

Juridiska institutionen  
Juristprogrammet  
Höstterminen 2019



GÖTEBORGS UNIVERSITET  
HANDELSHÖGSKOLAN

Examensarbete i skatterätt 30hp

# Befrielsegrunderna för skattetillägg

- En undersökning av de olika befrielsegrunderna för skattetillägg med särskilt fokus på en "svår fråga" och proportionalitetsbedömningen.

Evelina Johansson

Handledare:  
Robert Pålsson

Examinator: Bo  
Svensson

## Sammanfattning

Befrielse från skattetillägg kan medges av flera orsaker. I 51 kap. 1 § skatteförfarandelagen nämns de befrielsegrunder som särskilt skall beaktas i bedömningen om befrielse skall medges. Europadomstolen har i fallet Janosevic mot Sverige uttalat att det måste ske en nyanserad prövning för att vårt system med skattetillägg, som inte kräver uppsåt eller oaktsamhet, inte skall strida mot Europakonventionen artikel 6. Frågan om en sådan prövning företas, på vilka grunder detta görs samt i så fall i vilken utsträckning det görs behöver därför utredas.

När det kommer till befrielsegrunderna ålder och hälsa, krävs det ett samband mellan åldern eller den bristande hälsan och lämnandet av den oriktiga uppgiften. Om något beaktas som en ”svår fråga”, och befrielse därför skall medges, föranleder flera bedömningar där både en skattskyldigs personliga förhållanden såväl som frågans art har betydelse. Av rättsfallet RÅ 1984 Aa 116 att döma har storleksgraden på avvikelsen betydelse för frågan om en felaktig kontrolluppgift skulle ha uppmärksamats av den skattskyldige eller om befrielse skall medges. Ytterligare en grund för befrielse från skattetillägg är om oskäligt lång tid passerat från att beslutet om skattetillägg fattats till dess att prövning gjorts. En proportionalitetsbedömning ligger som en slöja över bedömningen och spelar in i samtliga befrielsegrunder. I RÅ 2007 ref. 65 resulterade en proportionalitetsbedömning i att ett skattetillägg på 70 miljoner kronor sattes ned med fullt belopp, då det inte stod i rimlig proportion att ett misstag skulle föranleda uttag av ett så högt skattetillägg. Efter detta har dock en möjlighet till delvis befrielse införts i lagen för att lösa situationer likt denna. De från början fasta nivåerna av befrielse togs bort vid införandet av skatteförfarandelagen år 2012. Befrielse kan nu ske med annan del än med hälften eller med nedsättning med tre fjärdedelar. Dessa befrielsegrunder skall beaktas vid en utredning om befrielse skall medges, men befrielse kan även ges av andra än ovan nämnda orsaker.

# Innehållsförteckning

## Innehåll

Sammanfattning.....	1
Innehållsförteckning .....	2
Förkortningar.....	4
1 Inledning.....	5
1.1 Bakgrund .....	5
1.2 Syfte.....	5
1.3 Metod .....	6
1.4 Avgränsningar .....	7
1.5 Disposition.....	7
2 Skattetillägg .....	8
2.1 Bakgrund .....	8
2.1.1 Skattetilläggets införande .....	8
2.1.2 Skatteförfarandelagens införande .....	8
2.2 En överblick av skattetilläggsystemet.....	9
2.3 Oriktig uppgift.....	9
2.3.1 När uppgiften skall anses lämnad .....	10
2.3.2 Skatteverkets synpunkter kring oriktiga uppgifter.....	11
2.3.3 Skatteverkets utredningsskyldighet .....	11
2.3.3.1 Skatteverkets synpunkter.....	12
2.4 Undantag till uttag av skattetillägg .....	12
3 Befrielsegrunderna .....	13
3.1 Bakgrund .....	13
3.1.1 Befrielsegrundernas införande.....	13
3.1.2 Skatteförfarandelagens införande .....	14
3.1.3 Skattetillägg och strikt ansvar .....	14
3.1.4 Befrielsegrunderna i grupper .....	14
3.1.5 Ej uttömmande och ex officio .....	14
3.1.6 Ett avgörande från Europadomstolen.....	14
3.1.6.1 Janosevic mot Sverige .....	15
3.2 Ålder .....	16
3.2.1 Skatteverkets synpunkter.....	17
3.3 Hälsa .....	18
3.3.1 Skatteverkets synpunkter.....	19

3.4 Liknande förhållande.....	20
3.4.1 Skatteverkets synpunkter.....	20
3.5 Berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena .....	21
3.5.1 Skatteverkets synpunkter.....	25
3.5.1.1 Vad gäller vid förändringar av regelverket? .....	26
3.5.1.2 När skatteverket och domstolarna är oeniga.....	26
3.6 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter .....	27
3.6.1 Skatteverkets synpunkter.....	29
3.7 Avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten.....	30
3.7.1 Proportionalitetsprincipen i doktrinen.....	33
3.7.2 Skatteverkets synpunkter.....	36
3.8 Oskäligt lång tid har gått .....	36
3.8.1 Skatteverkets synpunkter.....	40
3.9 Övriga befrielsegrunder.....	41
3.9.1 Fel i datorprogram.....	41
3.9.1.2 Skatteverkets synpunkter.....	41
3.10 Hel eller delvis befrielse .....	41
3.10.1 Skatteverkets synpunkter.....	43
4 Statistik .....	44
4.1 Inledning.....	44
4.2 Statistik rörande skattetillägg.....	45
4.3 Statistik rörande befrielse .....	47
4.3.1 Presentation av en statistisk analys av rättsfall från HFD rörande befrielse .....	47
4.3.2 Befrielse från skattetillägg vid internprissättning .....	48
4.3.3 Slutsats .....	49
5 Avslutning .....	49
5.1 Avslutande reflektioner .....	49
5.2 Har Skatteverket stöd för sina synpunkter?.....	50
5.3 Behövs en lagändring? .....	50
Källförteckning.....	52
Bilaga 1 .....	57

## Förkortningar

BrB	Brottsbalk (1962:700)
Europadomstolen	Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna
Europakonventionen	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
Förvaltningslagen	Förvaltningslag (2017:900)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
Prop.	Proposition
ref.	Referatmål
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelag (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar
TL	Taxeringslag (1990:324)

# 1 Inledning

## 1.1 Bakgrund

Skattetillägg kan påföras om man lämnar en oriktig uppgift till Skatteverket. Det krävs inte att den skattskyldige lämnat den oriktiga uppgiften medvetet. Skattetillägg påförs oavsett om lämnandet av uppgiften skett uppsåtligt eller om det helt enkelt berott på ett missförstånd. För att detta inte skall leda till stora problem och för att inte oskäligen skattetillägg skall tas ut, så finns det ett antal befrielsegrunder. Grunderna är bland annat ålder, hälsa eller om det utgör en ”svår fråga”. Lagstiftningen är dock inte särskilt utförlig och dess tolkning kan därför variera. Rekvisitet ”berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena” i 51 kap. 1 § Skatteförfarandelag (2011:1244) (nedan benämnd SFL) kan få stor betydelse för den enskilde. Detta påverkar om personen blir befriad från skattetillägg eller om denne blir tvungen att betala. Trots detta är det svårt att veta hur Skatteverket tolkar bestämmelsen i det enskilda fallet, och hur domstolen hade tolkat det vid en process. Befrielsegrunden som ofta benämns en ”svår fråga” tycks vara en av de befrielsegrunder som uppfattas som mest oklar. Det framgår inte i lagstiftningen för vem frågan skall anses svår. Att det handlar om en felbedömning av en regel torde dock betyda att det, åtminstone delvis, för den skattskyldige skall anses som en svår fråga. Det framgår dock inte om det är ”gemene man” som skall anse frågan som svår, om det är en jurist som skall anse den som svår eller om det även gäller t.ex. en person med intellektuell funktionsvariation. Vem man gör bedömningen utifrån har stor betydelse för var och en som kan ha felbedömt en regel och därigenom lämnat en oriktig uppgift. Detta behöver studeras på djupet för att utreda vad som tidigare ansetts utgöra en svår fråga, och på så sätt göra det lättare att göra ett väl motiverat antagande till hur frågan kommer bedömas även i framtiden.

Efter avgöranden i Europadomstolen (formellt Europeiska domstolen för de mänskliga rättigheterna) har proportionalitetsprincipen lyfts fram som befrielsegrund. Den innehåller en bedömning som varierar i varje enskilt fall och det måste ske en nyanserad bedömning för att bestämmelsen om skattetillägg inte skall strida mot artikel 6 i Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen). Då rättsläget ofta uppfattas som oklart är en utredning av ämnet på sin plats.

## 1.2 Syfte

Syftet med uppsatsen är att undersöka regleringen avseende befrielsegrunderna för skattetillägg. Särskilt fokuseras på de fall som beaktar en svår fråga samt

proportionalitetsbedömningen. Jag kommer försöka fastställa gällande rätt men även kritiskt granska systemet och de regler som finns. Jag kommer även undersöka i vilken utsträckning reglerna för befrielse används i praktiken. Huruvida Skatteverket har stöd för sina synpunkter gällande befrielsegrunderna skall också behandlas.

Slutligen vill jag lyfta frågan om lagstiftningen på området behöver förändras, antingen genom ett förtydligande kring reglerna som gäller eller för att se om systemet behöver förändras i sin helhet för ett mer rättssäkert förhållningssätt.

### 1.3 Metod

I uppsatsen kommer jag främst att använda mig av den rättsdogmatiska metoden. Jag kommer genom denna metod försöka komma fram till hur regleringen på området tolkas genom att undersöka och analysera lag, förarbeten, praxis och doktrin. Detta kommer jag göra genom att undersöka rekvisiten i lagen och hur dessa skall tolkas enligt förarbeten och praxis. Doktrin kommer studeras för en ytterligare fördjupning. Jag kommer även behandla Europakonventionen för att se så att den Svenska regleringen inte strider mot denna. Därefter kommer jag undersöka olika fall från kammarrätten och förvaltningsrätten för att göra en statistisk analys över hur ofta befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL faktiskt används. Detta kommer dock utgöra en mindre del av uppsatsen och det statistiska underlaget jag har möjlighet att använda kommer därför att bli begränsat.

Den praxis och vissa av de propositioner som kommer användas är delvis av äldre karaktär. Detta kan kritiseras, särskilt som skatterätt är ett område där lagstiftningen ändras ofta och snabbt. När det kommer till befrielsegrunderna har dock flertalet av rekvisiten varit desamma sedan regleringen infördes, även innan SFL infördes. Bestämmelserna överfördes sedan från Taxeringslag (1990:324) (TL) till SFL. Äldre praxis och propositioner på området måste därför fortfarande anses aktuella.

Utöver en analys av lag, förarbeten, praxis och doktrin kommer Skatteverkets ställningstaganden och rättsliga vägledning att belysas. Detta är material som ligger tillgängligt för allmänheten. I den rättsliga vägledningen hänvisar Skatteverket oftast till de olika rättskällorna, och ibland även till sina egna ställningstaganden. Innehållet i Skatteverkets ställningstaganden är en redogörelse för Skatteverkets uppfattning i olika rättsliga frågor. Dessa kan anses vägledande för allmänheten i en viss fråga där rättsläget inte är helt klar

medan de för Skatteverkets verksamhet är styrande.<sup>1</sup> Eftersom de bara utgör en redogörelse för Skatteverkets uppfattning, så kan de komma att upphöra om t.ex. högsta förvaltningsdomstolen (HFD) har dömt annorlunda i ett ärende.<sup>2</sup> Enligt legalitetsprincipen är dock vare sig ställningstagandena eller den rättsliga vägledningen bindande. Enligt denna princip krävs att all offentlig maktutövning skall ha ”objektivt stöd i lagtextens ordalydelse”.<sup>3</sup> För det fall att Skatteverkets synpunkter i ställningstagandena eller i den rättsliga vägledningen saknar sådant stöd, skall man bortse från dessa synpunkter.

Uppsatsen kommer behandla befrielse hos både enskilda och näringsidkare såväl som för stora företag. Det kommer dock inte göras någon differens på dessa då befrielsegrunderna i lagen är densamma för samtliga skattskyldiga.

#### 1.4 Avgränsningar

Eftersom syftet med uppsatsen är att fastställa gällande rätt rörande befrielsegrunderna för skattetillägg kommer fokus vara på den svenska rätten. Den inkorporerade Europakonventionen kommer beröras där det krävs men internationell rätt kommer inte behandlas. Något komparativt perspektiv kommer inte anläggas på uppsatsen. Då uppsatsen syftar till att undersöka befrielsegrunderna kommer beräkning av skattetillägg inte att behandlas. Även om användandet av den rättsdogmatiska metoden inte belyser vissa strukturella problem och tendenser, så kommer något rättsvetenskapligt perspektiv inte anläggas på uppsatsen. Likaså kommer begreppet gällande rätt att användas, trots att detta är ett begrepp som kan problematiseras och dess vara eller inte vara är diskuterbar.

#### 1.5 Disposition

I det här på följande kapitel 2 kommer skattetilläggets historia och begreppet oriktig uppgift att behandlas. Skatteverkets utredningsskyldighet kommer även att utredas. I kapitel 3 kommer befrielsegrunderna undersökas med fokus på proportionalitetsprincipen och ”svåra frågor”. Kapitel 4 innehåller en statistisk analys av påförande av skattetillägg samt befrielsegrunderna. I kapitel 5 görs några avslutande reflektioner och här behandlas frågan om Skatteverket har stöd för sina synpunkter. Även frågan om en lagändring behövs belyses här.

---

<sup>1</sup> Skatteverket, Ställningstaganden. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html> Hämtad 2019-11-30.

<sup>2</sup> Se exempelvis: Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Befrielse från skattetillägg vid felredovisning av koncernbidragsspärrade och fusionsspärrade underskott, 2010-06-04, Dnr: 131 386957-10/111.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324886.html?date=2010-06-04> Hämtad 2019-12-15.

<sup>3</sup> Pahlsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, tredje upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala, 2013, s. 88.



Analys kommer ske löpande och Skatteverkets synpunkter kommer lyftas fram i kapitel 2-4 som en jämförelse med vad som kan sägas utgöra gällande rätt enligt rättskällorna.

## 2 Skattetillägg

### 2.1 Bakgrund

#### 2.1.1 Skattetilläggets införande

År 1972 infördes för första gången skattetillägg i Sverige.<sup>4</sup> De centrala bestämmelserna infördes i taxeringsförordningen (1956:623), förordningen (1968:430) om mervärdesskatt, förordningen (1959:92) om förfarandet vid viss konsumtionsbeskattning, stämpelskatteförordningen (1964:308) och förordningen (1959:552) angående uppbörd av vissa avgifter enligt lagen om allmän försäkring, m.m.<sup>5</sup> Det infördes för att minska trycket på polis- och åklagarmyndigheter och domstolar, men även för att åstadkomma en effektivare och jämnare rättstillämpning genom att de skattskyldiga inte dömdes för skattebrott för mindre övertramp medan svårare brottslighet skulle straffas hårdare.<sup>6</sup> Den främsta anledningen till införandet var dock att skapa en garanti för att uppgiftsskyldigheten från de skattskyldiga fullgjordes på ett korrekt sätt.<sup>7</sup>

När systemet infördes, infördes även vissa undantag till uttag av skattetillägg. Undantag skulle göras i de fall avvikelser innebar en rättelse av en uppenbar felräkning eller missskrivning, samt om den skattskyldige frivilligt rättat den oriktiga uppgiften.<sup>8</sup>

#### 2.1.2 Skatteförfarandelagens införande

Genom SOU 2009:58<sup>9</sup> framkom behovet av en ny lag där processreglerna var samlade på samma ställe. En sådan infördes 2012 och skatteförfarandelagen uppkom. Genom denna ändrades även bl.a. namnen på några olika skatterättsliga begrepp.

Kort bör nämnas att år 2016 infördes en spärregel som innebar att en process om skattebrott inte får inledas av en åklagare när Skatteverket beslutat om skattetillägg för samma felaktighet eller passivitet avseende samma person. Regeln gäller även omvänt att Skatteverket inte får

---

<sup>4</sup> SOU 1969:42 Skattebrotten, prop. 1971:10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m. samt Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och skattebrott, andra upplagan, Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm, 2016, s.17.

<sup>5</sup> Se prop. 1971:10.

<sup>6</sup> Prop. 1971:10 s. 2.

<sup>7</sup> A prop. s. 95.

<sup>8</sup> A prop. s. 204.

<sup>9</sup> SOU 2009:58 Skatteförfarandet.

besluta om skattetillägg om de gjort en anmälan till åklagare eller om åklagare inlett förundersökning av samma skäl.<sup>10</sup>

## 2.2 En överblick av skattetilläggsystemet

Innan en behandling av befrielsegrunderna görs skall här kort behandlas vad som krävs för att skattetillägg skall kunna påföras. För en första överblick bifogas i bilaga 1 den tabell som ingår i Skatteverkets utbildningsmaterial för skattetillägg och som utgör en översiktsbild av ämnet. De paragrafer som hänvisas till i tabellen gäller SFL. Innehållet i tabellen som är uppdelad i steg 1-4 bygger på lagtexten men uppdelningen i olika steg och hur man kan arbeta med den är gjord av Skatteverket. I avsnitt 2.3 av uppsatsen kommer främst oriktig uppgift som förklaras i steg 1 i tabellen behandlas. I övrigt ligger fokus i uppsatsen på steg 4 och de befrielsegrunder som behandlas där. Steg 2-4 i tabellen behandlar de fall där oriktig uppgift lämnats och där skattetillägg således kan bli aktuellt. I en diskussion om uttag av skattetillägg är aktuellt är det viktigt att skilja på var i analysen man befinner sig. Är det oklart om det utgör en oriktig uppgift eller är man överens om detta men frågan istället gäller om befrielse bör ske? Med denna tabellen underlättas arbetet med skattetillägg, då den underlättar att få en översiktsbild av var i analysen man befinner sig.<sup>11</sup>

## 2.3 Oriktig uppgift

För att skattetillägg skall kunna tas ut, krävs det att en oriktig uppgift lämnats, 49 kap. 4 § SFL.<sup>12</sup> Definitionen av vad som utgör en oriktig uppgift återfinns i 49 kap. 5 § SFL. Där står att: ”En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig, eller en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.” Att det ”klart ska framgå” att uppgiften är oriktig utgör ett strängare beviskrav än vad som annars gäller i den vanliga beskattningsprocessen.<sup>13</sup>

---

<sup>10</sup> Prop. 2014/15:131 Skattetillägg: Dubbelprövningsförbudet och andra rättssäkerhetsfrågor, s. 1.

