle betala mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter samt skattetillägg med 20 procent av underlaget. Eftersom mervärdesskatt och arbetsgivaravgift ej betalats bedömde domstolen att det fanns skäl att påföra skattetillägg. Då ändringen medförde avdragsrätt vid inkomstbeskattningen sattes skattetillägget ned till tre fjärdedelar med hänvisning till Skatteverkets rättsliga ställningstagande den 24 juni 2015, dnr 131 325504-15/111.

21 Här kan noteras de relativt nyligen avgjorda målen 34195/34196-21 i Förvaltningsrätten i Stockholm, där en total tidsperiod på tre och ett halvt år från Skatteverkets förslag till beslut till rättens prövning, som den skattskyldige inte kunde lastas för, ledde till hel befrielse. I fallet finns dock särskilda omständigheter, bland annat att Kammarrätten undanröjde en tidigare dom i Förvaltningsrätten på grund av jäv.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 526-18

Ett bolag hade gjort avdrag för mervärdesskatt på en faktura. Skatteverket konstaterade att fakturan inte var hänförlig till bolagets mervärdesskatterättsliga verksamhet och avlog därför avdragsyrkandet samt påförde skattetillägg. Kammarrätten konstaterade att mervärdesskatten är avdragsgill vid inkomstbeskattningen och medgav därför befrielse ned till tre fjärdedelar.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3679-19

Ett bolag vars huvudsakliga verksamhet bestod i att investera ägarkapital hade även konsultverksamhet. Mervärdesskatt hade ej betalats för intäkter avseende konsultarvode. Skatteverket minskade därför bolagets avdrag för ingående mervärdesskatt och påförde fullt skattetillägg. Kammarrätten bedömde att det fanns skäl att påföra skattetillägg. Då mervärdesskatten är avdragsgill vid inkomstbeskattningen sattes skattetillägget ned till tre fjärdedelar.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 5423-17 och 5424-17

Vid revision i ett bolag fann Skatteverket oredovisade inkomster som betalats direkt till företagsledarens privata bankkonto. Skatteverket beslutade att mervärdesskatt skulle betalas för den momspliktiga omsättningen samt att betalningarna till bankkontot var att betrakta som lön, varför bolaget ska betala arbetsgivaravgifter. Kammarrätten gjorde samma bedömning som Skatteverket beträffande skattetillägget, men satte ned skattetilläggen till tre fjärdedelar, eftersom ändringarna skulle medföra avdragsrätt vid inkomstbeskattningen.

Kommentar

När den skattetilläggsgrundade förändringen leder till avdragsrätt vid inkomstbeskattningen tycks huvudregeln vara att skattetillägget sätts ned till tre fjärdedelar. I samtliga ovan beskrivna mål är argumentationen i befrielsedelen knapphändig; det konstateras endast kort att befrielse ska medges.

Oskäligt i förhållande till felaktigheten*Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3236-18*

Ett bolag hade redovisat sin ingående mervärdesskatt felaktigt på grund av dubbelbokningar av fakturor som avsåg köp från annat EU-land. Efter att Skatteverket hade påpekat felaktigheten rättade bolaget felet innan sista dagen för inlämnande av deklarationen. Skatteverket godkände rättelsen men dömde ut fullt skattetillägg. Kammarrätten fastslog att det fanns grund för skattetillägg men att skattetillägget inte stod i rimlig proportion till felaktigheten och beslutade därför att sätta ned skattetillägget till hälften. Felaktigheten ansågs vara en engångsföreteelse som skett av förbiseende.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 3218-17

En person hade felaktigt yrkat ett mycket stort reseavdrag för resor till och från jobbet. Skatteverket avlog avdragsyrkandet och påförde skattetillägg. Kammarrätten medgav delvis befrielse ned till hälften, eftersom skattetilläggets storlek bedömdes oskäligt i förhållande till felaktighetens art. Detta eftersom avdragets storlek i sig samt avdragets storlek i förhållande till inkomsten var så pass stort att beloppet framstod som en felskrivning.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 3609-18 och 3611-3613-18

