

Stig von Bahr

# En kritisk betraktelse över skattetilläggens utveckling

## 1 Inledning

I den här artikeln tänker jag rikta allvarlig kritik mot hur bestämmelserna om skattetillägg tillämpas av Skatteverket och domstolarna. Skattetilläggen infördes år 1971 med det vällovliga syftet att avlasta de allmänna domstolarna från ärenden om mindre allvarliga skattebrott. Den som "glömt" att redovisa en inkomst i sin självdeklaration eller yrkat avdrag för fiktiva utgifter skulle normalt slippa åtal. Ingreppet mot sådana beteenden skulle förenklas och ske inom ramen för det skatteadministrativa förfarandet. Avsiktliga skatteundandraganden som gällde avsevärda belopp skulle dock liksom tidigare prövas i allmän domstol.

Reglerna om skattetillägg infördes i dåvarande taxeringslagen (1956:623) och har därefter utretts och ändrats flera gånger. Den grundläggande strukturen finns dock kvar. Utgångspunkten är att skattetillägg ska påföras om den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift om sina skatteförhållanden. Skattetillägg ska emellertid inte tas ut om den skattskyldige på eget initiativ rättar den oriktiga uppgiften, s.k. frivillig rättelse. Ett ytterligare moment som funnits med ända från början är att den skattskyldige kan befrias från tillägg om sanktionen framstår som oskälig.

Min uppfattning är att skattetillägg kommit att utdömas i en omfattning som inte är förenligt med det ursprungliga syftet. Begreppet oriktig uppgift har utvidgats medan villkoren för frivillig rättelse och befrielse skärpts. Skattetillägg används inte bara mot klara felaktigheter utan också i situationer då uppgiftspliktens omfattning och den materiella frågan är svårbedömd.

I det följande kommer jag att först behandla begreppet oriktig uppgift (kap. 2). Därefter tar jag upp instituten frivillig rättelse (kap. 3) och befrielse från skattetillägg (kap. 4). Artikeln avslutas med några sammanfattande synpunkter (kap. 5).

Som bekant är begreppet oriktig uppgift avgörande också för möjligheten till eftertaxering/efterbeskattning. Denna aspekt behandlas dock inte i artikeln.

## 2 Oriktig uppgift

### 2.1 Reglerna

Nu gällande bestämmelser om skattetillägg finns i skatteförfarandelagen (2011:1244, SFL). Av 49 kap. 4 § SFL framgår att skattetillägg ska tas ut om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i sin självdeklaration. Enligt 49 kap. 5 § första stycket SFL ska en uppgift anses oriktig om det klart framgår att lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Med oriktig uppgift likställs alltså utelämnande av upplysningar som den skattskyldige borde ha informerat om. Denna utvidgning av begreppet överensstämmer knappast med vanligt språkbruk – den som förtiger något har inte uppgett något osant – men behövs för att systemet ska fungera. Det kan också hävdas att ett undertecknande av deklarationen innefattar en försäkran om fullständigt uppgiftslämnande.

I 49 kap. 5 § andra stycket SFL föreskrivs att en uppgift inte anses oriktig om den tillsammans med övriga uppgifter som har lämnats eller godkänts utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Det är givetvis lättare att avgöra om en lämnad uppgift är felaktig än om den skattskyldige brustit i sin uppgiftsplikt, dvs. utelämnat uppgifter som borde ha lämnats till ledning för beskattningen. Särskilt när det gäller flera av varandra beroende rättshandlingar på företagsskatte- eller kapitalskatteområdet kan det vara svårt för den skattskyldige att bedöma exakt vilken information som kan vara av betydelse. Enligt min mening är de krav som Skatteverket och domstolarna ställt på uppgiftspliktens omfattning alltför höga och det är detta som jag avser att belysa genom följande rättsfall.