<sup>11</sup> Muntlig uppgift från Ask, Raymond, Utbildning - intern, Information – extern, Skatteverket.

<sup>12</sup> Detta har behandlats i doktrinen av bl.a. Thornstedt, Eklund och Rabe i Skattebrott och skattetillägg, Almgren och Leidhammar i Skattetillägg och skattebrott, Simon Almendal i Skatteanpassade transaktioner och skattebrott samt av Axén Linderl och Leidhammar i Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen.

<sup>13</sup> Prop. 2002/03:106 Administrativa avgifter på skatte- och tullområdet, m.m. s. 233.

Det anges att en uppgift inte skall anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för att ett riktigt beslut skall kunna fattas. Till exempel kan detta vara att om en skattskyldig gör ett riktigt avdrag, så skall detta ändå inte ses som en oriktig uppgift, om övriga uppgifter som lämnats är sådana att avdragsrätten kan bedömas korrekt med hjälp av uppgifterna som lämnats.<sup>14</sup>

Även om uppgifter som lämnats vare sig är riktiga eller tillräckliga, finns det fall som är så anmärkningsvärda att det föranleder en klar utredningsskyldighet från Skatteverkets sida.<sup>15</sup> I RÅ 2002 ref. 20 fann HFD att skattetillägg inte skulle påföras ett bolag som ”yrkat avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som väsentligen överskred vad som i deklARATIONEN redovisats som bolagets totalt bokförda intäkter under året.”<sup>16</sup> Enligt HFD framstår det närmast som uteslutet att avdraget som yrkats på i deklARATIONEN kan godtas av Skatteverket utan närmare utredning. Då bolaget på förfrågan inkommit med klagörande besked angående avdraget, så förelåg det inte skäl att påföra bolaget skattetillägg.

### 2.3.1 När uppgiften skall anses lämnad

I 49 kap. 4 § SFL framgår:

Skattetillägg ska tas ut av den som på något annat sätt än muntligen

1. under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning, eller
2. har lämnat en oriktig uppgift i ett mål om egen beskattning.

Skattetillägg enligt första stycket 2 får dock tas ut bara om uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

För att oriktig uppgift skall anses lämnad krävs således att den lämnats på annat sätt än muntligen under förfarandet. Uppgifterna kan då enligt propositionen ha angetts i deklARATIONEN, i svar på en förfrågan eller i samband med en revision till en revisor. En begäran om omprövning omfattas också av sådana uppgifter som anses lämnade under förfarandet.<sup>17</sup> Uppgifter lämnade elektroniskt t.ex. i deklARATIONEN via internet, per telefon eller sms kan också leda till skattetillägg, om övriga förutsättningar för skattetillägg är uppfyllda.<sup>18</sup>

Ett annat krav är att uppgiften skall vara lämnad i ett mål om egen beskattning. Det inkluderar att den oriktiga uppgiften skall avse det aktuella beskattningsärendet. En oriktig uppgift som

---

<sup>14</sup> A.a. s. 233.

<sup>15</sup> A.a. s. 233.

<sup>16</sup> RÅ 2002 ref. 20.

<sup>17</sup> Prop. 2010/11:165 Skatteförfarandet, s. 935.

<sup>18</sup> Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m. s. 461, 600 och 652.

saknar betydelse i ärendet den lämnats i, utgör inte en, i paragrafens mening, uppgift lämnad till ledning för beskattningen.<sup>19</sup>

### 2.3.2 Skatteverkets synpunkter kring oriktiga uppgifter

Skatteverket har anfört att utöver vad som ovan nämnts om att uppgifter skall ha lämnats på annat sätt än muntligen, så menar de att uppgifter i exempelvis en inte undertecknad deklARATION kan leda till skattetillägg. Anledningen till detta är att uppgifterna är lämnade till ledning för egen beskattning.<sup>20</sup>

Med bestämmelsen om ”övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts” avses uppgifter som lämnats i den aktuella deklARATIONEN, eller som bifogats densamma. Att det av t.ex. en kontrolluppgift, eller från föregående års inkomstdeklARATION, framgår att en uppgift som lämnats är felaktig, saknar relevans när det skall bedömas om en oriktig uppgift har lämnats.<sup>21</sup>

### 2.3.3 Skatteverkets utredningsskyldighet

Av steg 1 i bilaga 1 framgår det att oriktig uppgift inte skall anses lämnad om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet väckts. Denna särskilda utredningsskyldigheten framgår av 49 ka. 5 § 2 st SFL.<sup>22</sup> I paragrafen stadgas:

En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om

1. uppgiften tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut, eller
2. uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Detta innebär att om felaktig uppgift lämnats men denna kunnat rättas genom att tillräckliga uppgifter lämnats i deklARATIONEN eller genom att denna är så uppenbart felaktig att den uppenbarligen inte kan läggas till grund för ett beslut, så skall uppgiften inte anses som oriktig. Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet aktualiseras i detta läget.<sup>23</sup>

Den särskilda utredningsskyldigheten skall dock skiljas från Skatteverkets allmänna utredningsskyldighet som framgår av 40 kap. 1 § SFL. Denna innebär att Skatteverket skall se

---

<sup>19</sup> Prop. 2010/11:165 s. 935 f.

<sup>20</sup> Skatteverket, Vägledning, När har en oriktig uppgift lämnats?

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/340160.html#h-Vad-ar-en-oriktig-uppgift>  
Hämtad 2019-12-09.

<sup>21</sup> A.a.

<sup>22</sup> Skatteverket, Vägledning, Skatteverkets skyldighet att utreda.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/341630.html> Hämtad 2019-11-20.

<sup>23</sup> A.a.

till att ärenden blir tillräckligt utredda (den s.k. officialprincipen). Av Prop. 2010/11:165 framgår på sidan 409–410 att den utredningsskyldighet som gällde enligt 3 kap. 1 § TL även skall gälla i SFL. Det påpekas att en utredningsskyldighet delvis uppkommer genom myndigheternas allmänna serviceskyldighet i förvaltningslagen men det skrivs att denna inte innehåller någon bestämmelse om hur utredningsansvaret skall fördelas mellan den enskilde och myndigheten. Skatteverkets utredningsskyldighet inkluderades därför i lagen. Ett skäl till utredningsskyldigheten är enligt propositionen att ärenden skall vara färdigutredda innan de når domstolen.

#### 2.3.3.1 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket skriver om sina skyldigheter enligt 40 kap. 1 § SFL att de skall ta fram omständigheter som talar både för och emot den enskilde. De skall således beakta allt material som finns tillgängligt vid beslutsfattandet. Dock menar Skatteverket att endast det material som den skattskyldige lämnat till ledning för beskattningen av den aktuella perioden skall ingå i en prövning om Skatteverkets utredningsskyldighet väckts vid bedömningen om en oriktig uppgift lämnats.<sup>24</sup>

#### 2.4 Undantag till uttag av skattetillägg

När en oriktig uppgift lämnats och Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet inte väckts, så finns det vissa undantag till att skattetillägg tas ut. Dessa framkommer av 49 kap. 10 § och 10 a-c §§ SFL. En överblick av dessa grunder ges i steg 2 i Bilaga 1. En av dessa grunder är att skattetillägg inte skall tas ut om den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter.

Tidigare uttrycktes detta i lagstiftningen genom uttrycket ”normalt tillgängligt kontrollmaterial” men rekvisitet ersattes genom propositionen 2014/15:131 av ”tillgängliga avstämningsuppgifter”. Vad som utgör avstämningsuppgifter framgår av 49 kap. 10 d § SFL. Vad som tidigare utgjorde normalt tillgängligt kontrollmaterial preciserades inte i lagen. Lagändringen var tänkt som en insnävning av regleringen. Den var tänkt att öka förutsebarheten samt att bättre stämma överens med de uppgifter som faktiskt utgör

---

<sup>24</sup> Skatteverket, Regler och ställningstagande, Fråga om det föreligger en utredningsskyldighet för Skatteverket, som har betydelse för uttag av skattetillägg, när redovisad utgående mervärdesskatt i en skattedeklaration understiger 25, 12 respektive 6 % av den i deklARATIONEN redovisade skattepliktiga omsättningen inom Sverige, 2005-11-17, Dnr: 131 620856-05/111.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/367636.html?date=2005-11-17> Hämtad 2019-12-16.

Skatteverkets tillgängliga avstämningsuppgifter genom de tekniska lösningar Skatteverket arbetar med i deklarationsarbetet.<sup>25</sup>

En följd av att färre uppgifter omfattas av regleringen och således utgör avstämningsuppgifter är att fall där det tidigare funnits ett undantag för uttag av skattetillägg på grund av normalt tillgängliga kontrolluppgifter nu utgör gränsfall. Dessa gränsfall uppkommer när kontrollmaterial inte omfattas av definitionen avstämningsuppgifter men som ändå kan sägas vara av avstämningskaraktär. I dessa fall blir det istället fråga om befrielse från skattetillägg enligt 51 kap. SFL.<sup>26</sup>

En naturlig följd av att mängden kontrollmaterial snävats in och inte undantas från skattetillägg, i steg 2 i bilaga 1, är att befrielse från skattetillägg måste prövas i fler fall, och att fler fall utreds i steg 4 i bilaga 1.

## 3 Befrielsegrunderna

### 3.1 Bakgrund

#### 3.1.1 Befrielsegrundernas införande

I samband med att systemet med skattetillägg infördes, infördes även vissa befrielsegrunder. I propositionen 1971:10 uttrycktes att t.ex. ålder, sjukdom eller bristande erfarenhet hos den skattskyldige kunde befria från skattetillägg.<sup>27</sup>

Systemet kom sedan att förändras flera gånger. En anledning till detta var att befrielsegrunderna ansågs för svaga och de kompletterades med att om felaktigheten framstod som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet, så kunde detta utgöra skäl för eftergift. Dessa grunder var då inte kopplade till den skattskyldiges person.<sup>28</sup>

Några år senare, 1992, infördes en bestämmelse om att skattetillägg inte skulle tas ut om det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.<sup>29</sup>

---

<sup>25</sup> Prop. 2014/15:131 s. 220 f.

<sup>26</sup> A.a. s. 223.

<sup>27</sup> 1971:10 s. 213

<sup>28</sup> Se bl.a. Prop. 1976/77:92 om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m.m., SOU 1977:6 Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet, Thornstedt, Eklund, Rabe: Skattebrott och skattetillägg samt SOU 2017:94 Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna, s. 39.

<sup>29</sup> Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m. s. 1.

### 3.1.2 Skatteförfarandelagens införande

När skatteförfarandelagen infördes 2012 var den viktigaste förändringen gällande befrielsegrunderna att de tidigare fasta nivåerna för delvis befrielse från skattetillägg togs bort för en ökad möjlighet till delvis befrielse.<sup>30</sup>

### 3.1.3 Skattetillägg och strikt ansvar

Som sagts inledningsvis krävs det inte uppsåt eller oaktsamhet för att skattetillägg skall tas ut vid oriktig uppgift. Den enskilde kan då sägas ha ett strikt ansvar. Eftersom bestämmelser om befrielse finns och dessa skall tillämpas nyanserat och inte alltför restriktivt, så har både HFD<sup>31</sup> och Europadomstolen<sup>32</sup> funnit att detta inte strider mot Europakonventionen.<sup>33</sup>

### 3.1.4 Befrielsegrunderna i grupper

Det finns flera olika befrielsegrunder. Dessa skulle kunna delas in i grupper på flera olika sätt. Tidigare delade man in dem efter ursäktlighet och oskälighet som skäl för befrielse. En indelning i två andra grupper kan även tänkas. Den första kan då sägas hänföra sig till förhållanden specifika för den enskildes person så som ålder och hälsa, medan den andra härrör sig till oskälighet rörande exempelvis avgiftens storlek eller tiden som förflutit från att Skatteverket funnit anledning att ta ut avgiften.

### 3.1.5 Ej uttömmande och ex officio

Viktigt att påpeka är dock att listan som anges i 51 kap. 1 § SFL inte är uttömmande utan den utgör grunder som särskilt skall beaktas. I bedömningen kan andra grunder för oskälighet i det enskilda fallet tas med. Skatteverket ska dessutom på eget initiativ (ex officio), även om den skattskyldige inte yrkat på detta, pröva om de omständigheterna som framkommit i ärendet ger skäl till befrielse.<sup>34</sup>

### 3.1.6 Ett avgörande från Europadomstolen

Innan jag redogör för de olika befrielsegrunderna skall här ett viktigt rättsfall för dagens utformning av befrielsegrunderna presenteras. Det är domen i Europadomstolen den 23 juli 2002 i målet Janosevic mot Sverige.

---

<sup>30</sup> Prop. 2010/11:165 s.2.

<sup>31</sup> Se RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>32</sup> Se Janosevic mot Sverige, dom den 23 juli 2002 mål nr 36985/97.

<sup>33</sup> Skatteverket, Vägledning, När har en oriktig uppgift lämnats? Hämtad 2019-12-09.

<sup>34</sup> Skatteverket, Vägledning, Befria om skattetillägget är oskäligt.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.1/324455.html> Hämtad 2019-12-09.

### 3.1.6.1 Janosevic mot Sverige

Målet Janosevic mot Sverige behandlade verkställighet av Skatteverkets beslut om skatter och skattetillägg samt om den klagande hade fått en rättvis rättegång i skatteprocessen. Den klagande drev taxirörelse. Han hade upptaxerats och i samband med detta påförts skattetillägg, då Skatteverket ansåg att han hade lämnat oriktiga uppgifter. En kort tid därefter förföll beloppen till betalning. Han önskade anstånd med betalningen eftersom han inte kunde betala, men eftersom han inte kunde ställa säkerhet för beloppen fick han inte anstånd. Innan någon domstol hade prövat Skatteverkets beslut försattes han, på grund av detta, i konkurs. Det dröjde nästan tre år för Skatteverket att ta ställning till hans begäran om omprövning. Det var först efter det som ärendet kom till förvaltningsrätten. Det tog drygt sex år innan dom meddelades i Europadomstolen och skatteprocessen var fortfarande inte avslutad. Europadomstolen fann att artikel 6 i Europakonventionen var tillämplig i målet. Att skattetillägg påförts ansågs kunna jämföras med en anklagelse om brott i konventionens mening. Den klagande ansågs inte ha fått effektiv tillgång till domstolsprövning och inte heller en rättegång inom skälig tid. I dessa båda avseenden förelåg ett brott mot artikel 6. Att verkställighetsåtgärder hade vidtagits innan domstolen prövat besluten om skattetillägg ansågs inte strida mot den så kallade oskuldspresumtionen i artikel 6.2. Ideellt skadestånd om 15 000 euro samt ersättning för rättegångskostnader tillerkändes den klagande. Rättsfallet har hänvisats till och är kommenterat i flera domar. I RÅ 2007 ref. 65 skriver HFD följande:

I sammanhanget skall även beaktas den inverkan som Europakonventionen har på de svenska skattetilläggsbestämmelserna. Europakonventionen är, med de tillägg till konventionen som gjorts genom dess tilläggsprotokoll, svensk lag (SFS 1994:1219). Genom rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige har klargjorts att skattetilläggsförfarandet faller in under artikel 6 i Europakonventionen och att skattetillägg skall jämföras med brottspåföljd i artikelns mening. Ett ifrågasatt påförande av skattetillägg är således jämfört med en anklagelse för brott. Att skattetillägg kan påföras utan krav på uppsåt eller oaktsamhet anses inte strida mot oskuldspresumtionen i artikel 6.2, under förutsättning att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar för att medge befrielse från skattetillägget finns (RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens nyss angivna domar p. 104 respektive p. 116).

En viktig princip som enligt Europadomstolens rättspraxis skall beaktas vid tillämpningen av Europakonventionen är den s.k. proportionalitetsprincipen. Många åtgärder som till sin karaktär är konventionsenliga kan sålunda godtas endast om de också är proportionerliga. Regeringsrätten har i det tidigare nämnda avgörandet RÅ 2000 ref. 66 I funnit att skattetilläggslagstiftningen i sig innefattar



en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet...<sup>35</sup>

I domen Janosevic mot Sverige står det:

...requires that the courts ... make a nuanced and not too restrictive assessment in each individual case as to whether there are grounds for setting aside or remitting the tax surcharge.<sup>36</sup>

Av dessa citaten framgår att skattetillägg är att jämföras med en brottspåföljd i Europakonventionens mening. Det framgår även att trots att det inte krävs uppsåt eller oaktsamhet för att påföra skattetillägg, så bryter det inte mot Europakonventionens oskuldspresumtion, så länge det görs en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning. Det är av stor vikt att en proportionalitetsbedömning görs när det prövas om det är aktuellt med befrielse från skattetillägg. Görs inte en proportionalitetsbedömning finns risk att det strider mot Europakonventionen. Om skattetillägget påförs utan en nyanserad bedömning, är det att jämföras med en brottspåföljd där rätt till domstolsprövning finns.