Ett bolag hade under flera års tid redovisat mervärdesskatt att återfå i stället för mervärdesskatt att betala. Skatteverket beslutade därför att bolaget skulle betala mervärdesskatten samt betala skattetillägg, som sattes ned till en fjärdedel. Frågan i Kammarrätten var om skattetillägget skulle sättas ned ytterligare. Domstolen konstaterade att felaktigheten gjorts oavsiktligt, eftersom bolaget satt in belopp på sitt skattekonto motsvarande den mervärdesskatt som skulle betalas i flera år, samt att bolagens skattekonto hade en utbetalningsspärr vilket gjorde att pengarna blev orörda. Det fanns även e-postkonversationer som visade att bolagets revisor bara dagar innan Skatteverkets förfrågan hade upptäckt felet och påpekat det för bolaget som bestämde möte med revisorn dagen efter. Mot bakgrund av detta och att skattetillägget inte stod i proportion till bolagets resultat medgav Kammarrätten befrielse ned till tio procent av fullt belopp.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 293-18

Ett bolag hade redovisat en nedskrivning av finansiella tillgångar i sin inkomstdeklaration. Förlusten var dock inte definitiv, varför nedskrivningen ansågs som felaktig. Skatteverket beslutade därför att återföra beloppet som skrivits ned till beskattning samt att påföra skattetillägg. Kammarrätten fastslog att avdraget (11 100 000 kr) var av sådan stor storlek att avdraget endast hade kunnat godkännas undantagsvis. Domstolen ansåg därför att skattetilläggets storlek var att bedöma som oskäligt i förhållande till felaktigheten och satte ned skattetillägget till hälften.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 207-17

Ett bolag hade ställt ut en faktura där mervärdesskatt framgick. Tjänsten i fråga utfördes dock aldrig och ingen betalning av fakturan gjordes. Skatteverket konstaterade att bolaget varit skyldigt att betala mervärdesskatten eftersom fakturan inte krediterats och eftersom det mottagande bolaget hade fått göra avdrag med mervärdesskatten. Skatteverket beslutade därför att bolaget skulle betala den utgående mervärdesskatten och påförde skattetillägg, men medgav befrielse ned till tio procent. Domstolen fann att mervärdesskatten som bolaget inte redovisat inte utgjorde undandragande av skatt eller någon skattemässig fördel för bolaget. Eftersom bolaget aldrig fick betalt undanhölls heller inte skattemedel. Eftersom Skatteverket tidigt kände till avdraget för fakturan bedömdes risken för skatteundandragande vara mycket låg. Kammarrätten ansåg därför att skattetillägget inte var proportionerligt och satte ned skattetillägget till 300 000 kr, vilket motsvarade ca 2 procent av underlaget. Skatteverket hade dömt ut 1 391 250 kr i skattetillägg.

Kammarrätten i Sundsvall, mål nr 1871-18

En person hade inte redovisat sin finska inkomst i sin deklaration. Skatteverket beslutade därför att ta upp den finska inkomsten samt ta ut fullt skattetillägg. Kammarrätten fastslog att det inte hade någon betydelse att den skattskyldige var finsk och hade missförstått sin kontakt med Skatteverket. Risken för att felet inte skulle upptäckas var dock mycket begränsad. Mot bakgrund av detta kunde skattetillägget inte anses vara proportionerligt till felaktigheten, varför skattetillägget sattes ned till en fjärdedel.

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 3213-3214-19

En företagsledare lånade ut pengar till sitt bolag för att bolaget skulle bygga ett hus på företagsledarens privata fastighet. Bolaget kunde inte visa att kostnaderna för att bygga huset skulle tillfalla företagsledaren utgjorde en återbetalning av aktieägarlånet. Betalningarna var därmed att betrakta som lön och Skatteverket beslutade att höja bolagets arbetsgivaravgifter och påföra

skattetillägg. I Kammarrätten medgav Skatteverket att tillägget sattes ned till hälften vilket domstolen gjorde. Grunden till detta var att Skatteverket hade startat processen flera år efter att de först startat en annan process mot bolaget avseende samma byggnad. Bolaget var även nystartat och tillhörde en bransch som var ny för företagsledaren. Detta i kombination med att transaktionerna var svårhanterliga ansågs utgöra skäl för att sätta ned skattetillägget till hälften.

