

Skattetillägget – dags för en utvärdering och reformering, igen!

Av Anders Hultqvist

1 Inledning

Under hösten och vintern har skattetilläggsreglernas effekter åter debatterats med anledning av några fall som uppmärksammats i dagstidningarna. För oss som deltagit i denna debatt under lång tid är det emellertid inga större nyheter, utan bristerna är väl kända och många försök har gjorts att få rimlighet och rättssäkerhet i systemet samtidigt som likabehandling och effektivitet upprätthålls. För egen del medverkade jag i arbetet med skattetillägget i Rättssäkerhetskommittén i början av 1990-talet, men även dessförinnan och senare, framförallt i Skattetilläggsutredningen, har frågan om nyanserade skattetillägg diskuterats och lett till lagändringar. Det återstår ändå flera brister att rätta till. I grunden gäller det att finna ett system som förenar enkelhet med nyansrikedom, utan att för den skull bli ohanterligt i den massprocess som framförallt den årliga inkomsttaxeringen och mervärdesbeskattningen utgör.

När nu Skatteförfarandeutredningen fått tilläggsdirektiv genom dir. 2007:165 att också ”utvärdera och analysera tillämpningen av regelverket för skatte- och tulltillägg efter lagändringarna år 2003 och, med utgångspunkt i en sådan genomgång av tillämpningen av reglerna, undersöka om det finns skäl att ytterligare justera bestämmelserna om skatte- och tulltillägg i syfte att förstärka rättssäkerhetsaspekterna” är goda och snabba råd säkerligen välkomna. Med tanke på att resultatet skall redovisas senast den 1 december 2008 kanske det bör betonas att det skall vara fråga om *snabba goda råd*. Huruvida detta är möjligt vet säkert bara utredaren, men i vart fall bör alla hjälpa till så gott det går.

För egen del har jag främst reagerat mot möjligheten att påföra skattetillägg vid svåra rättstillämpningsfrågor, men också vid slarvfel.¹ Det finns ytterligare aspekter

1. Se min artikel ”Så kan skattetillägg bli mer rättssäkra” i Dagens Industri, Debatt, 2008-01-18.



och de som verkligen har överblick i praktiken – Skatteverkets tjänstemän – kan säkerligen bidra med flera problem i skattetilläggsystemet.

2 Behövs nyanserade skattetillägg?

När skattetillägg infördes var det dels för att slippa den tilltagande strömmen av åtal för vårdslös skatteuppgift, dels för att ändå ha ett sanktionssystem för felaktigheter i deklARATIONER m.m. Utan skattetillägget skulle felen säkert öka och incitamenten att vara noggrann minska. Någon form av sanktion behövs. En annan sak är hur sanktionssystemet skall se ut, hur det slår och hur det uppfattas. I den bästa av alla världar är det träffsäkert, står i rimlig proportion till felaktigheten, är effektivt att hantera och uppfattas som rättvist.

Ingen tycker om att drabbas av en sanktion, särskilt inte om man försökt att göra rätt för sig, men slarvat, inte förstått bättre eller bara missat något. Om sanktionen då är grov och obönhörlig riskerar den att minska lojaliteten med skattesystemet. Påminnelseavgifter på 70 kronor för att man missat att inom fyra dagar betala 10 kronor i trängselskatt (som det var tidigare) och parkeringsövervakningsföretag som har s.k. nollavtal (och således tjänar pengar på att ”bötfulla” och förlorar på att vara omdömesgilla) är bara några exempel på sanktionssystem som upprör var och en som drabbas av det. Folk blir arga och de som administrerar systemen får mängder av upprörda människor emot sig. Det gagnar med andra ord ingen, inte ens den ordning man vill upprätthålla med sanktionen.

Mycket har gjorts under de decennier som gått sedan skattetilläggen ursprungligen infördes. Bland annat har regler för vissa fel införts där tillägget sätts ned, en ”ventil” införts och nya jämningsregler tillkommit. Den stegvisa nedsättningen, hälften och fjärdedel av tillägget, är bra, men fråga är om det inte finns behov av någonting nedanför fjärdedelen, eftersom även ett fjärdedels tillägg kan bli stort i nominella termer om full befrielse inte står till buds och kanske inte heller är önskvärd. Jag ska som sagt peka på två typer av fall där jag anser att skattetillägget slår fel, nämligen slarvfel och oklara rättsfrågor.