Nedan följer en redogörelse för de befrielsegrunderna som lyfts fram i lagen.

### 3.2 Ålder

Enligt 51 kap. 1 § 2 st 1 a SFL skall befrielse från skattetillägg medges om felaktigheten eller passiviteten som gett upphov till skattetillägget berott på ålder. Med ålder avses inte bara en hög ålder utan även yngre personer som kan antas vara okunniga i deklaraionsförfarandet på grund av sin ungdom. Ålder som ursäktlighetsgrund bygger på att man antar att dessa skattskyldiga har sämre möjligheter än andra att sköta sina rättsliga angelägenheter. Viktigt att påpeka är dock att detta inte gäller alla och en person av hög ålder som fortfarande är ekonomiskt aktiv bör därför ha fullt ansvar för felaktigheter vid uppgiftslämnandet. Normalfallet skall dock sägas vara att hög ålder är ursäktlighetsgrundande och det bör fordra särskild utredning vid en motsatt bedömning.<sup>37</sup>

Det är även av vikt vilken typ av inkomster det är fråga om. Bankräntor på stora belopp behöver inte betyda att den skattskyldige är ekonomiskt aktiv, likaså om det är inkomst av näringsverksamhet när personen inte tar del av förvaltningen. Säg att den skattskyldige inte

---

<sup>35</sup> RÅ 2007 ref. 65.

<sup>36</sup> Janosevic mot Sverige, paragraf 104.

<sup>37</sup> Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m. m. s. 205 f.

genererar något överskott från t.ex. en näringsverksamhet denne bedriver, så betyder detta ändå inte att denne inte är ekonomiskt aktiv och att grund för befrielse därför föreligger.<sup>38</sup>

I övrigt gäller att när en förmyndare är deklarationsskyldig för omyndigs skatteskyldiga inkomst utgör låg ålder inte grund för befrielse för det belopp som redovisas av förmyndaren.<sup>39</sup>

Ålder som befrielsegrund har prövats i flera fall. RÅ 78 1:50 behandlade frågan om en 70 åring som inte befriades från skattetillägg. Han hade betydande inkomster av fastigheter och kapital, bokföringen hade skett av en anlita bokföringsbyrå. Oriktig uppgift hade lämnats och vad som framkommit i målet gav inte stöd för att hans ålder skulle haft någon avgörande inverkan på att dessa fel förekommit i deklarationen. I RÅ 82 1:30 befriades 65-åriga S från skattetillägg i HFD på grund av sin ålder efter att ha lämnat oriktig uppgift i deklarationen samma år som han pensionerades. Endast 8 505 kr av totalt 54 752 kr hänfördes till tiden efter pensioneringen. Påpekas bör att regeringsrådet Hilding var skiljaktig och menade på att det inte fanns några omständigheter som tydde på att felaktigheten berodde på hans ålder och därför skulle anses ursäktlig.

Av fallen att döma torde frågan huruvida någon fortfarande är ekonomisk aktiv väga tyngre än den skattskyldiges ålder. Att begreppet ålder används i lagstiftningen kan då bli missvisande, när det i praktiken väger tyngre om den skattskyldige fortfarande är ekonomiskt aktiv eller, vad gäller unga, hur stor vana denne har att lämna en deklaration.

### 3.2.1 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket skriver att en person som under beskattningsåret fyllt 65 år skall befrias helt från skattetillägg om denne inte är ekonomiskt aktiv. Om personen är ekonomiskt aktiv bryts presumptionen om att denne har svårare att sköta sina rättsliga angelägenheter. Det får istället ske en prövning från fall till fall om hen hade nedsatt förmåga att lämna korrekta uppgifter. Om så är fallet kan hel eller delvis befrielse ske. Det framgår även att ränteinkomster på kapital inte medför att någon anses vara ekonomiskt aktiv. Likaså gäller passiv förvaltning av värdepapper och enstaka försäljning av aktieposter. Vid inlämnande av skattedeklaration är

---

<sup>38</sup> Almgren, Leidhammar s. 115.

<sup>39</sup> A.a. s. 115.

utrymmet för befrielse mindre än vid inlämnande av en inkomstdeklaration, då de flesta som inger en skattedeclaration är ekonomiskt aktiva enligt Skatteverket.<sup>40</sup>

En person som har sjuk- eller aktivitetsersättning kallades tidigare för förtidspensionär. Dessa skall inte jämföras med personer av hög ålder, som senast under beskattningsåret fyllt 65 år, och andra befrielsegrunder får tillämpas om det skulle vara aktuellt.<sup>41</sup> Det kan antas troligt att en person som har sjuk- eller aktivitetsersättning kan befrias från skattetillägg på grund av exempelvis befrielsegrunden hälsa.

Vad gäller unga är presumtionen att om det är första gången hen redovisar näringsverksamhet i en inkomstdeklaration och oriktig uppgift lämnas så befrias hen helt från skattetillägg. Om den oriktiga uppgiften berott på att hen inte följt en grundläggande redovisningsbestämmelse, bryts presumtionen och prövning får ske om befrielse trots detta skall ges på grund av låg ålder. I stort gäller samma som vid hög ålder, att en ung som är ekonomiskt aktiv anses inte ha sämre förmåga än andra att redovisa riktiga uppgifter och befrielse skall då inte presumeras.<sup>42</sup>

### 3.3 Hälsa

Ett andra skäl för befrielse enligt 51 kap. 1 § 2 st 1 a SFL är hälsa. Hälsa som befrielsegrund ersatte efter propositionen 2002/2003 den tidigare gällande grunden sjukdom. Hälsa har en vidare betydelse och med den avses både sjukdom (somatisk och psykisk) och psykosociala faktorer som har en negativ påverkan på den enskildes förmåga att fullgöra sin deklarationsskyldighet.<sup>43</sup>

I RÅ 1978 Aa 80 hade Lihl påförts skattetillägg av Skatteverket. Han anförde besvär men förvaltningsrätten och kammarrätten lämnade besvären utan bifall. HFD hade fått in läkarintyg att Lihl kort efter 1973 års deklarations avlämnande, 28 februari 1973, ”...intagits på S:t Görans sjukhus på grund av cerebral insult med vänstersidig förlamning och högt blodtryck...”<sup>44</sup> Han hade vårdats där fram till 9 mars 1973 och därefter eftervårdats på Åkeshovs sjukhus till och med 1 juni 1973. De brister i självdeklarationen och hur han bemött den av taxeringsnämnden gjorda kontantberäkningen som varit det som lett till en

---

<sup>40</sup> Skatteverket, Vägledning, Ålder.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324458.html> Hämtad 2019-10-23.

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

<sup>42</sup> A.a.

<sup>43</sup> Prop. 2002/03:106 s. 241.

<sup>44</sup> RÅ 1978 Aa 80.

skönsmässig höjning av den inkomst av tjänst som han deklarerade, var att anse som ursäktliga med hänsyn till vad som är upplyst i fallet. Skattetillägget eftergavs därför.

I ett annat rättsfall, RÅ 1981 Aa 60 utreddes om en kvinna som lidit av täta epileptiska anfall under hösten 1976 och våren 1977 och sedan 1977-04-10 var helt sjukskriven på grund av detta skulle medges befrielse. Hon befriades från skattetillägget då samband med sjukdomen ansågs föreligga.

Det bör påpekas att rättsfallen rörde när sjukdom gällde som rekvisit, och således inte hälsa. Dock är begreppet hälsa snarare tänkt som en breddning av befrielsegrunden, inte som en avsmalning, och prejudikaten torde då vara gällande även idag. Påpekas bör även att det saknas rättsfall från HFD gällande hälsa som befrielsegrund till skattetillägg. Detta kan tyda på att det är en grund som sällan används, eller att den torde vara så klar att en prövning ännu inte behövs. Klart torde det ändå stå, av rättsfallen att döma, att det krävs ett samband mellan hälsa/sjukdom och den oriktiga uppgiften, annars är det inte ursäktligt. Att en person blivit sjuk/drabbats av bristande hälsa strax efter det att deklARATIONEN lämnats in räcker inte, utan det krävs att personen i fråga var sjuk/hade bristande hälsa även vid inlämnandet av deklARATIONEN. Om samband saknas föreligger inte grund för befrielse.

### 3.3.1 Skatteverkets synpunkter

För att befrielse på denna grunden skall ske krävs att det föreligger ett samband mellan den skattskyldiges bristande hälsa och den oriktiga uppgiften. Att en sjukdom bryter ut efter deklARATIONSTIDPUNKTEN ger som regel inte skäl att efterge skattetillägg. Dock kan bristande hälsa ha påverkat förmågan att deklarerera före sjukdom upptäckts. Det uttrycks även att enklare fel minskar sannolikheten att hälsan haft en negativ inverkan på förmågan att lämna riktiga uppgifter. Vid exempelvis psykisk ohälsa kan det dock även vid enklare fel finnas skäl för befrielse.<sup>45</sup>

Skatteverket menar att läkarintyg eller intyg från Försäkringskassan normalt inte behövs och att det bara skall inhämtas om det är nödvändigt för bedömningen. Då skattedeklARATIONER ofta lämnas med täta intervaller kan hälsa som befrielsegrund bli relevant vid flera deklARATIONSTILLFÄLLEN under en sammanhängande tidsperiod.<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Skatteverket, Vägledning, Hälsa.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324459.html#h-Oklart-vad-som-menas-med-liknande-forhallanden-som-halsa> Hämtad 2019-10-24.

<sup>46</sup> A.a.

### 3.4 Liknande förhållande

Liknande förhållande är det tredje rekvisitet som lyfts fram i 51 kap. 1 § 2 st 1 a SFL. Med rekvisitet menas sådant som inte går in i ålder eller hälsa. Tidigare syftade detta till yttre omständigheter som påverkade en persons handlingsförmåga. Detta kunde t.ex. vara skilsmässa, nära anförvants sjukdom eller dödsfall.<sup>47</sup> När sjukdom som befrielsegrund ersattes av hälsa som grund för befrielse kom dessa faktorer istället att innefattas av hälsa.<sup>48</sup>

De fallen som tidigare innefattades i befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” kan nu i vissa fall istället komma att innefattas under ”liknande förhållande”.<sup>49</sup>

Efter försäljning av en bostadsrätt hade i målet RÅ 1975 ref. 75 en realisationsvinst uppkommit. Den skattskyldige hade inte redovisat denna och åberopade bristande erfarenhet vid redovisning av sådan inkomst. Den skattskyldige var 26 år och arbetade som småskollärare, vilket hon även var utbildad till. Hon hade lämnat deklaration flera gånger tidigare. Det ansågs att hon borde varit kapabel att fullgöra deklarationen av en okomplicerad vinst vid försäljning av en bostadsrätt, eller åtminstone att hon borde kunnat lämna sådana uppgifter om försäljningen som hade krävts för att ett riktigt skattebelopp skulle kunna tagits ut. Någon befrielse medgavs därför inte.

Även om rättsfallet inte behandlar ”liknande förhållande” så torde det ändå aktuellt. Detta då ”liknande förhållande” åsyftar förhållanden liknande ålder och hälsa och fallet rör en 26-åring som åberopar ”bristande erfarenhet”. Detta torde vara ett förhållande liknande ”ålder”.

Rättsfallet skulle därför kunna ses till ledning för hur ett fall med åberopande av ”liknande förhållande” skulle komma att bedömas. Då något rättsfall angående denna grund ännu inte prövats av HFD går det dock inte säkert att veta hur en sådan fråga hade bedömts av domstolen.

#### 3.4.1 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket uttrycker att det är oklart vad som innefattas i begreppet ”liknande förhållande” efter att begreppet hälsa infördes, men att det handlar om situationer där passiviteten eller felaktigheten antas bero på något förhållande jämförbart med bristande hälsa.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Prop. 1977/78:136 s. 206.

<sup>48</sup> Prop. 2002/03:106 s. 241.

<sup>49</sup> Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen, 51 kap. 1 § 2 st 1 b, JUNO, Nordstedts Juridik, 2019-09-01. Hämtad 2019-12-09.

<sup>50</sup> Skatteverket, Vägledning, Hälsa. Hämtad 2019-12-16.

### 3.5 Berott på en felbedömning av en regel eller betydelse av de faktiska förhållandena

Detta torde vara en bredare kategori än ovanstående befrielsegrunder och som föranleder fler bedömningar. För att befrielse skall ges på denna punkt krävs det enligt förarbetena att felaktigheten var ursäktlig. Ett exempel på när regeln kan bli tillämplig är vid företagsbeskattning. Reglerna är där komplicerade och det kan vara svårt för den skattskyldige att tolka hur reglerna skall tillämpas på de aktuella förhållandena. Huruvida en felbedömning av en skatteregel skall anses ursäktlig bör ha koppling till uppgiftens art och den skattskyldiges person. Dock måste schablonisering av betydande grad ske i praktiken. På en skattespecialist bör i normala fall högre krav ställas men även någon som startar en näringsverksamhet förutsätts besitta viss kompetens, eller att denne har möjligheten att skaffa sig sådan.<sup>51</sup>

I propositionen noteras att fel som gjorts tidigare år av den skattskyldige och som uppmärksammats av Skatteverket inte kan leda till att det bedöms som ursäktligt ytterligare en gång. För att det skall anses ursäktligt räcker det inte med att den skattskyldige ansett det svårt och besvärligt att deklarerat. Skatteverket saknar möjlighet att närmare utreda vilka kvalifikationer den enskilda har och bedömningen får då göras utifrån vad som kan krävas av en skattskyldig i en liknande situation. Som huvudregel krävs att den skattskyldige tillgodogjort sig Riksskatteverkets publicerade deklarationsuppgifter om inte dessa i det särskilda fallet var att anse som missvisande, oklara eller särskilt svårtillgängliga.<sup>52</sup>

En skattedeklaration ska enligt 26 kap. 18 § 3 SFL innehålla ”de ytterligare uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna beräkna och kontrollera skatten och avgifterna”. Enligt 31 kap. 3 § SFL ska den som är deklarationsskyldig ”också lämna de övriga uppgifter som Skatteverket behöver för att kunna fatta riktiga beslut om slutlig skatt och beslut om pensionsgrundande inkomst”. Lämnas inte detta och man känner till att rättsläget är oklart, så är det inte ursäktligt att lämna de oriktiga uppgifter som dessa utgör och skattetillegg kan då påföras och ingen befrielse aktualiseras.<sup>53</sup>

Enligt prop. 2002/03:106 s. 241 är det regelmässigt inte ursäktligt att skattskyldig förlitat sig på anvisningar från en professionell skatterådgivare. Den skattskyldige måste själv kontrollera

---

<sup>51</sup> Prop. 2002/03:106 s. 241 f.

<sup>52</sup> A.a. s. 241 f.

<sup>53</sup> Skatteverket, Vägledning, Svår rättslig fråga.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324460.html> Hämtad 2019-10-27.

att de uppgifter som lämnats är rimliga och när osäkerhet finns skall denne lämna de övriga upplysningar som krävs för att Skatteverket skall kunna göra en korrekt bedömning så som förklarats ovan.

Rättsfallet RÅ 1989 not. 161 behandlar frågan om guldkrot som en tandläkare köpt av patienter i sin tandläkarpraktik skall anses utgöra inkomst av rörelse. Samtliga instanser menade att detta utgör inkomst av rörelse men det skattetillägg som påförts i förvaltningsrätten och kammarrätten undanröjdes av HFD eftersom, enligt vad HFD inhämtat, kammarrätternas praxis i den aktuella skattefrågan är vacklande. Det blev då befrielse på grund av att frågan tidigare varit föremål för delade meningar i beskattningshänseende.

RÅ 1991 ref. 16 rörde försäljning av travhästen Harold Hill som den skatteskyldige fått i gåva av sin far när hon var omyndig. Harold Hill var föl till en häst som hennes far hade. Frågan var om den senare försäljningen av Harold Hill skulle vara föremål för beskattning av realisationsvinst. Avgörande är om fadern förvärvat Harold Hill genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, då fadern köpt det sto som hästen är avkomling till. Vad gäller avkastningen till sådant som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång anses gälla att även avkastningen betraktas som förvärvad genom sådant fång.<sup>54</sup> Harold Hill skall då av fadern anses förvärvad genom köp, byte eller jämförligt fång. Då dottern inte redovisat sin försäljning av hästen i deklarationen anses oriktig uppgift ha lämnats och det föreligger då grund att påföra henne skattetillägg. Då frågan i målet anses svårbedömd anses det ursäktligt att hon inte tog upp försäljningen i deklarationen. Skattetillägget skall därför efterges.

Fråga i RÅ 1995 not. 83 var om tillämpning av vinstbolagsreglerna i 35 § 8 st 3 mom. kommunalskattelagen vid inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. I målet uttalade HFD följande:

Genom sin underlåtenhet att i deklarationen redovisa samtliga omständigheter av betydelse för bedömningen av aktieförsäljningen i fråga har Mats C. lämnat en oriktig uppgift, som enligt 116 a § i den numera upphävda taxeringslagen (1956:623) utgör grund för att påföra skattetillägg. Mot bakgrund av den i målet aktuella skatterättsliga frågans komplicerade natur finner Regeringsrätten det dock ursäktligt att uppgifterna inte har lämnats i deklarationen. Skäl att efterge skattetillägget föreligger därför.<sup>55</sup>

---

<sup>54</sup> I rättsfallet har hänvisats till boken KGA Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst samt tillfällig förvärvsverksamhet, 1945, s. 678 f. KGA Sandström får då makten att styra över rättsfallets utgång. Huruvida doktrin skall få vara styrande av rättstillämpningen i domstol kan diskuteras, men detta är en debatt utanför temat på denna uppsatsen.

