

# Ursäktlighet vid skattetillägg

*Av jur kand Staffan Seth*

Genom att reglerna om skattetillägg är tämligen grovt tillyxade drabbar de oftast den skattskyldige onödigt hårt. Om den skattskyldige gjort något fel i deklARATIONEN t ex skrivit av inkomstuppgiften från arbetsgivaren felaktigt påförs han skattetillägg med 50 procent av den skatt som eljest skulle ha utgått. Eftersom möjlighet än så länge saknas att nyansera beloppets storlek och alla felaktigheter därigenom drabbas lika hårt har reglerna stundtals fått orimliga konsekvenser. Detta tycks i sin tur ha medfört att myndigheterna i vissa fall är benägna att använda 116 d § TL generöst.

116 d § första stycket TL lyder: "Skattetillägg må helt eftergivas, om felaktigheten eller underlåtenheten med hänsyn till den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens särskilda beskaffenhet eller därmed jämförlig omständighet är att anse som ursäktlig." Av de tre rekvisiten "ålder, sjukdom och bristande erfarenhet" är de två förstnämnda tämligen lätthanterliga. Uttrycket "bristande erfarenhet" är däremot svårtolkat.

I SOU 1969: 42 "Skattebrotten" föreslogs i allmänna ordalag att "skattetillägg må eftergivas då särskilda omständigheter föreligga". Därmed avsågs bl a att "det skulle framstå som obilligt att påföra skattetillägg på grund av hög ålder och sjukdom eller därmed jämförlig omständighet. Dessutom synes som befrielsegrund möjligen böra komma i fråga bristande erfarenhet i vissa fall".

I proposition 1971: 10 preciseras dessa frågor något. På sid 214 anför depchefen: "Från flera remissinstansers sida betonas att befrielsegrunderna bör tillämpas generöst. Jag vill helt allmänt instämma i dessa uttalanden, åtminstone såvitt gäller inledningsskedet. Det gäller särskilt att ta hänsyn till vad som rimligen kan begäras av den skattskyldige i fråga om noggrannhet och förmåga att tillgodogöra sig skattereglerna. Skattetillägget synes få sin största betydelse genom att det ger eftertryck åt kravet på att inkomster skall redovisas till fulla belopp i deklARATIONEN och att avdrag skall avse faktiskt havda kostnader av den natur som angetts i den skattskyldiges deklARATION. Vid åsidosättande av dessa båda elementära krav på sanningsplikt torde skattetillägg kunna påföras i alla fall där inte de subjektiva omständigheterna för befrielse är särskilt framträdande. På sid 272 anføres: "Med ålder avses inte enbart hög ålder utan även att den skattskyldige på grund av sin ungdom kan antas vara okunnig i deklARATIONSFÖRFARANDET. Med sjukdom förstås både fysisk och psykisk sjukdom som kan antas ha menligt påverkat den skattskyldiges förmåga att fullgöra sina skyldigheter. Utlänningar, som inte förstår språket och

bott här endast kort tid, är vidare en grupp skattskyldiga som ofta kan förmodas ha bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Ursäktligheten bör emellertid bedömas inte enbart med hänsyn till den skattskyldiges särskilda subjektiva förhållanden utan det måste även beaktas vilken typ av felaktighet eller försummelse det är fråga om. En besvärlig skatterättslig fråga om skattskyldighet bör naturligtvis i detta sammanhang medföra en helt annan bedömning av ursäktligheten än exempelvis ej redovisat lönebelopp.”

I såväl propositionen som i skatteutskottets betänkande (1971: 16) anförs att reglerna bör tillämpas varligt till att börja med. Riksskatteverket meddelade också anvisningar för 1972 och 1973 års taxeringar enligt vilka reglerna om befrielsegrunder borde tillämpas generöst.

I Skattebrott och Skattetillägg, Thornstedt-Eklund sid 107 anförs beträffande bristande erfarenhet. ”Denna befrielsegrund bör sättas i samband med ålder. Skattskyldig som är ung och för första gången fullgör sin deklarationskyldighet kan i allmänhet antas ha en bristande erfarenhet av deklarationsförfarandet. Trots grundskoleundervisning finns det anledning att förutsätta att ungdomar har bristande kunskaper och erfarenhet i fråga om deklarationsförfarandet. Befrielsegrunden gäller emellertid inte endast ung skattskyldig utan även andra som för första gången har att avge självdeklaration.”