3 Slarvfel

Den 26 februari 2008 kom en *dom från Regeringsrätten (mål nr 482-07)* som är intressant i flera hänseenden. Omständigheterna var i korthet följande.

Ett bolag hade för redovisningsperioden augusti 2004 redovisat mervärdesskatt att återfå med 269 396 kronor. Efter förfrågan av Skatteverket uppgav bolaget att ingående mervärdesskatt redovisats med ett 663 202 kronor för högt belopp. Anledningen

var felbokföring. Skatteverket bestämde då att bolaget i stället skulle betala in 393 806 kronor i mervärdesskatt ($-269\,396 + 663\,202 = 393\,806$). Vidare påfördes 20 procent i skattetillägg av den för lågt redovisade skatten, 132 640 kronor ($663\,202 \times 20\%$). Enkelt att tillämpa, men är det rimligt att betala drygt 132 tkr för detta fel i momsdeklarationen för augusti 2004?

Bolaget överklagade. Skatteverket hänvisade till rättspraxis. I en dom följande år (2005-10-20) beslöt länsrätten att avslå överklagandet. Felet ansågs inte ursäktligt och länsrätten påpekade att bolagets rutiner för granskning av fel av detta slag inte hade fungerat: "Bolaget har för den aktuella perioden redovisat skatt att återfå trots att bolaget normalt alltid har skatt att betala och därför borde ha upptäckt felet i samband med att deklarationen upprättades och undertecknades."

Bolaget överklagade till kammarrätten. Bolaget ansåg det inte vara rimligt att påföra ett skattetillägg om 132 640 kronor på grund av ett oavsiktligt misstag (en felkontering). Felet skulle säkerligen också ha upptäckts senast i samband med årsbokslutet. En enkel avstämning mellan avdragen för ingående mervärdesskatt enligt skattedeklarationerna och 25 procent av kostnaderna enligt resultaträkningen skulle ha indikerat en missräkning på drygt 660 000 kronor.

Skatteverket, å sin sida, ansåg att överklagandet borde avslås och menade att rättspraxis inte gav någon entydig bild av hur frågan om befrielse från skattetillägg skall behandlas och att man förutom ett hypotetiskt resonemang utifrån bolagets rutiner vid avstämningen vid årsskiftet även måste beakta omständigheterna vid den oriktiga uppgiftens lämnande. Man kunde, enligt Skatteverket, inte bortse från den omständigheten att det inte gjorts någon rimlighetskontroll om beloppets storlek eller riktigheten i övrigt, varför det inte framstod som oskäligt att inte efterge avgiften i sin helhet.

Kammarrätten gick en medelväg. Den fann att vissa av de anförda förhållandena talade för att bolaget borde befrias från skattetillägg, men också att frånvaron av en rimlighetskontroll talade mot en befrielse. Kammarrätten satte i sin dom 2006-12-13 ned skattetillägget till hälften, dvs. 66 320 kronor.

Bolaget fortsatte till Regeringsrätten som tog upp fallet till prövning. Nu medgav Skatteverket bifall till överklagandet. Den omständighet, som nu blev diskussionsämnet och som föranlett kammarrätten att inte medge full befrielse, var betydelsen av en *rimlighetskontroll*. Enligt bolaget låg felet dolt i bokföringen och skulle ha upptäckts först om ett bokslutsarbete hade genomförts. Även Skatteverket anförde nu att det saknades stöd för att kräva att den skattskyldige ska göra en rimlighetskontroll för att hel befrielse ska kunna medges vid räkenskapsfel.