<sup>55</sup> RÅ 1995 not. 83.

I de ovanstående fallen befriades den skattskyldige från skattetillägg med hänsyn till att det ansågs utgöra en svår fråga. Det var således den svåra frågans natur som föranledde befrielse och den enskildes personliga förmåga att lämna riktiga uppgifter var inte relevanta.

Fallet RÅ 1983 1:51 II rörde frågan huruvida det ansågs vara en svår fråga för den skattskyldige om avdragsrätt förelåg för på beskattningsåret belöpande räntor som betalades först 10 februari taxeringsåret. Vid det aktuella taxeringsåret var det första gången som den skattskyldige redovisade inkomst av schablonbeskattad fastighet. Det hade inför deklarationen sänts ut en broschyr med texten: ”Tänk på att du bara kan göra avdrag för den ränta du verkligen betalat under inkomståret.” Innehållet i broschyren hade varit felaktigt rörande vissa räntebetalningar som sker strax efter ett årsskifte men avser tid före årsskiftet. Informationen rörande situationen i detta fallet var dock korrekt. Taxeringsintendenten hade i målet framhållit att det är allmänt känt att inkomst av villafastighet skall deklarerars enligt den så kallade kontantprincipen. Hur deklarationen skall genomföras enligt denna princip i skilda situationer kan dock vara svårt för den som skall göra det för första gången. Även om det i bestämmande av rätt beskattningsår för betalningar som sker strax efter ett årsskifte, men avser tid före årsskiftet, kan vara svårt även för mera erfarna deklareranter, så är det en annan situation än i målet. Då även korrekt information rörande hur deklarationen skall ske i det aktuella fallet hade skickats ut från riksskatteverket, så förelåg inte tillräckliga skäl för att skattetillägget skulle efterges. Detta trots att det upplevdes som svårt för den enskilde som gjorde det för första gången.

I det refererade fallet fästes inte heller vikt vid den enskildes personliga förmåga att lämna riktiga uppgifter men till skillnad från fallen ovan ansågs inte denna fråga svår.

I RÅ 1980 1:55 behandlades frågan om det kan anses ursäktligt att i deklarationen underlåta att redovisa restituerade avgifter och räntor av skattepliktig natur. Då den skattskyldige drev verksamhet i flera länder och var en erfaren rörelseidkare saknade HFD skäl att anta att denne skulle sakna kunskap om att skattebelopp som återbetalats kunde innehålla poster som är skattepliktiga, i synnerhet restitutionsräntor. Han saknade tillgång till kontrolluppgifter för återbetalt belopp men vid de aktuella förhållanden borde han i sin deklaration lämnat uppgifter om mottaget belopp men att han saknade möjligheter att närmare ange vad som var skattepliktigt. Detta istället för att vänta på att myndigheterna hörde av sig. Att han underlåtit att lämna uppgifter när han mottagit ett mycket stort belopp, kunde av HFD inte anses ursäktligt.



Här togs hänsyn till den skatteskyldiges kunskaper i skatterättsliga frågor när bedömningen gjordes om det var en svår skatterättslig fråga. Ytterligare ett par exempel på när den enskildes personliga förmåga påverkar bedömningen följer nedan.

B hade i RÅ 1994 ref. 15 ärvt en fastighet från sin far som hon hade väldigt lite kontakt med. Av rättsfallet framgick att: ”Vid redovisning i självdeklaration av försäljningen av en ärvd fastighet har inte beaktats att fastigheten utgjorde ersättningsfastighet och att omkostnadsbeloppet därför bort minskas med det arvlåtaren i samband med förvärvet beviljade uppskovsbeloppet.”<sup>56</sup> Oriktig uppgift hade lämnats och detta var inte omstritt i fallet. Frågan som behandlades var om det var ursäktligt. Att inte känna till huruvida fastigheten utgör ersättningsfastighet enligt uppskovsreglerna ansågs inte ursäktligt, då detta kunde ha undersökts i den hos länsstyrelsen förda s.k. uppskovsloggaren. Dock fanns det särskilda omständigheter att beakta i den enskilda fallet. Dessa var att hon hade väldigt lite kontakt med fadern och att när de träffades strax innan hans bortgång talade de inte om hans ekonomi och affärer. Även det faktum att hon inte fann några handlingar i hans dödsbo gällande uppskovet bidrog till avgörandet. Slutligen att faderns mångåriga ekonomiska rådgivare inte heller kände till att fadern åtnjutit uppskov med beskattningen av en realisationsvinst bidrog till bedömningen. Detta ledde till att skattetillägget skulle efterges, trots att det inte generellt ansågs ursäktande med hennes bristande erfarenhet.

Den förutvarande majoritetsägaren av en koncern hade i RÅ 1997 ref. 1 gett en gåva till en ledande befattningshavare inom koncernen. Detta har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst för mottagaren. HFD uttalade att det krävs en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen för att det skall utgöra en skattepliktig intäkt av tjänst. Detta ansågs uppfyllt och skattetillägg påfördes. Frågan i målet ansågs svårbedömd men detta borde ha stått klart för den skattskyldige. Att han inte ens omnämnde mottagandet av gåvan i deklarationen ansågs inte ursäktligt vid en gåva av ifrågavarande slag och det förelåg därför inte tillräckliga skäl att efterge skattetillägget.

Av dessa fallen kan man utläsa att den skattskyldiges personliga förhållanden är av betydelse i vissa fall. Det framgår även att en fråga som är så svår att den enskilde borde förstått att den är oklar, inte leder till befrielse om upplysningar inte lämnats i deklarationen.

---

<sup>56</sup> RÅ 1994 ref. 15.

### 3.5.1 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket menar att om en fråga skall anses svår skall bedömas utifrån den uppgiftsskyldiges möjlighet att förstå och tillämpa regleringen. Trots detta går det inte att veta hur en persons förmåga att bedöma en regel sett ut. Man får därför se till vad som kan begäras av en person i en liknande situation. Skatteverket går även längre än i propositionen vad gäller vilken information som ska ha tagits del av. De menar att det nu krävs att den skattskyldige utöver publicerade deklaraionsuppgifter skall ha tagit del av viss information som bara finns på Skatteverkets webbplats. Exakt vilken information detta gäller menar de får bedömas från fall till fall. I fall där en skatteregel, av den uppgiftsskyldige, bedömts på ett visst sätt med stöd i civilrätten eller redovisningspraxis, men detta avviker från en skatteregel, så skall Skatteverket inte befria från skattetillägg om det avser en allmänt känd skatteregel. I annat fall, menar Skatteverket, att befrielse från skattetillägg kan medges helt eller delvis, detta med hänvisning till prop. 2002/03:106 s. 147–148.<sup>57</sup>

Frågor som av olika domstolar bedömts olika för andra uppgiftsskyldiga skall, enligt Skatteverket, oftast anses som oklara. En felaktig bedömning kan då anses som ursäktlig och Skatteverket kan befria på denna grund i vissa fall. Efter att frågan avgjorts i HFD kan frågan inte längre bedömas som oklar och befrielseutrymmet på denna grund minskar.<sup>58</sup>

Den tidigare befrielsegrunden ”bristande erfarenhet” omfattas numera oftast av befrielsegrunden ”felbedömt en regel”.<sup>59</sup> Detta föranleder vissa bedömningar. Ovan i 3.5 har ett par exempel behandlats där Skatteverket och sedan HFD verkat utreda ”bristande erfarenhet” som grund för om det anses vara en svår fråga.

När det kommer till personer som inte vuxit upp i Sverige menar Skatteverket att det kan finnas skäl att befria från skattetillägg helt eller delvis, men att bedömningen får göras i det enskilda fallet gällande exempelvis hur länge personen vistats i Sverige och vilken regel den oriktiga uppgiften gäller. I motsats till detta förutsätter Skatteverket att någon som startar en näringsverksamhet antingen besitter, eller har möjlighet att skaffa sig, viss kompetens. De ställer därav vanligtvis högre krav på en näringsidkare än andra skattskyldiga. De menar att om oriktig uppgift då lämnas vid tillämpningen av en grundläggande skatte- eller bokföringsregel så kan befrielse vanligtvis inte ske.<sup>60</sup>

---

<sup>57</sup> Skatteverket, Vägledning, Svår rättslig fråga. Hämtad 2019-10-25.

<sup>58</sup> A.a.

<sup>59</sup> Prop. 2002/03:106 s. 241.

<sup>60</sup> Skatteverket, Vägledning, Svår rättslig fråga. Hämtad 2019-10-26.

Det är intressant vad som torde gälla en person som nyligen flyttat till Sverige och startat en näringsverksamhet, exempelvis en restaurang. Frågan är då vad Skatteverket väger tyngst, att personen är nybliven svensk eller att denne startat näringsverksamhet. Då det enligt Skatteverket kan förväntas att någon som startar en näringsverksamhet besitter eller kan tillgodogöra sig vissa kunskaper, så torde detta väga tyngst, eftersom befrielse på grund av att någon är nybliven svensk handlar bl.a. om att man bedömer att denne har en okunskap kring det svenska systemet. Denna presumtion om okunnighet kan då tänkas bruten om personen startar en näringsverksamhet.

Som nämnts tidigare i avsnitt 3.2 kan en ung person som deklarerar för första gången befrias från skattetillägg. Att någon enbart lämnar deklaration för första gången, eller som för första gången ensam upprättar en deklaration och lämnar en oriktig uppgift, utgör inte tillräckliga skäl för att befrielse skall ske.<sup>61</sup> Det är då den unga åldern som torde vara den övervägande anledningen till att befrielse medges, inte att personen deklarerar för första gången.

#### 3.5.1.1 Vad gäller vid förändringar av regelverket?

När regelverket förändras förväntas den uppgiftsskyldiga enligt Skatteverket känna till de regler som är tillämpliga när deklarationen skall lämnas. Det anses inte ursäktligt att inte känna till reglerna och befrielse ska som utgångspunkt inte ske på denna grund. Bedömningen görs i det enskilda fallet utifrån hur väl informationen getts från Skatteverket, samt förändringens komplexitet och karaktär. En skattskyldig skall befrias från skattetillägg om praxis ändras efter deklarationen lämnats, om deklarationen överensstämmer med rättsläget så som det allmänt uppfattades innan domen.<sup>62</sup> Att detta torde uppenbart är för att frågan uppfattats på ett sätt innan domen, och på ett annat sätt efter domen. Frågan måste då dels ansetts oklar innan praxis tillkom, dels kan tänkas att rättsläget var ett annat innan domen, när deklarationen lämnades. Om det senare är fallet borde det dock inte röra sig om en befrielse, utan snarare om att skattetillägg inte bort påföras från första början, då en oriktig uppgift i så fall inte lämnats.

#### 3.5.1.2 När skatteverket och domstolarna är oeniga

Vad händer, enligt Skatteverket, när domstolarna och Skatteverket är oeniga gällande den materiella frågan? Om förvaltningsrätten inte instämmer med Skatteverkets bedömning i den materiella frågan skall skattetillägget normalt efterges. Detta eftersom den rättsliga frågan då

---

<sup>61</sup> Skatteverket, Vägledning, Svår rättslig fråga. Hämtad 2019-10-27.

<sup>62</sup> A.a.

kan anses som så svår att det är ursäktligt att den skattskyldiga gjorde en enligt Skatteverket felaktig bedömning och befrielse ska då ske. Skatteverket menar dock att en prövning måste göras i det enskilda fallet. Till bedömningen får läggas bl.a. frågans art och de skäl som grundat förvaltningsrättens beslut. Om kammarrätten dömer samma som förvaltningsrätten i den materiella rättsfrågan, alltså om kammarrätten inte är av samma mening som Skatteverket gällande bedömningen av frågan, så är det ännu tveksammare att driva frågan om skattetillägg i HFD. I det fall att ledamöterna i domstolen är oeniga, och eventuellt skiljaktiga, kommer det leda till befrielse från skattetillägg om majoriteten av ledamöterna inte delar Skatteverkets bedömning. Skatteverket skriver att det sistnämnda påverkar bedömningen om de skall överklaga frågan om skattetillägg när de överklagar den materiella frågan.<sup>63</sup>

Det framgår inte helt klart om en oenig domstol leder till att de inte överklagar frågan om skattetillägg, för att frågan då borde anses som oklar och befrielse då ska ske, eller om en oenig domstol leder till att skattetilläggsfrågan överklagas. Det första alternativet torde dock troligast. Vidare bör påpekas att domstolarna har större rättskraft än Skatteverket. Vad som sagts ovan gäller därför bara när det är den materiella frågan som prövats och bedömts olika och den betydelse det har för om frågan skall bedömas som svår. Om domstol prövat frågan om befrielse från skattetillägg och möjligheterna till överprövning är uttömda, så gäller vad domstolen sagt i denna frågan.

Tidigare har nämnts att om någon känner till att rättsläget är oklart så är det inte ursäktligt att inte lämna de upplysningar som krävs för att en riktig bedömning skall kunna göras. Att någon som känner till det oklara rättsläget inte lämnar ytterligare upplysningar är då normalt sett inte ursäktligt och skäl för Skatteverket att överklaga skattetillägget tillsammans med den materiella rättsfrågan kan då finnas.<sup>64</sup>

### 3.6 Vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter

Enligt 51 kap. 1 § 2 st 1 c SFL kan befrielse ske om det förekommit vilseledande eller missvisande kontrolluppgifter. Tidigare gällande reglering i 5 kap. 6 § 1 2 st andra ledet taxeringslagen (TL) "om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktligt med hänsyn till någon annan särskild omständighet" tillämpades tidigare på dessa fall.<sup>65</sup> Genom förändringen är dock tanken enligt förarbetena att tillämpningen skall bli mer generös i dessa situationer än vad som tidigare varit fallet. Situationer som avses med vilseledande

---

<sup>63</sup> A.a.

<sup>64</sup> Skatteverket, Vägledning, Svår rättslig fråga. Hämtad 2019-10-28.

<sup>65</sup> Prop. 2002/03:106 s. 242.

kontrolluppgift är exempelvis om den skattskyldige under samma period erhåller flera kontrolluppgifter. Detta är ett vilseledande som inte bör ligga den skattskyldige till last, då uppgifterna kan leda till oklarheter och det då inte heller går att rätta en oriktig uppgift med hjälp av kontrolluppgifterna. Om kontrolluppgifterna är felaktiga kan det leda till att de blir missvisande. För att befrielse skall kunna ske på denna grund krävs att det framstår som ursäktligt att den felaktiga kontrolluppgiften följts av den skattskyldige. De kontrolluppgifter som åsyftas är kontrolluppgifter som tidigare lämnats utan föreläggande i enlighet med lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och nu i enlighet med SFL.<sup>66</sup>

Andra uppgifter som kan fungera som en kontrolluppgift när de lämnas på en individnivå är uppgifter som lämnas i en arbetsgivardeklaration. Vad gäller intäkt i inkomstslaget tjänst ska kontrolluppgift inte lämnas, om dylik ersättning skulle ha eller har redovisats i en arbetsgivardeklaration av utgivaren.<sup>67</sup>

Uppgiftsskyldig för en viss betalningsmottagare i en arbetsgivardeklaration ska informera den som uppgifterna gäller, senast den dag då deklarationen ska ha kommit in till Skatteverket, om de uppgifter som lämnats om denne i arbetsgivardeklarationen, 34 kap. 3 a § SFL. Vid bedömningen om det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp skall därför eventuella vilseledande eller missvisande uppgifter om betalningsmottagaren i arbetsgivardeklarationer beaktas.<sup>68</sup>

I rättsfallet RÅ 2008 not. 145 behandlas frågan om befrielse från skattetillägg för en skattskyldig som arbetade i Stockholm men som bodde i Forshaga. Han hade fått rätt att arbeta fyra dagar i veckan i Forshaga. Ersättning utgick för hyra av kontorslokal i Forshaga samt för årskort på SJ. I deklarationen och i kontrolluppgiften redovisades inte förmån av årskort. Det gjordes inte heller avdrag för resorna. Det förhållandet att den skattskyldige haft rätt att arbeta fyra dagar i veckan i Forshaga och att förmånen inte redovisats i kontrolluppgiften av arbetsgivaren ansåg HFD innebära visst fog för den skattskyldige att utgå från att hans tjänsteställe var i Forshaga. Det var då ursäktligt att han inte redovisat förmån av årskort. Det fanns ett nära samband mellan förmånen och avdraget för arbetsresor till Stockholm. Denna omständighet talade i sig för att skattetillägg var oskäligt att ta ut med fullt belopp. Skattetillägget undanröjdes då skälen för befrielse sammantaget var starka.

---

<sup>66</sup> A.a.

<sup>67</sup> Prop. 2016/17:58 Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen, s. 72 ff.

<sup>68</sup> A.a. s. 99 ff.

I RÅ 1975 ref. 53 hade någon kontrolluppgift gällande semesterersättning från en semesterkassa med 2 635 kr inte utgått till den uppgiftsskyldiga. I deklarationen hade han därav endast redovisat ersättning med 24 134 kr från arbetsgivaren. Detta belopp uppfattade han inkludera semesterersättningen då det av kontrolluppgiften framgick att den innehöll ”kontant arbetslön, lönetillägg och semesterersättning”. Föregående år hade han inte fått någon ersättning från semesterkassan. Kontrolluppgiften från arbetsgivaren ansågs som vilseledande av HFD. Denna omständighet samt det oredovisade beloppets storlek i förhållande till den redovisade lönen gjorde det ursäktligt att han inte redovisat semesterersättningen. Han befriades därför från skattetillägg av HFD.