En för den skattskyldige försvärande komplikation vid tillämpningen av dessa befrielsegrunder är att de inte tillämpas automatiskt. Utan det åligger den skattskyldige att själv framföra de omständigheter som kan föreligga för befrielse. Undantag från detta är, enligt propositionen, om det framgår av deklARATIONEN att den skattskyldige har hög ålder eller varit långvarigt sjuk. Den säregna effekten härav är att den som är så oerfaren eller okunnig att han gör fel i deklARATIONEN måste vara tillräckligt kunnig och anföra dessa skäl om de skall beaktas i skattetilläggsfrågan.

Av de fåtaliga rättsfall som finns beträffande detta framgår att regeringsrätten har en tämligen liberal inställning.

I följande tre mål har regeringsrätten meddelat prövningstillstånd för att målen ansetts ha prejudikatsintresse.

RRK R 75 1 : 54 I Kvinna som blev änka i september 1971 deklarerade för första gången själv 1972 och tog därvid av misstag upp den inkomst som angavs på 1970 års lönebesked från arbetsgivaren. Hon kom därvid att uppta 12 838 kr i stället för 15 801 kr som lön. Hon påfördes skattetillägg vilket undanröjdes av regeringsrätten som yttrade: ”Den felaktighet, varmed deklARATIONEN är behäftad, kan som kammarrätten funnit inte betecknas som uppenbar misskrivning. – E S som blev änka i september 1971 har uppgivit att hon tidigare aldrig deklarerat själv utan haft hjälp varje år. Anledning saknas att ifrågasätta riktigheten av hennes uppgifter i målet. Med hänsyn härtill och med beaktande av att bestämmelserna om skattetillägg första gången ägt tillämpning vid 1972 års taxering bör skattetillägg eftergivnas.”

Regeringsrättens dom 1976-05-20 angående bruksarbetaren B N. Denne redovisade i självdeklaration 1972 lön från en arbetsgivare om 367 kr. Taxeringsnämnden upptog lönen i enlighet med kontrolluppgiften till 3 671 kr. B N påfördes skattetillägg beräknat efter skillnaden mellan 3 671 kr och 367 kr. Hos regeringsrätten ingav B N ett intyg från en bankdirektör som B N under många år fått hjälp av. I intyget anfördes bl a: "B N har svårt att förstå sig på blanketter och formulär han har därför haft en äldre man till hjälp för att upprätta sin deklaration och har sedan skrivit sitt namn på anvisad plats. Den löneuppgift som var orsak till felskrivningen i deklarationen har jag fått se och det var mycket lätt att läsa fel på den eftersom den var så illa skriven. B N var inte kompetent att upptäcka felet eller bedöma årsinkomstens rimlighet. B N har sedan han uppnått vuxen ålder arbetat som lantarbetare och där lärt sig att hantera de redskap och det arbete med jorden som gett honom hans försörjning. Någon pennans man är han inte. Hans arbetsredskap har varit av annat slag och därför kanske inte mindre betydelsefulla. Skrivelser, blanketter och formulär med tillhörande mångordiga anvisningar har han aldrig sysslat med och han kan inte förstå den svårighet han råkat i genom ett enkelt skrivfel." – Regeringsrätten yttrade: "I den kontrolluppgift som B N företett avseende löneförman från Nyrups gård för tiden den 1 januari den 1 februari 1971 finns, oaktat uppgiften skrivits för hand, tydligt angivet ett belopp om 3 671 : 69 i kolumnen Kontant lön. De tre sista siffrorna är överstrukna. Den som upprättat deklarationen åt B N måste av misstag ha strukit över även siffran 1 när han avsett att stryka öretalet, varefter han fört över endast de tre första siffrorna till deklarationen, dvs ett belopp av 367 kr. Detta fel har inte kunnat rättas av taxeringsnämnden utan tillgång till kontrolluppgift. Taxeringsnämndens avvikelse från deklarationen utgör därför ej sådan rättelse av uppenbar misskrivning som avses i 116 b § taxeringslagen. Den i regeringsrätten förebragta utredningen i målet ger emellertid vid handen att B N varit hänvisad till att få hjälp av annan med att upprätta deklarationen och att han inte haft förutsättningar att vid undertecknandet av denna upptäcka och korrigera en felaktighet av det slag, varom här är fråga. Med hänsyn till de särskilda omständigheterna finner regeringsrätten att felaktigheten måste anses ursäktlig. Skattetillägget skall således med tillämpning av 116 d § taxeringslagen eftergivnas."