Regeringsrätten redogjorde först för de äldre eftergiftsreglerna i 64 f § andra stycket i 1968 års mervärdesskattelag, där eftergift kunde medges om den oriktiga uppgiften berodde på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring. Vidare hänvisade man till samma förarbetsuttalande, som först bolaget åberopat och numera även Skatteverket framhållit (prop. 2002/03:106 s. 145):

Skattetillägget – dags för en utvärdering och reformering, igen! 145

”- - De situationer som avses är de där det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige med det ändå framstår som oskäligt att ta ut en avgift (jfr prop. 1991/92:43 s. 87 och 88). Avsikten är att förutsebarheten skall öka och att tillämpningen skall bli mer generös än hittills. - - Vid mervärdesskatt och andra skatter som skall betalas med korta intervall kan det anses inte stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen. - -”

Därmed fann Regeringsrätten stöd för att någon skärpning i förhållande till vad som gällt enligt äldre mervärdesskattelagstiftning inte varit avsedd, utan tvärtom att det ska anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp vid enstaka räkningsfel. Det finns ingen anledning att tillämpa de nya reglerna hårdare, när avsikten varit att tillämpningen skulle bli mer generös, varför Regeringsrätten slutligen fann att bolaget skulle medges hel befrielse från skattetillägget.

Slutet gott, allting gott, skulle man kunna säga. I vart fall för detta bolag, som haft turen på sin sida, i det att Regeringsrätten tog upp fallet till prövning. Från fullt skattetillägg 2004, hälften 2006 till inget 2008. Men är det så det ser ut i praktiken i det stora flertalet fall?

Jag vet inte, eftersom jag inte har en fullständig bild av tillämpningen, men det räcker med att fråga runt bland praktiskt verksamma jurister på advokat- och konsultbyråer samt inom skatteförvaltningen för att inse att det är många fall som upprör även de mest erfarna skatteexperterna. Näringslivet har debatterat skattetilläggsfrågan med Skatteverket.² Hur det var i fallet Börjessons Lastbilar vet jag inte annat än av de uppgifter som finns i de artiklar som gav fallet uppmärksamhet i dagspressen, men där anges att en kontorist fyllt i in- och utgående moms på fel rader, med ett skattetillägg på drygt 252 000 kronor som följd.³

Som Skatteverkets rättschef Vilhelm Andersson framhöll i en av de nyss nämnda debattartiklarna är det säkerligen så att Skatteverket gör vad det kan för att följa rättspraxis, kanske till och med bidra till en humanare praxis. I det ovan refererade rättsfallet från Regeringsrätten tillstyrkte ju verket slutligen den skattskyldiges talan och argumenterade emot kammarrättens dom. Tjänstemän måste emellertid följa lagen och kanske är det t.o.m. så att även många inom skatteförvaltningen skulle vilja ha andra legala förutsättningar för att kunna nyansera skattetilläggen, utan att de förden skull blir alltför komplicerade att administrera.

I fråga om slarvfel ställs flera aspekter på sin spets. Å ena sidan har vi ett moms- och inkomstskattesystem som till stora delar administreras av de skattskyldiga själva. Det kräver ärlighet, noggrannhet, sofistikerade kontroll- och urvalsmetoder och sanktioner för att systemet skall fungera så bra som möjligt och fel upptäckas i tid. Å andra sidan är det mänskligt att fela, även bland dem som försöker göra rätt för sig, och där-

2. Se t.ex. Hellenius/Leidhammar DI Debatt 27/11, DI Ledare 28/11, Nyquist/Sundkvist DI Debatt 13/12 och Vilhelm Andersson DI Debatt 2/12 och 21/12.

3. Se Dagens Industri 14/1 och 15/1.

för orättvist att bestraffa dem som i stor utsträckning själva har ansvaret för att beskattningen av dem fungerar.

Det är klart att drakoniska straffavgifter som ingalunda står i proportion till misstaget skapar antagonism mot systemet, även om straffavgiften står i proportion till den skatt som kunde ha uteblivit om felet inte upptäckts. Systemet upplevs som inhumant. Men vad händer om det inte kostar något att göra fel? Då ökar kanske "slarvet" dramatiskt.