Vårdbidrag från Riksförsäkringsverket om 13 766 kr hade i RÅ 1984 Aa 116 redovisats av den skattskyldige. Detta belopp överensstämde med den kontrolluppgift hon fått från verket. Vårdbidraget hade dock utgått med 18 766 kr till henne. Den skillnad som förelåg mellan bidraget som utgått och beloppet på kontrolluppgiften ansåg domstolen vara så stor att den skattskyldige borde ha ifrågasatt kontrolluppgiftens riktighet. Domstolen befriade inte från skattetillägget då felaktigheten inte ansågs som ursäktlig.

Av rättsfallen att döma torde det krävas en sammantagen bedömning av omständigheterna i fallet. I de två förstnämnda fallen ovan var det flera omständigheter som talade för befrielse och detta medgavs då. I det sista fallet var skälen för befrielse färre och befrielse medgavs inte. Det sista fallet visar dock främst att kontrolluppgifter som avviker för mycket från ett korrekt belopp inte föranleder befrielse, då felaktigheten borde uppmärksammas av den skattskyldige.

### 3.6.1 Skatteverkets synpunkter

För att befrielse på denna grunden skall kunna ske krävs det att felet varit ursäktligt. Det krävs att den uppgiftsskyldiga kontrollerat kontrolluppgifterna, då det är den uppgiftsskyldiga som ansvarar för att uppgifterna är riktiga. Om hen inte uppmärksammat ett fel när hen borde ha gjort det, är det inte ursäktligt och befrielse skall då inte ges. Det krävs vidare ett samband mellan den missvisande eller vilseledande kontrolluppgiften och den oriktiga uppgiften för att befrielse skall kunna ges. När en skattskyldig gett upphov till en vilseledande eller missvisande kontrolluppgift kan ett sådant samband saknas.<sup>69</sup>

---

<sup>69</sup> Skatteverket, Vägledning, Kontrolluppgift är vilseledande.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324462.html> Hämtad 2019-12-18.

### 3.7 Avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten

I 51 kap. 1 § 2 st 2 SFL framgår att om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller passiviteten kan befrielse från skattetillägget ske helt eller delvis.

Generellt gäller att om deklARATIONEN blivit felaktig på grund av en förmyndare, förvaltare eller god man, eller annan företrädare som den skattskyldige inte själv valt, så är det inte proportionerligt att uttag av skattetillägg sker med fullt belopp. Det är således inte den enskilde som gjort fel och det är då oskäligt att ta ut skattetillägg. Samma gäller i situationen med en konkursförvaltare som lämnar en oriktig uppgift för ett konkursbo. Ett skattetillägg skulle i så fall drabba borgenärerna och dessa kan som regel inte ges skulden för det inträffade.<sup>70</sup>

Med denna grund för befrielse från skattetillägg avses när det inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige men där det ändå vore oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Befrielse kan därför ske helt eller delvis. Lagstiftningen på området infördes för att öka förutsebarheten och skapa en generösare tillämpning. Ett exempel på när det kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg är när den skattskyldige i första eller andra instans får bifall för sin talan, men denne förlorar i tredje instans. Ett andra exempel är att när skatter som skall betalas med korta intervaller, så som mervärdesskatt, och felaktigheter uppkommit i flera deklARATIONER, så kan inte felaktigheten eller underlåtenheten anses stå i rimlig proportion med skattetillägget när det varit enstaka felaktigheter i redovisningen. Om en skattskyldig däremot vid upprepade tillfällen gör samma fel och ”satt i system” att göra fel, så är det inte aktuellt att tillämpa bestämmelsen om proportionalitet.<sup>71</sup>

I propositionen står det:

Den nu diskuterade bestämmelsen är tänkt att kunna tillämpas i flera olika oskälighetssituationer där avgiften inte står i rimlig proportion till den aktuella felaktigheten eller underlåtenheten. Bestämmelsen kan sägas ha den karaktär av "ventil" som tidigare tillskrivits bestämmelsen "framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften" dock med den skillnaden att den nu föreslagna bestämmelsen inte innehåller något krav på att det skall vara "uppenbart" oskäligt.<sup>72</sup>

I propositionen framgår det vidare att det skall göras en rimlighetsbedömning av storleken på skattetillägget och hur det förhåller sig till den av den skattskyldige gjorda felaktigheten eller

---

<sup>70</sup> Prop. 2002/03:106 s. 243.

<sup>71</sup> A.a. s. 145.

<sup>72</sup> A.a. s. 145.

underlåtenheten. Vad som menas med felaktigheten eller underlåtenheten åsyftar inte bara arten av lämnade eller utelämnade uppgifter utan även det faktiska agerandet hos den skattskyldige.<sup>73</sup>

Bestämmelsen som nu behandlats kan jämföras med den tidigare gällande regleringen "om det framstår som uppenbart oskäligt" att ta ut avgiften. Som tidigare nämnts var avsikten att befrielse skulle ske mer frekvent vid felaktighet eller underlåtenhet när skattetillägget rimligen måste bedömas som oskäligt högt. Genom att ta bort uppenbarhetskriteriet och genom att införa en möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg var tanken att öka detta utrymme.<sup>74</sup>

I RÅ 2009 ref. 73 hade bolaget förlitat sig på och betalat den i en faktura rubricerade mervärdesskatten utan att närmare kontrollera den. Det har inte medfört något skattebortfall genom att bolaget redovisat den ingående mervärdesskatten felaktigt. Även om det ansågs förståeligt att felaktigheten skett genom det aktuella förfarandet, så var det inte grund till befrielse från skattetillägg. En proportionalitetsbedömning fick därför göras. Eftersom risken för att det skulle blivit ett skattebortfall bedömdes som i det närmaste obefintlig, så ansågs det finnas skäl att sätta ner skattetillägget. En nedsättning till en fjärdedel hade inneburit uttag av skattetillägg med ett belopp om 150 000 kr och då detta inte ansågs stå i proportion med bolagets försummelse befriades bolaget helt från skattetillägget.

Påpekas bör att, som tidigare nämnts, vid tiden gällde enbart fasta nivåer av befrielse. Efter införandet av SFL 2012 kan befrielse ske till vilken procentsats som helst. Man skulle därför, utefter domstolens resonemang, kunna tänka sig ett annat utfall med delvis nedsättning med annan del än tre fjärdedelar om fallet var att bedömas i dagens rättsläge.

Fallet RÅ 2008 ref. 61 II rörde A.W som gjort avdrag för resor till och från arbetet med 85 066 kr istället för 1 566 kr ( $8\,566 - 7\,000 = 1\,566$  kr). Avdrag får göras på den del som överstiger 7 000 kr. Skatteverket "påförde henne skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ( $85\,066 - 8\,566 =$ ) 76 500 kr"<sup>75</sup>. Skattetillägg om 10 000 kr påfördes henne av Skatteverket. A.W hade på förfrågan sagt att hon av misstag skrivit fel i deklarationen. HFD ansåg inte misskrivningen ursäktligt, då det ställs höga krav på noggrannhet i upprättandet av

---

<sup>73</sup> A.a. s. 242.

<sup>74</sup> A.a. s. 243.

<sup>75</sup> RÅ 2008 ref. 61 (II).



deklarationen. Däremot ansåg HFD att det var oskäligt att ta ut ett skattetillägg om 10 000 kr i förhållande till felaktighetens art. Skattetillägget sattes därför ner till 50%.

Fallet är ett bra exempel på hur oriktig uppgift lämnats men detta inte anses ursäktligt, men att exempelvis beloppets storlek i förhållande till felet som begåtts inte står i rimlig proportion till varandra. Det är då enligt lagtexten<sup>76</sup> att bedöma om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. I detta ingår proportionalitetsbedömningen och det är denna som fått avgörande betydelse i fallet.

Bolaget hade i målet RÅ 2007 ref. 65 felaktigt redovisat ett underskottsavdrag. Felet uppkom genom att bolagets redovisningsbyrå som färdigställde deklarationen, inte hade tagit hänsyn till en instruktion, som framgått av en post-it-lapp som fästs på huvudblanketten, om att återlägga nedskrivningen till beskattning. I målet uttalades att skattetilläggets storlek inte ensamt kan utgöra grund för befrielse från skattetillägg, med hänvisning till RÅ 1995 ref. 5. Inte heller det faktum att felet var oavsiktligt utgör grund för eftergift, men det spelar in i proportionalitetsbedömningen. Det påförda skattetillägget skulle tagits ut med ett belopp över 70 miljoner kronor och HFD skriver i domen att det vore stötande om det allmänna skulle tillgodogjort sig detta belopp, särskilt som felet var oavsiktligt, om än anmärkningsvärt. Beloppet ansågs inte stå i rimlig proportion till försummelsen. Det ansågs därför inte proportionerligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp och då det gällde 2001 års taxering och då gällande lagstiftning där möjlighet till delvis befrielse saknades, befriades bolaget helt från skattetillägget.

Jag anser att domstolens resonemang är anmärkningsvärt då det avgörande torde vara att skattetillägget skulle tagits ut med ett extremt högt belopp. Resonemanget leder då till att om fel begås så slipper man undan bara beloppet är stort nog. Detta torde dock ha haft betydelse för att möjligheten till delvis befrielse infördes. Dock kan instämmas i att det vore stötande om det allmänna tog ut en avgift på över 70 miljoner kronor och det är svårt att se ett alternativt domslut enligt den tidens gällande lagstiftning.

Detta utgör även en intressant jämförelse med att befrielse inte medges om frågor anses så svåra att den enskilde borde förstått att frågan var oklar och då lämnat ytterligare upplysningar i ärendet. Väldigt svåra frågor utgör inte grund för befrielse men extremt stora belopp gör det, se avsnitt 3.5.

---

<sup>76</sup> Tidigare 5 kap. 14 § 2 st TL, nu 51 kap. 1 § 2 st SFL.

### 3.7.1 Proportionalitetsprincipen i doktrinen

Proportionalitetsprincipen i skatterätt har behandlats utförligt av Christina Moëll<sup>77</sup>. Boken behandlar både svensk och utländsk rätt samt EG-rätt och Europakonventionen. Det som främst är relevant här är det som avser svensk rätt samt Europakonventionen artikel 6. Europakonventionen artikel 6 var den som behandlades i Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige<sup>78</sup>. Betydelsen av Janosevic mot Sverige för den svenska skatteförfarandelagen har tidigare behandlats i avsnitt 3.1.6.1. Här nedan skall belysas de frågor som detta kan leda till i samband med just 51 kap. 1 § 2 st 2 SFL. Först skall dock kort något nämnas om proportionalitetsprincipen i största allmänhet.

Proportionalitetsprincipen innebär i korthet att en åtgärd med avseende på sin art, styrka, räckvidd och varaktighet skall stå i rimlig proportion till vad som står att vinna med åtgärden.<sup>79</sup>

Moëll skriver, om sin tolkning av RÅ 2000 ref. 66, att domstolen bekräftade att en individuell prövning om skattetillägget står i rimlig proportion till förseelsen skall göras i varje enskilt fall, vilket framkommit i flera länsrätts- och kammarrättsdomar.<sup>80</sup>

Vidare skriver hon om EG-rätten och att proportionalitetsprincipen i den består av tre kriterier, nämligen lämplighetskriteriet, nödvändighetskriteriet och proportionalitet i strikt bemärkelse. Lämplighetskriteriet är ofta av underordnad betydelse jämfört med det av domstolen benämnda ”complex economic measures”. Det handlar då ofta ”om att ta ställning till huruvida den regel med vars stöd en åtgärd kan vidtas var olämplig redan då den beslutades.”<sup>81</sup> Ofta, men inte alltid, har EG-domstolen kommit fram till att åtgärden, när den vidtogs, varit befogad.<sup>82</sup> Det andra kriteriet, nödvändighetskriteriet, ställer krav på att när det finns flera alternativ att välja mellan, så skall man välja den minst betungande.<sup>83</sup> Det tredje kriteriet, proportionalitet i strikt bemärkelse, har i domstolen innefattat en helhetsbedömning av alla i målet relevanta fakta. Av väsentlig betydelse är digniteten av den skyddade rättigheten. Det har ofta rört frågan om de i EG-fördraget skyddade rättigheterna eller om de i allmänna rättsprinciper integrerade grundläggande rättigheterna. Enbart vid allvarliga hot mot

---

<sup>77</sup> Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätt, första upplagan, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003.

<sup>78</sup> Domar den 23 juli 2002.

<sup>79</sup> Prop. 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m. s. 71.

<sup>80</sup> Moëll s. 72 f.

<sup>81</sup> A.a. s. 115.

<sup>82</sup> A.a. s. 114 f.

<sup>83</sup> A.a. s. 115.

nationella intressen har domstolen accepterat begränsningar av de fyra friheterna, och bara om det funnits flera alternativa åtgärder och den beslutade ansetts vara den minst betungande.<sup>84</sup>

Vid en proportionalitetsbedömning i skatterätt måste, enligt Moëll, en intresseavvägning mellan enskilda och allmänna intressen göras. Det kan ofta vara det allmännas fiskala intresse som skall vägas mot ett integritetsintresse hos den enskilde. En fråga är om karaktären hos det enskilda skattesubjektet skall vägas in i proportionalitetsbedömningen. Detta är dock en kontroversiell och känslig fråga. Bör det exempelvis vara någon skillnad om det handlar om en privatperson eller ett företag? En juridisk eller en fysisk person? En känd person eller någon som inte är det? Kanske framförallt, bör någon skillnad göras på en som är rik eller någon som är fattig? En åtgärd kan få väldigt olika konsekvenser för olika skattesubjekt där det för vissa kan få förödande konsekvenser med ett skattetillägg medan det för andra inte utgör någon större skada.<sup>85</sup>

Man kan även tänka sig att vilken typ av skatt det handlar om spelar in i bedömningen. Exempelvis får företagare vid inbetalning av preliminärskatt för sina anställda, finna sig i en högre grad av kontroll än vad den enskilde ofta behöver när det kommer till inbetalning av inkomstskatt.<sup>86</sup>

När det kommer till befrielse från skattetillägg anser jag att en bedömning lämpligen bör ske utefter hur den skattskyldiges situation ser ut. Ett skattetillägg kan leda till förödande konsekvenser för vissa mindre företag<sup>87</sup> och enskilda personer, medan det för ett större framgångsrikt företag kan passera utan att det får några större konsekvenser. För att lagen skall vara lika för alla torde det då krävas att det i en proportionalitetsbedömning vägs in skattesubjektets situation. Att ”straffa” exempelvis en känd person hårdare än en ”vanlig” medborgare kan dock inte anses rimligt, då en persons kändisskap troligen oftast inte påverkar hur hårt denne drabbas av ett skattetillägg.

Enligt Moëll har ett ökat intresse hos både domstolar och lagstiftare märkts på senare tid vad gäller proportionalitetsfrågor. Detta har märkts i domstolarnas hänvisningar till principen och att det mer än tidigare förs utförligare resonemang i uttalandena i förarbetena.

Förfarandereglererna i skatterätten aktualiserar frågan om avvägningen mellan hög rättssäkerhet

---

<sup>84</sup> A.a. s. 117.

<sup>85</sup> A.a. s. 215.

<sup>86</sup> A.a. s. 217.

<sup>87</sup> Detta skedde exempelvis i fallet Janosevic mot Sverige, som behandlats ovan.

och hög effektivitet.<sup>88</sup> ”När man tvingas göra en avvägning mellan dessa intressen är det viktigt att den redovisas och att man överväger vad rättssäkerheten får kosta i förlorad effektivitet.”<sup>89</sup> Införandet av proportionalitetsreglerna har varit till för att öka eftertanken kring förhållandet mellan rättssäkerhet och effektivitet hos beslutsfattarna.<sup>90</sup>

Något annat som haft betydelse för proportionalitetsprincipen är införandet av en möjlighet till delvis befrielse. Detta är något som kommer behandlas i 3.10 nedan men här skall kort nämnas att före införandet av denna möjlighet fanns det bara ett ytterst litet utrymme för en proportionalitetsbedömning. Detta då de enda alternativen som fanns till hands var antingen hel befrielse från skattetillägget eller att skattetillägget togs ut med fullt belopp. Fanns det inte skäl till hel befrielse, togs därför fullt skattetillägg ut.<sup>91</sup> Det har även påpekats att enbart storleken på skattetillägget inte utgör grund för att det skall anses som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.<sup>92</sup> Det torde då ha varit svårt att tillämpa en proportionalitetsbedömning.

I domen *Janosevic mot Sverige* står det följande:

In assessing whether, in the present case, the immediate enforcement of the surcharges exceeded the limits mentioned above, the Court first notes that the financial interests of the State, which are such a prominent consideration in maintaining an efficient taxation system, do not carry the same weight in this sphere. This is because, although tax surcharges may involve considerable amounts of money, they are not intended as a separate source of income but are designed to exert pressure on taxpayers to comply with their obligations under the tax laws and to punish breaches. Thus, surcharges are a means of ensuring that the State receives taxes due under the relevant legislation. Accordingly, whereas a strong financial interest may justify the State's applying standardised rules and even legal presumptions in the assessment of taxes and tax surcharges and collecting taxes immediately, it cannot by itself justify the immediate enforcement of tax surcharges.<sup>93</sup>

I sin bok tolkar Moëll detta som att de fiskala intressena hos staten i detta fallet inte väger lika tungt som i själva skatteärendet. Hon skriver vidare att detta är intressant när man jämför artikel 6 i Europakonventionen med artikel 1 i första tilläggsprotokollet i konventionen, om skydd för egendom, sett till proportionalitetsprincipen. Vad gäller den förstnämnda så utgör det faktum att skattetillägg är en sanktion av närmast straffrättslig karaktär att det blir en proportionalitetsbedömning till fördel för den skattskyldige och statens bedömningsmarginal

---

<sup>88</sup> Moëll s. 219.