Högsta förvaltningsdomstolen, mål nr 774-19

Ett bolag hade underlåtit att redovisa utgående mervärdesskatt från en försäljning av en maskin. Skatteverket beslutade att bolaget skulle betala den utgående mervärdesskatten samt skattetillägg. Högsta förvaltningsdomstolen fann att det var oskäligt att ta ut fullt skattetillägg och beslutade att sätta ned skattetillägget till hälften. Skälen till detta var att bolaget inte haft några andra skatter eller avgifter att betala i Sverige och att bolagets skattekonto stått orört efter att Skatteverket betalat ut den ingående mervärdesskatt som skulle ha kvittats mot den utgående mervärdesskatten. Vidare hade bolaget vid ansökan om registrering för mervärdesskatt redovisat transaktionerna som det skulle utföra. Det försökte alltså inte dölja transaktionen i fråga.

Kommentar

I flera mål förefaller domstolen väga samman flera olika omständigheter, som för sig själva inte hade utgjort grund för befrielse. Domstolarna gör en proportionalitetsbedömning där de beaktar bland annat den skattskyldiges uppsåt, dennes branschkunskap och bolagets resultat. Detta möjliggör befrielse i flera situationer och visar på att bedömningen är relativt nyanserad.

Övriga mål

Kammarrätten i Göteborg, mål nr 1992-19 och 1993-19

Skatteverket hade beslutat att påföra en privatperson fastighetsavgift och skattetillägg, efter att personen missat att redovisa underlag för fastighetsavgift i sin deklaration. Kammarrätten konstaterade att det förelåg grund för att ta ut skattetillägg, men att det framstod som oskäligt att ta ut skattetillägg, varför det fanns skäl för hel befrielse. I domskälen redogjordes inte för varför skattetillägget bedömdes vara oskäligt, utan domstolen hänvisade till Skatteverkets ställningstagande dnr 131 266989-16/111. Detta ställningstagande innebar att Skatteverket skulle helt befria från skattetillägg bland annat i fall där den uppgiftsskyldige inte har lämnat en inkomstdeklaration; Skatteverket ska då i stället skönsbeskatta underlag för fastighetsavgift eller fastighetsskatt enligt de uppgifter som finns i fastighetsregistret och som har förfyllts i inkomstdeklarationen.

Kammarrätten i Stockholm, mål nr 6643-17

Ett bolag hade yrkat avdrag för nedskrivning av aktier. Skatteverket konstaterade att nedskrivning av aktier inte är skattemässigt avdragsgillt och avslog avdragsyttrandet samt påförde skattetillägg med 40 procent av minskningen av underskottet. Kammarrätten konstaterade att bolaget hade ett stort ackumulerat underskott när Skatteverket fattade beslut om skattetillägg och att bolaget gick i konkurs kort tid efter beslutet. Eftersom det framstod som klart att bolaget inte skulle kunna utnyttja underskottet vid Skatteverkets beslut fanns grund för befrielse. Domstolen satte därför ned skattetillägget till en fjärdedel.

Kammarrätten i Jönköping, mål nr 1399-17

Ett bolag hade gjort avdrag för ingående mervärdesskatt. Fakturan där mervärdesskatten framgick var dock utställd till ett annat bolag i samma koncern. Skatteverket beslutade därför att avslå avdragsyrkandet samt ta ut skattetillägg. I Kammarrätten medgav Skatteverket att skattetillägget skulle sättas ned till fem procent i enlighet med bolagets yrkande. Detta eftersom bolaget kunnat visa att bolagets systerbolag hade haft rätt till avdraget för mervärdesskatt som bolaget felaktigt dragit av. Koncernen hade således inte fått någon skattelättnad. Kammarrätten fastslog att skattetillägget framstod som oskäligt och sänkte skattetillägget till fem procent.

Slutsats och förändringsförslag

Systemet för skattetillägg haft som syfte att utgöra ett effektivt system där Skatteverket som myndighet får påföra sanktioner. Därav är reglerna schabloniserade och ingen uppsåtsbedömning krävs. Befrielsegrunderna har därför en mycket viktig funktion för att förhindra att lekmän dömer ut för hårda straff. Denna rapport har visat att befrielsereglerna används mycket sällan.

Undersökningen har visat att befrielse från skattetillägg endast sker i undantagsfall. Befrielse har medgivits i endast nitton mål under perioden 2018–2020 i kammarrätterna och HFD, motsvarande under två procent av alla mål. En fördjupad undersökning av alla mål i Kammarrätten i Stockholm 2019–2021 visar likaså att befrielse endast medgavs i en procent av fallen.

Kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen tar oftast Skatteverkets linje och nekar den skattskyldige befrielse. Motivering av varför befrielse inte medges ges bara i en sjättedel av fallen. Detta gör det tveksamt huruvida systemet med befrielsegrunder är lämpligt som garant för rättssäkerheten. För att säkerställa ett legitimt skattesystem måste enskilda kunna lita på att domstolarna inte slentrianmässigt följer Skatteverkets argumentation, utan vågar göra den nyanserade bedömningen som nämns i förarbetena. Eftersom befrielse medges i väldigt få fall är det svårt att hävda att befrielsegrunderna fyller denna funktion.

Den vanligaste grunden för befrielse under perioden är att skattetillägget bedöms vara oskäligt i förhållande till felaktigheten. Eftersom enbart Kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolens mål har varit föremål för undersökningen kan detta betyda att Skatteverket och förvaltningsrätterna ofta missar denna befrielsegrund. Det kan dock även betyda att denna grund är vanligast när det kommer till befrielse från skattetillägg under perioden. Till skillnad från befrielse på grund av oskälighet medgavs inte befrielse på grund av personens ålder eller hälsa i något mål mellan 2018 och 2020.

Rättvis skatteprocess vill, mot bakgrund av denna undersökning, se följande förändringar.

Skattetillägget är ett straff – det bör utdömas av domstol, inte Skatteverket. Skatteverket skulle i sitt beslut kunna föreslå skattetillägg, vilket den skattskyldige kan godta, i likhet med ett strafföreläggande. Om den skattskyldige inte godtar det, får Skatteverket begära prövning i domstol.

Domstolarna bör åläggas att motivera varför befrielse inte medges när sådan har yrkats i överklagade fall. Ett genomgående tema för de undersökta målen är att domstolen inte redogör för skälen till befrielse utförligt. Det är därmed svårt att veta exakt varför befrielse medges och många av fallen framstår som in casu-bedömningar. Detta är olyckligt för rättssäkerheten.

Anstånd med betalning av skattetillägg ska medges automatiskt när beslut om skattetillägg överklagas eller begärs omprövat. Det är inte ovanligt att skattetillägg kan röra stora summor, och särskilt i mindre verksamheter och för privatpersoner kan detta ge förödande effekter då denna "straffavgift" måste betalas in direkt. Anstånd bör därför automatiskt medges vid överklagan av beslutet i skattefrågan.

Krav bör införas på att Skatteverket kan visa på uppsåt eller grov oaktsamhet för att skattetillägg ska kunna utdömas. I 2001 års skattetilläggsutredning konstaterades, angående rimligheten och rättvisan i regelverket, att "[u]tvecklingen av praxis på det aktuella området visar att det knappast är någon framkomlig väg att nå en tillfredsställande ordning genom befrielsereglerna". Undersökningen i denna rapport visar att befrielsereglerna alltför ofta är otillräckliga som garant för en nyanserad och rättssäker bedömning.

Källor

Offentligt tryck

Prop. 1993/94:151 Rättssäkerhet vid beskattningen

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

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

Beslut om betänkande 2015/16:SkU4

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen

SOU 2001:25 Skattetillägg mm

SOU 2009:58 Skatteförfarandet

SOU 2013:62 Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

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

Litteratur

Beyer, Claes. Rättssäkerhet – en formsak, Juridisk tidskrift nr 3, 1990/1991

Gulliksson, Magnus & Kristoffersson, Eleonor, "Betydelsen av ne bis in idem-principen inom EU-rätten för skattebrott och skattetillägg", Svensk Skattetidning 3/2011

Onlinekällor

Internet Archive: Skatteverket – Kontroll av underlagen för skatt. <https://web.archive.org/web/20211008131053/https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/skatternasadministration/kontrollavunderlagenforskatt.4.3152d9ac158968eb8fd2863.html>

Skatteverket. Kontroll av underlagen för skatt. <https://www.skatteverket.se/omoss/varverksamhet/statistikochhistorik/skatternasadministration/kontrollavunderlagenforskatt.4.3152d9ac158968eb8fd2863.html#skattetillagg> (hämtad 2021-08-09)

Skatteverkets årsredovisning 2021, februari 2022. <https://www.skatteverket.se/download/18.339cd9fe17d-1714c0778b8d/1645600120541/arsredovisning-skatteverket-2021-skv165-utgava30.pdf>

Rättsfall

Janosevic mot Sverige nr. 34619/97

Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige nr. 36985/97

Åkerberg Fransson C-617/10

NJA 2013 s. 502



||||| Rättvis
||||| skatteprocess