När man relaterar sanktionen till den feltaxerade skatten (40, 20, 10 procent eller dylikt) beror det på ett skadestånds- eller incitamentsliknande skäl som relateras till den skatt som står på spel. I *RA 2007 ref. 65* blev skattetillägget 70 miljoner kronor på grund av slarv hos en redovisningsbyrå, där man glömt att återföra nedskrivning av aktier (trots att en påklistrad "Post-It"-lapp som var fäst på huvudblanketten innehöll information härom), vilken dock saknades när blanketten lämnades in till SKV. Regeringsrätten fann, med hänvisning till Europadomstolens praxis, att skattetillägget fordrar en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning i varje enskilt fall (proportionalitetsprincipen) och att det i ett fall som det förevarande framstod som stötande om det allmänna skulle tillgodogöra sig ett belopp på över 70 miljoner kronor med anledning av ett oavsiktligt – om än anmärkningsvärt – förbiseende av den skattskyldige. Det bör tilläggas att underinstanserna, med hänvisning till de svenska reglerna, utan att finna något skäl enligt befrielsegrunderna, tidigare hade påfört 70 miljoner i skattetillägg, men att ett kammarrättsråd tvekade och fann skäl för befrielse (!). Det tog bolaget drygt 5 år att slippa detta drakoniska straff.

I fråga om slarvfel torde preventionen i form av ett beloppsrelaterat straff inte fungera. Man är nog tämligen okänslig för beloppets storlek, utom vid uppenbara fel, där en enkel överslagsberäkning eller t.o.m. endast en blick på deklarationen borde medfört att man skulle reagera. Det måste också vara med stort obehag som en ekonomiassistent eller annan anställd mottar beskedet att en stunds bristande koncentration vållat företaget en stor kanske mycket stor skada, som inte går att göra ogjord, eftersom deklarationen är inlämnad och möjligheten till frivillig rättelse inte längre står till buds, när SKV påbörjat en utredning. Det är därför man med viss tillfredsställelse noterar den humana attityd som kammarrätten i Göteborg visat i en *dom 2007-03-09 (mål nr 6788-05)* i fråga om ett skattetillägg på 641 000 kronor:

"Den oriktiga uppgift som bolaget lämnat i sin deklaration är en följd av motsvarande felaktigheter i bolagets bokföring. I stället för att föra in mervärdesskattebeloppet på en leverantörsfaktura, 575 kr, har bolaget fört in leverantörens postgironummer. Att bolaget på detta sätt medvetet skulle ha sökt vinna ekonomiska fördelar har inte påståtts. Bolaget befann sig vidare i ett expansivt skede och redovisade ingående mervärdesskatt med stora belopp.

Det kan i och för sig inte anses uppenbart oskäligt att påföra ett skattetillägg som står i proportion till det belopp som bolaget felaktigt kunde ha tillgodoräknats. Enbart beloppets storlek medför inte heller att det påförda skattetillägget kan anses vara uppenbart oskäligt. I ett fall som det förevarande där beloppets och därmed skattetilläggets storlek är en följd av anta-

Skattetillägget – dags för en utvärdering och reformering, igen! 147

let siffror i ett postgironummer och felaktigheten – såvitt framgår – är en engångsföreteelse, finner kammarrätten dock sammantaget att det framstår som uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg. Bolaget skall därför befrias från det påförda skattetillägget.”

Liksom Regeringsrätten i de ovan nämnda fallen visade kammarrätten här att det är möjligt att tillämpa reglerna med ett stort *humant* inslag. Felet var ju en engångsföreteelse. Jag anser nog att man i fråga om slarvfel skulle kunna tänka sig en jämkning även under en fjärdedel av det ordinarie skattetilläggsbeloppet, om man nu anser det vara fel att helt efterge skattetillägget. Även hälften eller en fjärdedels skattetillägg kan många gånger innebära mycket stora nominella belopp. För bolaget i *RA 2007 ref. 65* (ovan) hade det varit en viss, men ej tillräcklig tröst att endast plikta med 17,5 miljoner i skattetillägg för felet. Även de många gånger framförda tankarna om *ett tak* aktualiseras av fallet. Tanken att straffet kunde ha blivit 70 Mkr förskräcker i varje fall mig.