<sup>89</sup> SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen, s. 154 f.

<sup>90</sup> Moëll s. 219.

<sup>91</sup> A.a. s. 227.

<sup>92</sup> A.a. s. 224.

<sup>93</sup> *Janosevic mot Sverige*, paragraf 107.

minskar. Vad gäller den sistnämnda artikeln så är statens makt att kontrollera egendom en separat aspekt, inte en separat fråga, när det kommer till säkerställandet av betalning av exempelvis skatter. Enligt Moëll skall denna artikeln tillämpas inte bara på rena skatteuttag utan även på olika sanktionssystem på det fiskala området.<sup>94</sup>

### 3.7.2 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket skriver i sin tolkning av bl.a. RÅ 2007 ref. 65 att synnerligen höga skattetillägg kan vara skäl för befrielse helt eller delvis om det höga beloppet inte står i rimlig proportion till felet. Om felet berott på ett misstag kan särskild anledning finnas att befria från ett synnerligen högt skattetillägg. I övrigt kan felets art, d.v.s. om misstag, vårdslöshet eller medvetet lämnande av den oriktiga uppgiften, tillmätas betydelse vid proportionalitetsbedömning<sup>95</sup>

Skatteverket uttrycker i ett ställningstagande att när förutsättningar för att medge avdrag vid inkomstbeskattningen för skatten/avgiften föreligger, och detta är en direkt följd av ändringen som föranlett skattetillägget, så är det i vissa fall oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. När det vid inkomstbeskattningen medges avdrag för felet menar Skatteverket att det då inte står i rimlig proportion att ta ut skattetillägget med fullt belopp. I dessa situationer finns det därför vanligtvis skäl att medge delvis befrielse.<sup>96</sup>

### 3.8 Oskäligt lång tid har gått

I 51 kap. 1 § 2 st 3 SFL framgår att om en oskäligt lång tid har gått efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att avgift ska tas ut utan att den som avgiften gäller kan lastas för dröjsmålet, så kan det leda till hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Denna grund för befrielse uttalas i propositionen komma från artikel 6 i Europakonventionen och den enskildes rätt att tillförsäkras rättegång inom skälig tid. Varken av artikelns lydelse i konventionen eller genom Europadomstolens praxis går det dock att utläsa exakt vad som avses med skälig tid.<sup>97</sup> Frågan har bl.a. behandlats i fallen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige (domar den 23 juli 2002). I fallen framgår att

---

<sup>94</sup> Moëll s. 239 f.

<sup>95</sup> Skatteverket, vägledning, Betydelsen av storleken på skattetillägget. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324466.html> Hämtad 2019-12-16.

<sup>96</sup> Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförordelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, 2015-06.24, Dnr: 131 325504-15/111.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340934.html> Hämtad 2019-12-16.

<sup>97</sup> Prop. 2002/03:106 s. 145.

tidpunkten räknas från det att en formell anklagelse riktats mot den enskilde eller från att det har fått betydande verkningar av myndigheternas agerande för den enskilde. Detta kan vid fall om skattetillägg enligt propositionen exempelvis vara när: ”skattskyldig erhållit skattemyndighetens revisionspromemoria med förslag att ta ut skattetillägg eller då en skattskyldig får del av skattemyndighetens övervägande att ta ut skattetillägg”.<sup>98</sup> I förarbetena skrivs även att slutligt avgörande i högsta instans, alltså när den enskilde har möjlighet att ta del av den slutgiltiga domen eller beslutet, utgör sluttidpunkten i enlighet med Europadomstolens praxis. I fallet Janosevic mot Sverige uttrycker domstolen:

The reasonableness of the length of proceedings is to be assessed in the light of the particular circumstances of the case, regard being had to the criteria laid down in the Court's case-law, in particular the complexity of the case and the conduct of the applicant and of the relevant authorities...<sup>99</sup>

Det skall således göras en bedömning i det enskilda fallet med hänsyn taget till bl.a. den enskildes och myndigheternas agerande i processen. I propositionen uttalades detta som att:

Särskilt tas hänsyn till fallets svårighetsgrad, den enskildes agerande i processen och myndigheternas agerande i processen. Även sådana omständigheter som om staterna vidtagit åtgärder för att se till att avgöranden sker inom skälig tid har beaktats av Europadomstolen.<sup>100</sup>

I förarbetena uttalar regeringen att för det fall att en domstolsprövning inte skett inom skälig tid så är det med hänsyn till artikel 6 i Europakonventionen lämpligt att domstolarna beaktar detta när skattetillägget skall bestämmas. Denna möjlighet finns även i straffrätten i 29 kap. 5 § 1 st 3 brottsbalken (1962:700) (nedan benämnd BrB). På grund av att en utdragen process vid uttag av skattetillägg hos Skatteverket påverkar den enskildes möjlighet att inom skälig tid tillförsäkras domstolsprövning, så måste även handläggningstiden hos Skatteverket beaktas när skattetillägg skall tas ut. Av denna anledningen skall en oskäligt lång handläggningstid hos Skatteverket kunna beaktas även av Skatteverket när skattetillägget skall bestämmas.<sup>101</sup>

I förarbetena påpekas vidare att viss betydelse skall tillmätas hur lång tid som gått från att den oriktiga uppgiften lämnades. Det anses som oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när ovanligt lång tid förflutit från lämnandet av den oriktiga uppgiften tills dess att beslut om skattetillägg fattats och det skulle då kunna bli aktuellt med befrielse.<sup>102</sup>

---

<sup>98</sup> Prop. 2002/03:106 s. 145. Se även Janosevic mot Sverige, paragraf 91.

<sup>99</sup> Janosevic mot Sverige, paragraf 93.

<sup>100</sup> Prop. 2002/03:106 s. 145.

<sup>101</sup> A.a. s. 145 f.

<sup>102</sup> A.a. s. 244.

Vid införandet av regleringen diskuterades om paragrafens lydelse skulle uttryckas som ”oskäligt lång tid” eller ”osedvanligt lång tid”. Rent språkligt ansågs det med den tidens formulering av paragrafen vara lämpligare att använda sig av ”osedvanligt lång tid” men en osedvanligt lång tid behöver inte vara oskälig i Europakonventionens artikel 6 mening. Först vid ett oskäligt långt dröjsmål kan uttag av skattetillägg anses oskäligt.<sup>103</sup>

I propositionen uttalas att skattetillägget vid ett oskäligt dröjsmål bör sättas ned till hälften. Vid synnerligen anmärkningsvärda dröjsmål borde skattetillägget kunna sättas ned till en fjärdedel. Om detta inte anses som tillräcklig kompensation skulle hel befrielse från skattetillägget kunna ges. Det uttalas dock att det endast i extrema undantagsfall skulle bli ett så långt dröjsmål, utan att den enskilde kan lastas för dröjsmålet, att hel befrielse skall ges.<sup>104</sup>

Frågan om ”oskäligt lång tid” förflutit har prövats av HFD i några fall. Även om ärendena inte avser skattetillägg får de ändå anses ha betydelse för bedömningen om ”oskäligt lång tid” förflutit i ett förfarande som gäller skattelagstiftningens särskilda avgifter.<sup>105</sup>

I RÅ 2000 ref. 66 I var den totala handläggningen av fallet åtta år. Skattetillägg togs ut av Skatteverket i december 1992 och beslutet överklagades av bolaget i juli 1993. Först i januari 1995 utvecklade bolaget grunderna för sitt överklagande. Det hade förekommit en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna i de olika domstolsinstanserna. HFD konstaterade därför att handläggningen varken i någon instans, eller sammantaget, fram till och med HFD:s avgörande anses ha varit oskäligt lång. Domstolen ansåg därför inte att det då gällande rekvisitet i 5 kap. 6 § TL, att det skulle vara ”uppenbart oskäligt” att ta ut skattetillägget, var uppfyllt och någon befrielse medgavs därför inte.

I målet påpekas att det finns skillnader mellan utdömande av brottspåföljd i en brottmålsprocess och påförande av skattetillägg som alltid inleds med att Skatteverket, som en administrativ myndighet, påför skattetillägg på den enskilde. Det handlande som föranleder skattetillägget sker i regel i nära anslutning till att myndigheten påför den särskilda avgiften på den enskilde. Detta utgör således skillnader mellan skattetilläggsprocessen och brottmålsprocessen. Detta kan tillmätas vikt i fallet då TL vid tiden för domen saknade en uttrycklig bestämmelse likt den i BrB 29 kap. 5 § om ovanligt lång tid förflutit sedan

---

<sup>103</sup> A.a. s. 244.

<sup>104</sup> A.a. s. 240.

<sup>105</sup> Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen, 51 kap. 1 § 2 st 3, JUNO, Nordstedts Juridik, 2019-09-01. Hämtad 2019-12-15.

gärningen begicks, så skall hänsyn tas till detta vid sanktionsförfarandet. Det fanns inte heller någon möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg när fallet prövades.<sup>106</sup>

Lagen (2000:1087) om anmälningsskyldighet för vissa innehav av finansiella instrument (anmälningsskyddslagen) var aktuell i fallet RÅ 2006 ref. 43. Om en överträdelse av lagens då gällande 23 § ansågs som ringa eller ursäktlig eller det annars fanns särskilda skäl kunde avgiften efterges helt eller delvis. Förfarandet hade inletts hos Finansinspektionen sex och ett halvt år innan målet prövades av domstolen. Saken i målet ansågs inte särskilt komplicerad och att handläggningen dragit ut på tiden kunde inte den enskilde lastas för. Målet låg i HFD under nästan tre år utan att någon åtgärd vidtogs. HFD fann vid en samlad bedömning av målets handläggning, och med särskild hänsyn taget till passiviteten i HFD, att en kränkning av rätten till rättegång inom skälig tid enligt artikel 6 i Europakonventionen hade skett. Avgiften sattes därav ned till halva beloppet.

HFD 2014 ref. 12 gällde krav på återbetalning av en felaktigt utbetald sjukpenning. Handläggningstiden var över fem år. Under drygt 22 månader låg ärendet hos Försäkringskassan utan åtgärd. Det dröjde mer än 11 månader innan prövningstillstånd meddelades av HFD. Domstolen uppskattade dröjsmålet till ca två år. Rätten till domstolsprövning inom skälig tid enligt Europakonventionen artikel 6 ansågs kränkt för den försäkrade och kravet på återbetalning sattes ned med 20 000 kr som gottgörelse för kränkningen. HFD uttalade även att prövningen om rätten till domstolsprövning inom skälig tid har kränkts, bör göras efter det att frågan om eftergift av annan anledning har prövats, och bör därmed utgöra ett avslutande moment av prövningen. Denna prövning skall även inkludera vilket belopp som skall efterges.

Dom i Kammarrätten i Stockholm den 28 januari 2016.<sup>107</sup> Den skattskyldige hade påförts skattetillägg genom skönstaxering av inkomst av tjänst avseende lön från bolaget. Sedan revisionspromemorians datering till dess att domen hade avkunnats hade det gått drygt fem år. I nästan tre år hade målet legat hos förvaltningsrätten utan åtgärd och i kammarrätten hade det legat i 11 månader utan åtgärd. De 11 månaderna det legat utan åtgärd hos kammarrätten ansågs inte i sig anmärkningsvärt långt men det utsträckte handläggningstiden ytterligare. Den skattskyldige kunde inte lastas för dröjsmålet och kammarrätten fann att oskäligt lång tid förflutit från det att Skatteverket funnit anledning att påföra honom skattetillägg till dess att

---

<sup>106</sup> RÅ 2000 ref. 66 I.

<sup>107</sup> Mål nr 8194–8196-14.



dom avkunnades. I enlighet med Europakonventionen artikel 6 skall då skattetillägget sättas ned. Domstolen medgav befrielse till hälften.

Sett till vad som framkommit i domarna och propositionen, så torde det viktigaste vid bedömning av om oskäligt lång tid gått vid handläggningen av ett ärende vara huruvida ärendet legat utan åtgärd under en längre tidsperiod och att detta inte kan lastas den enskilde. Detta förklarar delvis skillnaden i avgörandet RÅ 2000 ref. 66 I jämfört med övriga ärenden. Trots den längre handläggningen i detta avgörandet ansågs den inte oskäligt lång, då ärendet inte legat utan åtgärd någon längre period utan att den enskilde kunde lastas för detta. Det drygt 1,5 års långa dröjsmålet från överklagandet till utvecklingen av grunderna berodde på den enskilde medan det i övriga fall berodde på myndigheterna. Att bestämmelsen i 51 kap. 1 § 2 st 3 SFL infördes först genom propositionen 2002/03:106 torde också vara av vikt i fallet. Dock hade Europakonventionen varit inkorporerad i den svenska lagstiftningen sedan 1994 och artikel 6 i denna gällde därför redan vid fallet från år 2000. Handläggningstider om sex<sup>108</sup> respektive elva<sup>109</sup> år har i senare avgöranden bedömts inte utgöra oskäligt långa handläggningstider. Detta tyder på att det är Europakonventionens och inte skatteförfarandelagens, eller den tidigare taxeringslagens, lydelse som har störst betydelse vid prövningen om befrielse från skattetillägg skall ske.

### 3.8.1 Skatteverkets synpunkter

Skatteverket har påpekat att de behöver skälig tid för att kommunicera, göra rättsutredningar och skriva beslut. De menar att viss så kallad liggetid, när ett ärende inväntar handläggning, också måste accepteras.<sup>110</sup>

Skatteverket skriver i sin rättsliga vägledning angående sina riktlinjer gällande handläggningstider följande:

Om handläggarna på Skatteverket följer nuvarande interna riktlinjer om handläggningstider kan det aldrig bli aktuellt för Skatteverket att befria på grund av oskäligt lång handläggningstid hos Skatteverket.

Om det i ett visst ärende inte går att hålla tidsfristerna och det inte beror på den uppgiftsskyldige innebär det inte nödvändigtvis att det finns grund för att befria på grund av oskäligt lång handläggningstid.

---

<sup>108</sup> RÅ 2004 not. 104.

<sup>109</sup> Kammarrättens i Göteborgs dom den 26 januari 2004, mål nr 4913-01.

<sup>110</sup> Skatteverket, Vägledning, Lång handläggningstid.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/324477.html> Hämtad 2019-11-24.

Endast om Skatteverkets agerande har inneburit en betydande överträdelse av tidsfristen ska Skatteverket befria från skattetillägg. Vad som är en betydande överträdelse får avgöras från fall till fall där viss vägledning kan hämtas från de refererade rättsfallen.<sup>111</sup>

Vad gäller Skatteverkets interna riktlinjer för handläggningstider så är dessa som följer:

- Omprövningsbeslut (=har inte överklagats) ska i normala fall vara klara inom tre månader.
- Obligatoriska omprövningsbeslut (när överklagan skett till förvaltningsrätten) ska fattas snarast. Om Skatteverket står fast vid sitt tidigare beslut helt eller delvis skall ärendet skickas över till förvaltningsrätten.<sup>112</sup>

Om dessa relativt korta handläggningstider följs torde det då inte bli fråga om oskäligt långa handläggningstider enligt vad Skatteverket uttalat.

### 3.9 Övriga befrielsegrunder

#### 3.9.1 Fel i datorprogram

Som sagts tidigare i 3.1.5 så är inte befrielsegrunderna i 51 kap. 1 § SFL uttömmande utan andra grunder för oskälighet kan beaktas. En grund som inte nämnts i lagen eller förarbetena är befrielse på grund av fel i datorprogram. Detta lyfts istället fram av Skatteverket.

##### 3.9.1.2 Skatteverkets synpunkter

Om en oriktig uppgift lämnas på grund av ett fel i ett datorprogram menar Skatteverket att det kan finnas skäl att befria helt eller delvis från skattetillägg. För att befrielse skall bli aktuell krävs dock att den uppgiftsskyldige varit omedveten om felet. Det gäller även att det måste varit ursäktligt att denne inte upptäckt att det uppkommit ett fel i deklARATIONEN på grund av datorprogrammet. För att felet skall anses ursäktligt krävs det enligt Skatteverket att den uppgiftsskyldige kontrollerat rimligheten i lämnade uppgifter och att det således inte funnits anledning att reagera på resultatet.<sup>113</sup>

### 3.10 Hel eller delvis befrielse

I 51 kap. 1 § 1 st SFL står det att hel eller delvis befrielse från särskild avgift kan ges om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Med detta menas att skattetillägget kan sättas ned helt eller delvis. Före förändringarna genom 2010/2011 års proposition fanns enbart fasta

---

<sup>111</sup> A.a.

<sup>112</sup> Mejluppgift från Ask, Raymond, Utbildning - intern, Information – extern, Skatteverket.