I regeringsrättens dom 1976-06-17 angående en lantarbetare i Skåne befinns till slut ursäktlighet föreligga. Lantarbetaren uppgav i 1972 års självdeklaration, som enda inkomst 2 900 kr i stället för 29 002 kr. Vidare uppgav han att han erlagt preliminär skatt med 10 418 kr. Taxeringsnämnden upptog 29 002 kr till beskattning varefter han påfördes skattetillägg beräknat på skillnaden mellan 29 002 och 2 900 kr. Regeringsrätten yttrade i dom 1976-02-10: "Lantarbetaren har i självdeklarationen som enda inkomst uppgivit lön med 2 900 kr. Rätteligen har han under beskattningsåret uppburit 29 002 kr. Väl

måste det vid en jämförelse mellan den uppgivna inkomsten och uppgiven erlagd preliminär skatt, 10 418 kr, ha framstått som mindre sannolikt att uppgiften om inkomsten var riktig. Den förelupna felaktigheten är emellertid av den art att taxeringsnämnden ej kunnat utan tillgång till uppgifter utöver dem som lämnats i deklARATIONEN eller till denna fogade handlingar bedöma huruvida misskrivning verkligen förelegat. Lämnandet av den oriktiga uppgiften är därför ej att anse som sådan uppenbar misskrivning som avses i 116 b § taxeringslagen. Någon omständighet som kan föranleda eftergift enligt 116 d § taxeringslagen har ej anförts.”

Utgången i detta mål väckte stor debatt bl a i tidningen LAND. I debatten deltog t o m finansministern. Sedan denna debatt börjat upprättades en resningsansökan av lantarbetarförbundet i Skåne. Ansökan, som inkom till regeringsrätten 1976-05-31 är dock undertecknad av lantarbetaren. Som skäl för resning anføres i ansökan: ”Jag är född 1917 och lantarbetare. Jag har enbart folkskoleutbildning och har inte någon erfarenhet av skriv- eller räknearbete. Härtill kommer att jag har onormalt svårt för att utföra beräkningar och sifferkontroller.” Det framhålls vidare att han räknat fel med c:a 700 kr till sin nackdel i deklARATIONEN och att felaktigheterna i denna beror av bristande erfarenhet eller därmed jämförlig omständighet. Av handlingarna i målet framgår att lantarbetaren emellertid deklarerat åt sin hustru och att han därvid lämnat korrekta uppgifter samt att han året innan avlämnat en i stort sett riktig deklARATION.

Regeringsrätten beviljade resning (1976-06-17) och yttrade: ”Regeringsrätten finner med hänsyn till numera anförda särskilda omständigheter att felaktigheten måste anses ursäktlig och att skattetillägget därför bör med tillämpning av 116 d § taxeringslagen efterges. Regeringsrätten undanröjer således med ändring av kammarrättens dom det påförda skattetillägget.”

De första två fallen stämmer väl överens med de intentioner som framkommer i förarbetena. Utgången i det sista målet är något mer förbryllande. De skäl som förebragts för resning respektive befrielse från skattetillägget är att lantarbetaren ”endast har gått i folkskola och att han inte har någon erfarenhet av skriv- och räknearbete. Detta är en omständighet som torde gälla större delen av landets befolkning. Enligt Statistisk Årsbok har endast en mindre del av befolkningen högre utbildning än folkskola. Det egentliga skälet för resning och befrielse av skattetillägget skulle i så fall vara att lantarbetaren skulle ha ”onormalt svårt att utföra beräkningar och sifferkontroller”. Det bör observeras att detta är ett påstående som han själv har framfört. Med tanke på att lantarbetaren lyckats att upprätta hustruns deklARATION får den onormala svårigheten inte övervärderas. Av målet att döma tycks han inte i allt för hög grad skilja sig från genomsnittet.

Materiellt sett är det mycket tilltalande att skattetilläggen undanröjs i fall av detta slag. Det är också positivt att regeringsrätten använder den i 116 d §

erbjudna "nödutgången". Emellertid torde en fortsatt tillämpning i enlighet med dessa principer bli något tveksam. För den skattskyldiges del räcker det inte med att vara tillräckligt okunnig och oerfaren för att felet skall anses ursäktligt. Endast den skattskyldige som trots att han är okunnig och oerfaren är tillräckligt kunnig för att anlita hjälp som kan tala om att den skattskyldige är okunnig och oerfaren undkommer skattetilläggen.

Detta belyser klart att de materiella reglerna för uttagande av skattetillägg måste ändras. Orimliga materiella resultat i denna del kan inte botas med hjälp av tillfälliga nödlösningar. Skattetilläggsreglerna måste utformas så att de kan tillämpas mjukare och med större urskillningsförmåga redan från början. Klara misstag av de slag som förekommit i dessa mål skall inte behöva föranleda skattetillägg.