Det kan emellertid vara så att det inte är särskilt bra att skattetillägget regelmässigt sätts ned till noll, utan att åtminstone en mindre ekonomisk sanktion – jämkad under fjärdedelen eller nominellt bestämd – utgår som reaktion. Med lite fantasi kan man kanske också tänka sig att en varning/prickning ges (som i körkortsärenden vid vissa trafikförseelser) första gången eller vid enstaka fel. Det kan faktiskt också räcka med en tillsägelse. Min erfarenhet från att som polisman ge rapporteftergift och låta det bero med en tillsägelse är god, där många t.o.m. av egen vilja tog kontakt senare för att visa att de åtgärdat felet.

För att inte någon ska missuppfatta mig bör det kanske tilläggas att det som avses ovan är den vanliga affärsverksamheten. Vill man ta särskild hänsyn till sådana fall där felet bedöms vara uppsåtliga eller tillkomna av grov oaktsamhet – där det kan vara befogat med tämligen höga skattetillägg – borde man nog påföra skattesanktionerna samordnade med bestraffning och procedur i ett skattebrottsförfarande.

4 Skattetillägg vid genomsyn och skatteflykt

Ett till sin karaktäristik helt annorlunda problem med skattetilläggsanktionen är när den påförs i fall som avser oklara rättsliga frågor. För min del framstår det ibland mycket märkligt att läsa rättsfallsreferat där instanserna kommit till olika slutsatser eller t.o.m. varit oeniga och att det då påförs skattetillägg när den enskilde förlorar, men helt försvinner när han vinner. Processbeloppet är således inte skatten, utan 140 procent av den omtvistade skatten eller den lägre procentsats som skattetillägget föranleder. Jag menar inte att det alltid är på detta vis, men det förekommer alltför ofta och utan att det dryftas i domen. Man kan jämföra med den tveksamhet som skall prövas i anståndsmål.

Rättsfallet *RA 2006 ref. 77*, som i huvudsak avsåg frågan om att bevilja prövnings-tillstånd i fråga om anstånd med skatt, innehåller ett illustrativt exempel på det som

här diskuteras. Skattemyndigheten hade enligt länsrätten eftertaxerat den skattskyldige med stöd av s.k. skatterättslig genomsyn, medan länsrätten i stället tillämpade skatteflyktslagen. Skattetillägg påfördes. Varken skattemyndigheten eller länsrätten ansåg emellertid att det fanns anledning att medge den skattskyldige anstånd med skatten (skatt och skattetillägg) i avvaktan på kammarrättens prövning och kammarrätten beviljade ej prövningstillstånd. Regeringsrätten ändrade på beslutet och meddelade prövningstillstånd för prövning i kammarrätten.

Av referatet förstår vi således två saker: skattetillägg påfördes både när s.k. genomsyn och när skatteflyktslagen tillämpades. Vidare medgavs inte anstånd i avvaktan på kammarrättens prövning av målet. Hur det numera gått vet jag inte, men det är här tillräckligt att konstatera att skattetillägg påförs i en mycket svår rättsfråga, vilket sedan sockras med vägrat anstånd med obeståndsrisk för den enskilde innan domen ens vunnit laga kraft.

Regeringsrätten anförde för sin del följande som kan vara av intresse:

”I prop. 1989/90:74 med förslag till ny taxeringslag m.m. uttalas i anslutning till frågan om utformningen av nya anståndsregler att det när lagen mot skatteflykt tillämpas regelmässigt är fråga om så komplicerade förhållanden att det kan antas att det råder ovisshet om utgången (s. 342). I förevarande fall är fråga om tillämpning av bl.a. skatteflyktslagen vid eftertaxering och påförande av skattetillägg med betydande belopp. Med hänsyn härtill finner Regeringsrätten att kammarrätten borde ha meddelat tillstånd till prövning av G.H:s överklagande.”
(kurs. här)