<sup>113</sup> Skatteverket, Vägledning, Datorprogram innehåller fel.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/324465.html> Hämtad 2019-12-12.

nivåer för befrielse från skattetillägg. Dessa var befrielse till hälften eller ned till en fjärdedel av skattetillägget och denna möjlighet till delvis befrielse infördes genom propositionen 2002/2003. Innan dess fanns enbart möjlighet till hel befrielse från skattetillägg.<sup>114</sup>

När befrielse ned till hälften eller en fjärdedel infördes uttalades i propositionen att främsta anledningen till de olika nivåerna av befrielse är hur starka skälen för befrielse är. Ett exempel på detta är ifall skattevinsten (om den oriktiga uppgiften hade godtagits) skulle ha blivit betydligt lägre än det beräknade skattetillägget, så får storleken av (den uteblivna) skattevinsten betydelse för vilken nivå av befrielse som skall ges.<sup>115</sup>

Frågan om hel eller delvis befrielse har behandlats i 2010/2011 års proposition. Citatet nedan uttrycker väl grunden till varför de fasta nivåerna togs bort i lagstiftningen. Kammarrätten i Stockholm och flera andra remissinstanser uttryckte sig skeptiska till förslaget då de var rädda att det skulle försvåra möjligheten till en likformig tillämpning om de fasta nivåerna togs bort.<sup>116</sup>

Möjligheten till befrielse ska ge utrymme för en nyanserad bedömning inom ramen för ett i övrigt ganska fyrkantigt regelverk. Bestämmelserna har med andra ord karaktären av en ventil som ska göra det möjligt att anpassa skattetillägget efter förutsättningarna i det enskilda fallet. Nivåerna i lagstiftningen innebär att det i vissa fall inte är möjligt att sätta ned skattetillägget till en lämplig nivå. Så kan vara fallet om skattetillägget uppgår till ett mycket högt belopp. Om skattetillägget t.ex. uppgår till 50 miljoner kronor resulterar en nedsättning till en fjärdedel i ett skattetillägg på 12,5 miljoner kronor. Även detta belopp kan, givetvis beroende på övriga omständigheter, vara oproportionellt. I situationer då befrielse är aktuell på grund av att felaktigheten bara hade medfört viss skattevinst ger förarbetena uttryck för att skattevinstens storlek ska ha betydelse för skattetilläggets nivå (prop. 2002/03:106 s. 240). Utrymmet för att följa det förarbetsuttalandet kan i praktiken vara begränsat till följd av att delvis befrielse bara kan ske till två nivåer. Sammanfattningsvis finns det enligt regeringens uppfattning behov av en större frihet att bestämma belopp på skattetillägget vid delvis befrielse.<sup>117</sup>

Som nämnts ovan togs de fasta nivåerna av befrielse bort genom 2010/2011 års proposition när skatteförfarandelagen infördes, men eftersom fasta nivåer av delvis befrielse fanns redan innan detta, så kan även tidigare rättsfall ge vägledning. RÅ 2008 ref. 61 II som har behandlats under 3.7 ovan, utgör ett exempel på ett fall där delvis befrielse medgetts. RÅ

---

<sup>114</sup> Prop. 2002/03:106 s. 239.

<sup>115</sup> A.a. s. 240.

<sup>116</sup> Prop. 2010/11:165 s. 475 f.

<sup>117</sup> A.a. s. 477.

2009 ref. 73 som också behandlats under 3.7 ovan är ytterligare ett exempel på där frågan om delvis befrielse behandlats.

Fallet RÅ 2008 ref. 61 I behandlade frågan om för sent ingivna skattedeclarationer. Bolaget hade anfört att detta berott på psykisk ohälsa hos ekonomiansvarig. En bidragande orsak till förseningarna var att handläggningen av bolagets deklamationer flyttats mellan olika skattekontor och att detta lett till oklarheter och att ingen handläggare tog personlig kontakt med bolaget. HFD fann inte detta ursäktligt. Frågan som diskuterades var istället om det var oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Skattetilläggsbeloppet som kvarstod uppgick till 405 034 kr och de deklamationer som slutligen lämnats godtogs av Skatteverket. Det hade därför inte uppkommit något skattebortfall, eller risk för sådant, på grund av bolagets försummelse. Vidare hade förseningsavgifter påförts bolaget och någon nedsättning av dessa hade inte varit aktuell. Med hänsyn till att den ekonomiansvariges psykiska ohälsa och att övriga omständigheter inte tyder på att bolaget satt i system att underlåta inlämnande av deklamationer och att bolaget efter den aktuella perioden skött inlämnandet av deklamationerna utan anmärkning, så fann HFD att skattetilläggets belopp inte stod i rimlig proportion till försummelsen. Delvis befrielse medgavs därför och skattetillägget sattes ned till hälften.

Av rättsfallen att döma är det beloppets storlek i förhållande till felaktigheten eller passiviteten som är av avgörande betydelse för frågan om delvis nedsättning av skattetillägget skall medges. Höga belopp torde då ha en större tendens att sättas ned.

### 3.10.1 Skatteverkets synpunkter

I sin rättsliga vägledning skriver Skatteverket att befrielse i första hand skall ske ned till ett halvt skattetillägg. Om detta inte står i rimlig proportion till felet eller passiviteten kan befrielse ned till en fjärdedels skattetillägg medges av Skatteverket. Om skattetilläggsbeloppet är mycket högt kan nedsättning till en lägre nivå än en fjärdedel i vissa fall vara befogat.<sup>118</sup>

Vidare kan vägledning hämtas från Skatteverkets ställningstagande. I det framgår följande:

#### **1.1 Befrielse till tre fjärdedelar av ett fullt skattetillägg**

Befrielse ned till tre fjärdedelar (75 %) av ett fullt skattetillägg ska i vissa fall medges om en skattetilläggsgrundande ändring av en skatt/avgift i ett skatteslag medför en avdragsrätt för skatten/avgiften vid inkomstbeskattningen. Detta gäller i följande situationer.

- Vid rättelse av oriktig uppgift i arbetsgivardeklamation avseende arbetsgivaravgifter.
- När skönsmässig avvikelse sker från arbetsgivardeklamation avseende arbetsgivaravgifter.

---

<sup>118</sup> Skatteverket, Vägledning, Nivån på delvis befrielse.

<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324456.html> Hämtad 2019-12-08.

- Vid rättelse av oriktig uppgift i inkomstdeklaration avseende underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt på pensionsmedel och fastighetsskatt.
- När skönsmässig avvikelse från inkomstdeklaration sker avseende underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader, avkastningsskatt på pensionsmedel och fastighetsskatt.
- Vid rättelse av oriktig uppgift i mervärdesskattedeklaration avseende ingående mervärdesskatt.
- Vid oriktig uppgift i inkomstdeklaration avseende ingående mervärdesskatt (t.o.m. taxeringsåret 2013).
- Vid rättelse av oriktig uppgift vid uttagsbeskattning av mervärdesskatt i byggnadsrörelse.
- Vid rättelse av oriktig uppgift i punktskattedeklaration där ytterligare punktskatt ska tas ut.

Detsamma gäller om en skattetilläggsgrundande ändring av mervärdesskatt medför rätt till avdrag för beloppet som en lönekostnad vid inkomstbeskattningen.

### 1.2 Befrielse till hälften av ett fullt skattetillägg

I stället för befrielse ned till tre fjärdedelar av ett fullt skattetillägg ska befrielse ske till hälften (50 %) när en fysisk person medges avdrag för skatten/avgiften och den övervägande delen av avdraget reducerar en inkomst för vilken det annars skulle ha utgått statlig inkomstskatt.

### 1.3 Situationer när befrielse inte ska medges

Befrielse ska inte medges i följande situationer.

- Om förutsättningar för att ta ut ett reducerat skattetillägg föreligger på grund av normalt tillgängligt kontrollmaterial eller då fråga är om periodiseringsfel.
- När den deklarationsskyldige redan har gjort avdrag vid inkomstbeskattningen för skatten/avgiften eller det måste antas att han haft för avsikt att göra sådant avdrag.
- Vid skönsbeskattning på grund av utebliven deklaration.<sup>119</sup>

I ett annat ställningstagande från Skatteverket uttrycker Skatteverket att delvis befrielse från skattetillägg skall ges en köpare som dragit av felaktigt debiterad mervärdesskatt, om beloppet betalats in till staten av säljaren. Huvudregeln är då att befrielse skall ske ned till en fjärdedel av skattetillägget. Om detta belopp överstiger 140 000 kr skall nedsättning av skattetillägget istället ske ned till ett belopp om 140 000 kr.<sup>120</sup>

## 4 Statistik

### 4.1 Inledning

För en undersökning av i hur stor utsträckning befrielse från skattetillägg medges i praktiken skall här statistik på området presenteras. Efter flera sökningar efter statistik gällande skattetillägg samt befrielse från skattetillägg måste dock konstateras att det inte förs någon

<sup>119</sup> Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen. Hämtad 2019-12-14.

<sup>120</sup> Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Skattetillägg vid avdrag för felaktigt debiterad mervärdesskatt, 2012-12-18, Dnr: 131 854335-12/111. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/325093.html> Hämtad 2019-12-14.

officiell statistik över hur ofta och till hur stor del befrielse från skattetillägg sker. Endast en studie om befrielse från skattetillägg har hittats och denna rörde befrielse på grund av internprissättning och var en beställning av Svenskt näringsliv<sup>121</sup>.<sup>122</sup> För att bättre kunna analysera hur ofta befrielse sker kommer här presenteras resultatet av en liten studie av rättsfall från HFD. En sådan liten studie som genomförts utgör inte ett säkert resultat men det kan ge en fingervisning om hur ofta detta sker. Detta kommer presenteras i 4.3.1. En jämförelse av resultatet av studien och resultatet av Andreas Hansson och Roger Persson Österman studie kommer även presenteras, se 4.3.3. Först skall dock lite statistik presenteras över hur ofta och med vilka belopp skattetillägg påförs, samt på vem dessa påförs. Statistik kring detta förs av bl.a. Skatteverket men mycket information står även att finna i SOU 2017:94. Ett för uppsatsen relevant urval av detta kommer presenteras i 4.2 nedan.

## 4.2 Statistik rörande skattetillägg

**Tabell 6.8 Skattetillägg uppdelat på storlek av näringsverksamheten för beskattningsåren 2013–2015, inkomstskatt**

Storlek på näringsverksamhet	2013	2013	2014	2014	2015	2015
	antal	mnkr	antal	mnkr	antal	mnkr
Fysisk person	3 979	72	3 799	65	3 431	64
AB mikro	1 963	169	1 765	159	2 439	73
AB liten	211	41	241	76	208	13
AB medium	74	121	80	13	53	10
AB stort	36	33	31	51	22	6
Ej näringsverksamhet	7 677	183	7 626	156	6 069	108
<b>Summa:</b>	<b>13 940</b>	<b>619</b>	<b>13 542</b>	<b>520</b>	<b>12 222</b>	<b>274</b>

123

I tolkningen av tabellen som gjorts i SOU:n framgår det att det är bland de minsta näringsverksamheterna som merparten av skattetilläggen tas ut. Under 2013-2015 utgjordes i snitt 79% av skattetilläggsbeloppen för de med näringsverksamhet av fysiska personer med näringsverksamhet, mikro näringsverksamhet och liten näringsverksamhet. Hos de stora aktiebolagen finns de stora enskilda beloppen men merparten av skattetilläggen tas ut hos de mindre näringsverksamheterna.<sup>124</sup>

<sup>121</sup> Trots att undersökningen utgjorde en beställning från Svenskt Näringsliv och på så vis kan kritiseras, så är Roger Persson Österman professor i finansrätt vid Stockholms universitet och stor vikt bör därför kunna läggas vid hans slutsatser.

<sup>122</sup> Hansson, Andreas, Den empiriska undersökningen av kammarrättsavgöranden, i Hansson, Andreas och Persson Österman, Roger, Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri, Svenskt Näringsliv 2018. (Andreas Hansson).

<sup>123</sup> SOU 2017:94 s. 87.

<sup>124</sup> A.a. s. 88.

Något annat som diskuteras i förarbetena är andelen män respektive kvinnor som påförs skattetillägg. Av antalet beslutade skattetillägg utgjorde kvinnor i genomsnitt 25 % av de fysiska personerna som påförts skattetillägg för inkomstskatt 2013-2015. Männerna står dock i genomsnitt för ca 80 % av de beslutade skattetilläggsbeloppen. Av de beslutade antalet skattetilläggsbesluten och skattetilläggsbeloppen står männen alltså för den absoluta majoriteten. Värt att belysa är dock att i genomsnitt ger endast ca 1,5 % av alla lämnade deklarerationer upphov till skattetillägg för fysiska personer. För aktiebolag är motsvarande andel i genomsnitt drygt 6 %.<sup>125</sup>

126

**Tabell 13.4 Könsfördelning av beslutade skattetillägg avseende inkomstbeskattning 2014, antal beslut**

(Inom parantes anges radprocent)

Skattenivå	Man	Kvinna
Låg inkomst kommunalskatt 32 % <sup>9</sup>	5 673 (74 %)	1 989 (26 %)
Hög inkomst	1 806 (78 %)	494 (22 %)
Statlig skatt (52 % och 57 %)	<b>7 479</b> <b>(75 %)</b>	<b>2 483</b> <b>(25 %)</b>
<b>Summa:</b>		

Vidare kan påpekas att skillnaden mellan låg- och höginkomsttagare är lika för både män och kvinnor, ca 75 % bland männen och ca 25 % bland kvinnorna, se tabell till vänster.<sup>127</sup>

Vidare diskuteras vilka effekter den förändrade beräkningen av skattetillägg påverkar män respektive kvinnor. Dessa förändringar riktar sig inte specifikt mot ett av könen och regeländringarnas effekter är detsamma oavsett om den uppgiftsskyldige är en man eller kvinna. Dock är det till övervägande del män som påförs skattetillägg vid inkomstbeskattningen. Som nämnts ovan är det en ytterst liten del av deklaranterna som påförs skattetillägg men bland dessa är män överrepresenterade. De ändrade reglerna kommer således påverka fler män än kvinnor.<sup>128</sup>

Varför det är fler män än kvinnor som påförs skattetillägg behandlas inte i förarbetena. Om det är fler män än kvinnor som deklarerar eller om män tenderar att "ta större risker" eller är mindre noggranna när det kommer till deklARATIONEN behandlas inte. Det skulle likväl kunna vara så att män kanske oftare får förmåner i arbetet som de gör avdrag för, utan rätt till detta, som påverkar att fler män påförs skattetillägg. Ett sista tänkbart alternativ skulle kunna vara att Skatteverkets utredningsskyldighet oftare väcks när det kommer till kvinnors deklarerationer

<sup>125</sup> A.a. s. 86.

<sup>126</sup> A.a. s. 275.

<sup>127</sup> A.a. s. 275.

<sup>128</sup> A.a. s. 280.

och att skattetillägg därför inte påförs. Om det sistnämnda är fallet skulle det kunna utgöra diskriminering.

### 4.3 Statistik rörande befrielse

#### 4.3.1 Presentation av en statistisk analys av rättsfall från HFD rörande befrielse

Som nämnts ovan saknas officiell statistik för hur ofta befrielse från skattetillägg medges. Här kommer därför en analys av två olika undersökningar av ett antal avgöranden att presenteras. Antalet fall undersökningarna är baserade på är få och utgör därför inte någon statistiskt säkerställd bedömning av hur ofta detta sker men kan ge en fingervisning av hur det ser ut.

Den första undersökningen baseras på avgöranden från HFD från 2019 där skattetillägg prövats. Det finns flera sätt att söka efter rättsfall. Av utrymmesskäl har jag valt att använda mig av Zeteo. Samtliga fall är därför hämtade från Zeteo och utgörs av de domar som publicerats där. Resultatet av detta publiceras i tabellen nedan.

Antal fall	Antal fall där befrielsefrågan behandlats i HFD	Antal fall där befrielsefrågan behandlats i underinstans	Antal fall där befrielse medgetts	Antal resningsärenden
24	1	2	1	11

Som framgår av tabellen är det få fall där befrielse skett, endast i 1 av 24 fall medgavs befrielse. Detta var befrielse till hälften och befrielsen medgavs redan av Skatteverket. Av de 24 fallen som prövats i HFD om skattetillägg 2019 var det fem fall där ärendet antingen avskrivits eller där prövningstillstånd inte meddelades. Dessa samt de 11 ärenden som rörde resning utgjorde 16 av 24 ärenden. Det är således bara i åtta ärenden som ärendet prövats i sak. 1 av 8 av de ärenden som prövats i sak medgav befrielse, detta ger en andel om 12,5 %. Om man ser till de ärenden där frågan om befrielse prövats, så utgör dessa 1 av 3, alltså ca 33 %. Denna studie visar dock inte särskilt tydligt hur ofta befrielse medges utan snarare vilka frågor som tagits upp av HFD under det senaste året. En studie av underinstansernas domar presenteras därför nedan.

Antal fall	Antal fall där befrielsefrågan behandlats i kammarrätten	Antal fall där befrielsefrågan behandlats i förvaltningsrätten	Antal fall där befrielse medgetts med 50 %	Antal fall där befrielse medgetts med 75 %	Antal fall där visst avdrag medgetts	Totalt antal fall där skattetillägget satts ned
20	7	12	1	2	3	6



Underlaget består av de senaste 20 domarna publicerade på Zeteo som innehåller orden skattetillägg och befrielse. Därav har frågan om befrielse behandlats i 19 av 20 undersökta domar. Befrielse hade skett med hälften eller med tre fjärdedelar i totalt tre fall. Befrielse har då skett i 3 av 20 fall, alltså i 15 %. Detta kan jämföras med 1 av de 8 domarna där befrielse medgetts efter prövning i sak enligt vad som behandlats ovan. I 12,5 % av HFD:s domar jämfört med 15% av underinstansernas domar ger ett liknande resultat av de båda studierna. Utöver de fall där befrielse medgavs var det ett fall där förvaltningsrätten uttryckt att det fanns skäl för befrielse men detta utvecklades inte vidare. I tre av fallen sattes skattetillägget ned på grund av avdrag, varav i ett av dessa sattes det ned med tre fjärdedelar.