Regeringsrätten framhåller och lägger således den omständigheten, att det kan antas att det vid tillämpning av skatteflyktslagen råder ovisshet om utgången, till grund för avgörandet. Denna uppfattning delas av mig och Sture Bergström, nämligen att det är svårt att se någon enhetlig princip i skatteflyktspraxis.⁴ Det är enligt min mening t.o.m. omöjligt att förutse skatteflyktslagens tillämpning, eftersom det ännu inte ens finns någon verifierad metodologi i doktrin eller rättspraxis.⁵

Om man regelmässigt bör få anstånd med inbetalning av skatten i avvaktan på domstols prövning av målet när den avser skatteflyktslagen – en uppfattning som jag delar – är det också rimligt att dra samma slutsats i fråga om genomsyn.⁶ Därmed är det inte heller långt till slutsatsen att det även är *ursäkligt* att den skattskyldige fel-

4. Se Bergström, Skattenytt 2002 s. 292.

5. Se Hultqvist, Svensk Skattetidning 2005 s. 319 f. Någon sådan metodologi presenteras heller inte i Ulrika Rosander, Generalklausul mot skatteflykt, JIBS Dissertation Series No. 040, 2007, där frågorna är många och förhoppningen knyts till kommande mål, framtida diskussion och nya kriterier för ”ekonomiskt innehåll” (s. 243 f. och 248 f.), vad det nu är; se min kritik mot detta tänkesätt nedan. Sanningen är nog i stället den, som von Bahr uttrycker det, att inslaget av subjektivitet är stort och att ”magkänslan” hos domarna har en stor roll vid bedömningen (Skattenytt 2007 s. 651).

6. Särskilt som den borde ha varit upphävd med utgången i *RÅ 2004 ref. 27*. Men verkligheten är en annan. Genomsynen har bara bytt namn till ”verklig ekonomisk innebörd” eller något dylikt, vilket är något annat än det som ”rättshandlingars verkliga innebörd” rimligen är; se vidare Hultqvist, Skattenytt 2007 s. 696 ff.

bedömt skatteregeln,⁷ en skatteregel som ingen med säkerhet vet innehållet i, och sålunda borde befria från skattetillägg. I till exempel de s.k. kapitalförsäkringsmålen – kapitalförsäkringsupplägg med egna bolag, på SKV:s hemsida – påförs emellertid i de fall jag sett regelmässigt skattetillägg.

Benägenheten att påföra skattetillägg i mål om skatteflyktslagen förefaller emellertid vara i avtagande, rent av sällsynt numera. Samma sak borde rimligen gälla genomsynsfallen. Jag är som bekant för egen del av uppfattningen att varken skatteflyktslagen eller genomsyn (när tolkning av lag och traditionell juridisk metod inte räcker till) bör användas som skäl för beskattning, men om man nu gör det, bör skattetillägg i vart fall inte påföras, eftersom det inte finns någon som helst möjlighet att förutse det oförutsägbara när utgången till stor del beror på domarens egen subjektiva värdering ("magkänsla").⁸ Därmed inte sagt att det inte finns fall där den skattskyldige, mot bättre vetande, givit en transaktion en felaktig civilrättslig karaktär och där omkaraktäriseringen leder till högre skatt och att skattetillägg då kan vara befogat. Detta torde dock få avgöras från fall till fall.

Även om användandet av sådana föreställningssätt nu tenderar att minska, kommer vi i viss mån ibland att ställas inför svåra rättsliga frågor och svåra rättsliga karaktäriseringsfrågor. Då är vi är inne på det fält där juridiken brottas med gränsfallen (jfr engelskans *hard cases*), antingen hur en lagregel skall tolkas eller hur ett förfarande skall karaktäriseras i rättsligt (ofta civilrättsligt) hänseende. Detta gäller nog merparten av de fall som når Regeringsrätten, eftersom de definitionsmässigt skall ha prejudikatvärde. Varför skulle de eljest tas upp av RR?

För egen del har jag inte svårt att förlika mig med tanken att alla fall av svåra juridiska frågor bör befrias från straffliknande sanktioner. Trots att den skattskyldige tagit hjälp av en expert kan en skattefråga i vissa fall bedömas annorlunda av Skatteverket eller en domstol, men är det rimligt att detta också skall bestraffas? Ett exempel är en dom av kammarrätten i Göteborg 2004-01-21 (mål nr 3018-02). Ett svenskt textilbolag med omfattande verksamhet genom dotterbolag i Baltikum hade 1998 gett ett forskningsbidrag på 75 000 kr till Stockholm School of Economics in Riga. Rektor, professor emeritus i skatterätt Leif Mutén, hade, väl att märka före den skärpning av praxis som senare inträtt, försäkrat att bidraget var avdragsgillt. Vid skatterevision ströks avdraget och 40 % skattetillägg påfördes. Någon jämkning av beloppet ansågs inte påkallad vare sig av länsrätten eller kammarrätten. Efter tre år vägrades prövningstillstånd – den skattskyldige ansågs tydligen inte ursäktad när han förlitade sig på professors auktoriteten. Måhända skulle fallet ha bedömts annorlunda med nuvarande befrielsegrunder.

Jag kan å ena sidan förstå att det från fiskalt perspektiv finns ett önskemål att den skattskyldige skall akta sig för att vara för djärv vid sin skatteplanering genom att

7. Jfr 5 kap. 14 § 1 st. och 2 st. 2 p. taxeringslagen (TL).

8. Jfr not 5 ovan.

verksamhet som "tax avoidance industry" beläggs med en riskpremie i form av ett 40 procentigt skattetillägg. En av de grundläggande idéerna med skatteflyktslagen var t.o.m. detta syfte, att skapa en repressalierisk.⁹ Å andra sidan har den enskilde i de flesta rättsstater en uttalad rätt att förfara på ett sätt som minimerar hans/hennes skatt.¹⁰ Det blir då svårt att med ett skattetillägg bestraffa den som söker sig igenom de områden som är rättsligt oklara, bara för att det bakomliggande syftet är att minimera skatten. Domstolarna (och rimligen även Skatteverket) skall, som påtalats av både Regeringsrätten och Europadomstolen, göra en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar för att medge befrielse från skattetillägget finns.¹¹

Samma sak torde kunna sägas om mycket svåra kvalificerings- eller karaktäriseringsfrågor.¹² Vissa transaktioner är definitionsmässigt svåra att få in i det rutnät som skattelagstiftningen lägger. Vi kommer då och då till gränsfall: är det ett avbetalningsköp eller en lease, är det en gåva, personalkostnad eller ett köp, är det avdragsgill sponsring eller något annat etc. Det är t.o.m. så att de skattskyldiga då och då i skatteplaneringssyfte lägger sig i gränsområdet. Skall skattetillägget då fungera som ett skrämselförfärd?¹³ Vilken dokumentation vill Skatteverket att de svenska företagen skall bilägga till deklARATIONERNA för att skattetillägg skall undvikas? I ett nyligen avgjort mål från kammarrätten 2008-01-17, där Skatteverket omkaraktäriserat en flygplansleasing, så att förlust genom värdeminskningssavdrag inte godtogs (jfr RÅ 1998 ref. 58 I), anför kammarrätten följande för att inte undanröja skattetillägget på drygt 16 Mkr:

"X har i sin deklARATION redovisat ett skattemässigt underskott hänförligt till sitt innehav av andel i Y. X har till sin deklARATION bifogat såväl sin egen som Y:s årsredovisning. Av lämnade uppgifter framgår att Y:s underskott uppkommit p.g.a. värdeminskningssavdrag på flygplan. Bolaget har dock inte lämnat sådana uppgifter om transaktionerna med flygplanen som möjliggjort en bedömning av transaktionernas verkliga innebörd. Inte heller kan genom de lämnade uppgifterna Skatteverkets utredningsskyldighet anses ha aktualiserats. X har härmed lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Skäl för befrielse har inte framkommit."