#### 4.3.2 Befrielse från skattetillägg vid internprissättning

Studien gjordes av Andreas Hansson och innefattade 50 domar från Kammarrätten.

Undersökningen syftade till att undersöka hur domstolen i mål om internprissättning och skattetillägg hanterat frågan om oriktig uppgift och skattetillägg. I 26 av dessa avgöranden fann kammarrätten att oriktig uppgift lämnats och skattetillägg påfördes i 21 av fallen.<sup>129</sup>

Studien visade även att domstolen behandlat frågan om befrielse i 23 av 26 fall, men detta gjordes mycket kortfattat och det bestod oftast enbart i ett konstaterande att sådana skäl inte förelåg. Endast i fyra av fallen medgavs hel befrielse och delvis befrielse medgavs bara i ett fall.<sup>130</sup> Totalt medgavs alltså hel eller delvis befrielse i fem av 26 fall. I samtliga fall medgavs befrielse på grund av att det ansågs utgöra en svår skatterättslig fråga.<sup>131</sup> Hansson och Österman skriver vidare på sidan 31 att det inte går att säga om befrielse borde ha medgivits i fler fall, men att frågan om befrielse borde ha diskuterats mer utförligt i domarna, då majoriteten av målen där befrielse inte medgetts rört internprissättning som inte kan anses ha varit av enklare karaktär. Hansson och Österman avslutar med att säga att man genom undersökningen kan ifrågasätta domstolarnas seriositet vad gäller oriktig uppgift och skattetillägg vid internprissättning. De menar att det är av största vikt att domstolarna behandlar dessa frågor med största seriositet, då det oftast handlar om betydande och kännbara belopp.<sup>132</sup>

---

<sup>129</sup> Hansson, internprissättning s. 16.

<sup>130</sup> A.a. s. 31.

<sup>131</sup> A.a. s. 16.

<sup>132</sup> A.a. s. 33.

### 4.3.3 Slutsats

Av vad som behandlats i 4.3.1 kan man dra slutsatsen att befrielse under det senaste året skett i 12,5-15 % av fallen där frågan behandlats. Studierna är visserligen små men då resultaten liknar varandra tyder detta på att resultaten skulle kunna vara av denna storleksgraden. För ett säkrare resultat krävs dock en större studie av fler rättsfall.

En jämförelse med hur tendensen till befrielse såg ut före bl.a. domen Janosevic mot Sverige, som nämnts tidigare, samt efter införandet av SFL skulle också utgöra ett intressant underlag för att se om rättsläget faktiskt förändrats i den praktiska tillämpningen.

En jämförelse av resultaten mellan studien om befrielse från skattetillägg generellt och den som gjorts av Hansson bör även belysas här. I Hanssons studie medgavs befrielse i fem av 26 fall (19 %). Denna siffra är något högre än de 12,5-15 % av befrielse som generellt medgetts men påpekas bör att Hanssons studie enbart innefattade mål gällande internprissättning, vilket ofta utgör en svår fråga.<sup>133</sup> Det torde då naturligt att befrielse sker mer frekvent i dessa frågor. Procentsatserna är trots detta så närliggande att det utgör en god uppskattning om hur ofta befrielse sker.

## 5 Avslutning

### 5.1 Avslutande reflektioner

Även om det finns mycket att läsa om skattetillägg så härstammar i stort sett allt från de olika propositionerna. Skatteverket är ett undantag då de i sin rättsliga vägledning och i sina ställningstaganden ibland går lite längre i sin tillämpning. Att allt i övrigt är omskrivningar av propositioner eller rättsfallsreferat är bra på så sätt att rättskällorna används för att underbygga argumenten men mindre bra på så sätt att en kritisk granskning av systemet får betydligt mindre utrymme.

Det torde rimligt att vid bedömning om befrielse från skattetillägg skall ske bör både bedömningen av om något utgör en svår fråga och en proportionalitetbedömning göras. Detta då en fråga som upplevts som svår av den enskilde, men som av allmänheten inte anses som svår, men som leder till ett skattetillägg med ett högt belopp, skulle kunna anses som oproportionerlig. Vid en proportionalitetsbedömning, utöver bedömningen om något utgör en

---

<sup>133</sup> A.a. s. 3.

svår fråga, skulle det kunna leda till att skattetillägget sätts ned även vid ”enklare svåra frågor”. Detta för en bedömning ytterligare anpassad till det aktuella fallet.

Ett tema som inte behandlats i uppsatsen men som vore intressant att undersöka är en jämförelse mellan befrielse från skattetillägg och hur svårt det är för en enskild att få exempelvis sjukersättning. Det handlar visserligen om två helt skilda rättsområden där befrielse från skattetillägg är något man kan medges efter att man lämnat en felaktig uppgift i sin deklaration, medan sjukersättning är något man kan få rätt till vid stadigvarande sjukdom, men kraven som ställs på den enskilde skiljer sig avsevärt. Kraven bör rimligen skilja sig vid befrielse från en sanktion som kan jämföras med ett straff jämfört med en ”fördel” man kan få av staten när man inte kan jobba, men att skillnaderna är så stora skulle eventuellt kunna kritiseras och en undersökning av detta skulle kunna vara intressant.

## 5.2 Har Skatteverket stöd för sina synpunkter?

Skatteverkets synpunkter har behandlats i uppsatsen, utan att rättsvärdet på dessa diskuterats särskilt utförligt. Som nämnts i 1.3 krävs ”objektivt stöd i lagtextens ordalydelse” för att dessa skall gälla med hänsyn till legalitetsprincipen. Det torde även krävas att visst stöd finns i förarbeten eller praxis för att synpunkterna skall vara relevanta. När jag undersökt Skatteverkets synpunkter i den rättsliga vägledningen och i ställningstagandena har jag reagerat på att det ibland är svårt att avgöra om Skatteverket har ett sådant stöd för sina synpunkter. Hänvisning till lagtext, propositioner och rättsfall görs i begränsad utsträckning och det kan vara svårt att avgöra vilka delar hänvisningen gäller. Till stora delar torde dock framförallt den rättsliga vägledningen ha stöd i rättskällorna. Skatteverkets ställningstaganden är dock i sin natur mer osäkra, då dessa författas just med anledning av att rättsläget är oklart. Myndighetens ställningstaganden har upphävts tidigare på grund av ändrad praxis, och de kan komma att göra det igen. Att de är rent ut sagt lagstridiga vid tiden för sin tillkomst är dock ytterst tveksamt, men säkert stöd för bedömningen som görs, saknas ofta.

## 5.3 Behövs en lagändring?

I syftet ställs frågan om en lagändring behövs och huruvida det nuvarande systemet tillämpas i praktiken. Flera rättsfall rörande befrielse har behandlats ovan och ett antal rättsfall har legat till grund för statistiken som tagits upp i 4.3.1. Trots detta är det svårt att ge ett entydigt svar om huruvida lagstiftningen fungerar på ett tillfredställande sätt. Det finns flera fall där befrielse skett, men ännu fler fall där så inte skett. Detta behöver inte betyda att lagstiftningen inte är tillräcklig. Syftet med SFL är att korrekta uppgifter skall lämnas i tid i deklarationen,

men att befrielse i vissa fall skall medges, när det är oskäligt att ta ut skattetillägget helt eller delvis. Det är således inte tanken att skattetillägg alltid skall tas ut med fullt belopp eller att befrielse skall medges i alla fall där minsta lilla ”problem” uppkommit hos den skattskyldige. Det görs en prövning i varje enskilt fall, men det som var mest intressant vid framtagandet av statistiken var att de gånger befrielse skett, så hade detta skett redan hos Skatteverket. Detta är troligen inte fallet i alla mål men tyder på att Skatteverket gör en bedömning om befrielse skall medges, i likhet med domstolarna. Det torde positivt att Skatteverket gör en grundlig prövning men det skulle kunna leda till risken att domstolarna möjligtvis litar på Skatteverkets bedömning i frågan. Detta är dock ingen tendens som framkommit när domstolarnas resonemang granskades för den statistiska analysen. Även domstolarna torde ha gjort en grundlig bedömning om befrielse i de flesta fall.

## Källförteckning

- Offentligt tryck
  - Författningar.
    - Brottsbalk (1962:700)
    - Skatteförfarandelag (2011:1244)
    - Taxeringslag (1990:324)
  - Inkorporerade författningar.
    - Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.
  - Propositioner.
    - Prop. 1971/10 Kungl. Maj:ts proposition till riksdagen med förslag till skattebrottslag, m.m.
    - Prop. 1976/77:92 om ändrade regler för skattetillägg enligt taxeringslagen (1956:623), m.m.
    - Prop. 1977/78:136 om ändrade regler för skattetillägg m. m.
    - Prop. 1987/88:65 om vissa ändringar i reglerna om taxeringsrevision, m.m.
    - Prop. 1991/92:43 om vissa ändringar i bestämmelserna om skattetillägg, preliminär B-skatt m.m.
    - Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m.
    - 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.
    - Prop. 2016/17:58 Uppgifter på individnivå i arbetsgivardeklarationen.
  - Statens offentliga utredningar (SOU).
    - SOU 1969:42 Skattebrotten.
    - SOU 1977:6 Översyn av det skatteadministrativa sanktionssystemet
    - SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.
    - SOU 2009:58 Skatteförfarandet.
    - SOU 2017:94 Beräkning av skattetillägg – en översyn av reglerna.
  - Rättsfall.
    - Högsta förvaltningsdomstolen.
      - RÅ 1975 ref. 53
      - RÅ 1975 ref. 75
      - RÅ 78 1:50
      - RÅ 1978 Aa 80
      - RÅ 1980 1:55
      - RÅ 1981 Aa 60
      - RÅ 82 1:30
      - RÅ 1983 1:51 II
      - RÅ 1984 Aa 116

- RÅ 1989 not. 161
- RÅ 1991 ref. 16
- RÅ 1994 ref. 15
- RÅ 1995 not. 83
- RÅ 1997 ref. 1
- RÅ 2000 ref. 66 I
- RÅ 2002 ref. 20
- RÅ 2004 not. 104
- RÅ 2006 ref. 43
- RÅ 2007 ref. 65
- RÅ 2008 ref. 61 I och II
- RÅ 2008 not. 145
- RÅ 2009 ref. 73
- HFD 2014 ref. 12
- [Kammarrätten.](#)
  - Kammarrättens i Göteborg dom 26 januari 2004 i mål nr 4913-01.
  - Kammarrätten i Stockholm dom 28 januari 2016 i mål nr 8194-8196-14.
- [Europadomstolen.](#)
  - Janosevic mot Sverige, dom den 23 juli 2002 mål nr 34619/97, [cit. Janosevic mot Sverige].
  - Västberga Taxi AB och Vulic mot Sverige, dom den 23 juli 2002 mål nr 36985/97.
- [Litteratur och övrigt material.](#)
  - [Litteratur.](#)
    - Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och skattebrott, andra upplagan, Wolters Kluwer Sverige AB, Stockholm, 2016. [cit. Almgren, Leidhammar].
    - Axén Linderl, Annica, Leidhammar, Börje, Skattetillägg och rättssäkerheten – i ljuset av Europakonventionen, första upplagan, Liber AB, Kristianstad, 2005. [cit. Axén Linderl, Leidhammar].
    - Moëll, Christina, Proportionalitetsprincipen i skatterätt, första upplagan, Juristförlaget i Lund, Lund, 2003. [cit. Moëll].
    - Pålsson, Robert, Konstitutionell skatterätt, tredje upplagan, Iustus förlag AB, Uppsala, 2013. [cit. Pålsson].
    - Simon Almendal, Teresa, Skatteinpassade transaktioner och skattebrott, första upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 2005. [Simon Almendal].

- Thornstedt, Hans, Eklund, Erik, Rabe, Gunnar, Skattebrott och skattetillägg, sjätte upplagan, Nordstedts Juridik AB, Stockholm, 1992. [cit. Thornstedt, Eklund, Rabe].
- Artiklar
  - Hansson, Andreas, Den empiriska undersökningen av kammarrättsavgöranden, i Hansson, Andreas och Persson Österman, Roger, Skattetillägg i mål om internprissättning – gällande rätt och empiri, Svenskt Näringsliv 2018. (Andreas Hansson). [cit. Hansson, internprissättning].
- Elektroniska källor.
  - Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Befrielse från skattetillägg vid felredovisning av koncernbidragsspärrade och fusionsspärrade underskott, 2010-06-04, Dnr: 131 386957-10/111. Hämtad 2019-12-15. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/324886.html?date=2010-06-04>
  - Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Delvis befrielse från skattetillägg med tillämpning av skatteförfarandelagen när den skattetilläggsgrundande ändringen medför en avdragsrätt vid inkomstbeskattningen, 2015-06.24, Dnr: 131 325504-15/111. Hämtad 2019-12-14. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/340934.html>
  - Skatteverket, Regler och ställningstaganden, Skattetillägg vid avdrag för felaktigt debiterad mervärdesskatt, 2012-12-18, Dnr: 131 854335-12/111. Hämtad 2019-12-14. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/325093.html>
  - Skatteverket, Regler och ställningstagande, Fråga om det föreligger en utredningsskyldighet för Skatteverket, som har betydelse för uttag av skattetillägg, när redovisad utgående mervärdesskatt i en skattedeklaration understiger 25, 12 respektive 6 % av den i deklarationen redovisade skattepliktiga omsättningen inom Sverige, 2005-11-17, Dnr: 131 620856-05/111. Hämtad 2019-12-16. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/367636.html?date=2005-11-17>
  - Skatteverket, Ställningstaganden. Hämtad 2019-11-30. <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/121.html>

- Skatteverket, Vägledning, Befria om skattetillägget är oskäligt. Hämtad 2019-12-09.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.1/324455.html>
- Skatteverket, Vägledning, Betydelsen av storleken på skattetillägget. Hämtad 2019-12-16.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324466.html>
- Skatteverket, Vägledning, Datorprogram innehåller fel. Hämtad 2019-12-12.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.2/324465.html>
- Skatteverket, Vägledning, Hälsa. Hämtad 2019-10-24.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324459.html#h-Oklart-vad-som-menas-med-liknande-forhallanden-som-halsa>
- Skatteverket, Vägledning, Kontrolluppgift är vilseledande. Hämtad 2019-12-18.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324462.html>
- Skatteverket, Vägledning, Lång handläggningstid. Hämtad 2019-11-24.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2015.3/324477.html>
- Skatteverket, Vägledning, Nivån på delvis befrielse. Hämtad 2019-12-08.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.8/324456.html>
- Skatteverket, Vägledning, När har en oriktig uppgift lämnats? Hämtad 2019-12-09.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/340160.html#h-Vad-ar-en-oriktig-uppgift>
- Skatteverket, Vägledning, Skatteverkets skyldighet att utreda. Hämtad 2019-11-20.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.4/341630.html>



- Skatteverket, Vägledning, Svår rättslig fråga. Hämtad 2019-10-27.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324460.html>
- Skatteverket, Vägledning, Ålder. Hämtad 2019-10-23.  
<https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/edition/2019.7/324458.html>
- Databaser
  - Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen, 51 kap. 1 § 2 st 1 b, JUNO, Nordstedts Juridik, 2019-09-01. Hämtad 2019-12-09. [cit. JUNO 51 kap. 1 § 2 st 1 b SFL].
  - Almgren, Karin, Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen, 51 kap. 1 § 2 st 3, JUNO, Nordstedts Juridik, 2019-09-01. Hämtad 2019-12-15. [cit. JUNO 51 kap. 1 § 2 st 3 SFL].
- Intervjuer
  - Muntlig uppgift från Ask, Raymond, Utbildning - intern, Information – extern, Skatteverket. Datum: 2019-11-28. [cit. Ask, muntlig uppgift].
  - Mejluppgift från Ask, Raymond, Utbildning - intern, Information – extern, Skatteverket. Datum: 2019-12-04. §[cit. Ask, mejluppgift].
- Övrigt material
  - Fyra steg vid skattetillägg på grund av oriktig uppgift - Utgör en del av Skatteverkets interna utbildningsmaterial om skattetillägg.

## Bilaga 1

### Fyra steg vid skattetillägg på grund av oriktig uppgift<sup>134</sup>

Steg 1	Steg 2	Steg 3	Steg 4
<p>Har oriktig uppgift lämnats? 49 kap. 4 och 5 §§</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Har den särskilda utredningsskyldigheten väckts?</li> <li>- Är bevisningen tillräcklig?</li> </ul>	<p>Finns det något undantag för uttag av skattetillägg? 49 kap. 10 § och 10 a-c §§</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Den oriktiga uppgiften framgår av tillgängliga avstämningsuppgifter</li> <li>- Rättelse på eget initiativ</li> <li>- Obetydligt skattebelopp</li> <li>- Dubbelprövningsförbudet</li> <li>- Person avlidit, 52 kap. 10 §</li> </ul>	<p>Beräkning av skattetillägg</p> <p>På vilket underlag ska skattetillägget beräknas?</p> <p>49 kap. 19 § Procentsatser</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Huvudregel 40 % eller 20 % 49 kap. 11 §</li> <li>- Periodiseringsfel 10, 5 eller 2 % 49 kap. 13 §</li> </ul>	<p>Befrielse från skattetillägg 51 kap. 1 §</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Oskäligt</li> <li>- Hel eller delvis befrielse</li> <li>- Prövas även om den enskilde inte framställt något yrkande</li> </ul>

<sup>134</sup> Utgör en del av Skatteverkets interna utbildningsmaterial om skattetillägg.