9. Se vidare Bergström, Skattenytt 1992 s. 601 angående skatteflyktslagens syfte att *avskräcka* de skattskyldiga att ägna sig åt skatteflykt. Se även Rosander 2007 s. 249, som ifrågasätter om skattskyldiga har rätt till samma rättssäkerhet vid genomförande vid denna typ av rättshandlingar. Den danske skatteprofessorn Thøger Nielsen kallade detta syfte för psykologisk krigföring via lagstiftning, dock inte i positiv mening (se Nielsen, Den evige udfordring, Bemærkninger om nogle skatteretlige grundproblemer, i Dansk Skattevidenskabelig Forening 1965–1990 s. 50).

10. Se vidare Hultqvist, Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen 1995 s. 476 ff.

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

12. Jfr även här befrielsegrunden ursäktlig om felaktigheten berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena (5 kap. 14 § 2 st. 2 p. TL).

13. Jfr åsikterna om repressalier emot och rättssäkerheten för skatteplanerare i not 9 ovan.

Det var således i huvudsak gränsen för Skatteverkets utredningsskyldighet som diskuterades och som, med en mera generös bedömning, kunde ha lett domstolen till att denna borde ha aktualiserats eftersom det var fråga om det taxeringsår (1998) då dessa leasingfall diskuterades livligt och var föremål för Regeringsrättens prövning. Hur som helst anser domstolen inte ens att det finns anledning att närmare diskutera svårigheten att företa en korrekt rättslig karaktärisering, trots att den åberopade domen i RÅ 1998 ref. 58 – vilken vid deklARATIONstillfället ännu inte avkunnats och som enligt kammarrätten dessutom i vissa avseenden skiljer sig från omständigheterna i det nu aktuella målet – var mycket omdiskuterad och föranledde en resningsansökan.

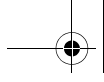
För egen del har jag funnit att dessa rättsliga kvalifikations- och karaktäriseringsfrågor kan vara mycket svåra och definitivt måste avgöras från fall till fall.¹⁴ Är det rimligt att i sådana svåra frågor, där olika rättsvetare och olika domstolar kommer till olika resultat, bestraffa den som trots något annat än SKV eller den aktuella domstolen med drygt 16 Mkr? Eller ska vi i framtiden rekommendera företagen att till deklARATIONEN bifoga alla under året ingångna avtal för att minimera risken för ett skattetilllägg? Fråga är om inte en annan ordning är att föredra, om man betänker de hantlingsproblem detta skulle kunna föra med sig.

Vad man i stället skulle kunna tänka sig är att – såsom i flera andra länder – införa en utökad upplysningsplikt, t.ex. genom ett frågeformulär i självdeklARATIONEN (som i viss mån redan förekommer), så att skatteverket får kännedom om förhållanden som bör kunna kontrolleras och prövas rättsligt. Kombinerad med en rimlig sanktion vid utebliven eller felaktig uppgiftslämning under denna upplysningsplikt skulle man kunna finna en rimlig avvägning mellan det enskilda intresset att inte straffas för ett oklart rättsläge och det fiskala intresset att få vetskap om och kunna pröva svårbedömda förfaranden i skatterättsligt avseende.

4 Slutord

Det finns således anledning att ytterligare reformera reglerna om skattetilllägg så att tillämpningen står i överensstämmelse med de humanistiska värden som skall prägla ett modernt skattesystem. Slarvfel och svåra rättsliga kvalifikationsproblem är två sådana reformbehov, där det ändå är positivt att se att Regeringsrätten går före och, inom ramen för det som är lagligen möjligt, visar vägen. Huruvida det är möjligt att utforma bättre och mer precisa föreskrifter och, i viss mån, kanske tänka i andra banor för att samtidigt nå ett gott fiskalt resultat är för närvarande en uppgift som åvilar Skatteförarandeutredningen. Det är bara att hoppas att utredningen får många goda

14. Se min kommentar till leasingmålen i Skattenytt 1999 s. 395 ff. och om rättshandlingars verkliga innebörd i Skattenytt 2007 s. 696 ff.



råd och har möjlighet att på den korta tid som står till förfogande omsätta senare tids rättspraxis och befogade kritik till mer nyanserade regler.

Anders Hultqvist är jur. dr och adj. professor i skatterätt vid Stockholms universitet.