## 2.2 Cypernmålet

Cypernmålet handlar om en underprisöverlåtelse av en fastighet från Salénhuset AB (Salénhuset) till ett svenskt handelsbolag som ägdes till 0,1 procent av Salénhuset och till 99,9 procent av ett cypriotiskt dotterbolag till Salénhuset. Andelarna i handelsbolaget såldes därefter externt för marknadspris varvid det förutsattes att kapitalvinsten skulle fördelas efter ägarandelar (99,9 procent till cypernbolaget och 0,1 procent till Salénhuset) trots att hela vinsten uppkommit genom underprisöverlåtelsen från Salénhuset. Vidare förutsattes att cypernbolagets kapitalvinst var skattefri.<sup>1</sup>

Salénhuset ansökte om förhandsbesked och efter åtskilliga turer avgjorde HFD målet den 30 maj 2012.<sup>2</sup> HFD fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked enligt vilket lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) var tillämplig och Salénhuset beskattades som om fastigheten överlåtits till handelsbolaget för marknadsvärdet. Med hänvisning till HFD:s dom underkändes därefter många underprisöverlåtelser som fastighetsbolag genomfört enligt cypernmodellen.

HFD behövde inte ta ställning till frågan om skattetillägg eftersom målet gällde ett förhandsbesked. Helt klart är dock att flera bolag som tillämpat cypernmodellen utan att ange alla detaljer påförts skattetillägg. Att skatten höjts med stöd av skatteflyktslagen ansågs således inte utgöra något hinder mot skattetillägg. Ett exempel på detta är Kamarrätten i Stockholms dom i det s.k. Slussenmålet.<sup>3</sup>

Enligt den lagstiftning som skulle tillämpas när Slussenmålet avgjordes ingick svenska handelsbolag bland de företagsformer som kunde vara förvärvare i en underprisöverlåtelse och de fanns inga bestämmelser som tog sikte på vilka som var delägare i handelsbolaget. Den skatteförmån som kunde uppkomma genom att ett utländskt koncernbolag sattes in som delägare i handelsbolaget hade inte uppmärksamrats under lagstiftningsarbetet. Det rimliga i att läka detta lagstiftningsmisstag – ett misstag som snabbt rättades till – med stöd av skatteflyktslagen och i förekommande fall påföra skattetillägg kan diskuteras.

<sup>1</sup> En utförligare redogörelse finns i min artikel Ytterligare om Cypernmålet, Svensk Skattetidning 2014 s. 428 ff.

<sup>2</sup> HFD 2012 not. 30.

<sup>3</sup> Dom den 30 september 2013, mål nr 2908-2910-10. Målet handlade om ett aktiebolag (Slussen) med anknytning till HSB i Malmö. Målet kommenteras också i kap. 3.

En tillämpning av skatteflyktslagen blir aktuell först om en beskattning enligt det ordinarie systemet, dvs. normalt inkomstskattelagen (1999:1229, IL), anses ge ett otillfredsställande resultat. Av detta följer att den skattskyldige lämnat tillräckliga uppgifter för en korrekt beskattning enligt IL. För att skattetillägg ska kunna tas ut krävs alltså att uppgiftsplikten anses omfatta även sådan information som kan motivera ett ingripande med stöd av skatteflyktslagen.

I rättsfallet RÅ 2010 ref. 51 fann HFD att en tillämpning av skatteflyktslagen inte hindrade att skattetillägg tas ut. Skattetilläggen var dock en perifer fråga i målet – i referatsrubriken sägs inget om skattetillägg – och HFD berörde exempelvis inte de uttalanden som gjorts i förarbetena till 1980 års skatteflyktslag om att skattetillägg bara undantagsvis kan komma i fråga när skatteflyktslagen ligger till grund för ett beslut om skatt.<sup>4</sup> Såvitt gäller skattetillägg kan referatet inte betraktas som starkt.

Det finns en koppling mellan uppgiftspliktens omfattning och reglerna om befrielse från skattetillägg. Enligt 51 kap. 1 § SFL ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg om det är oskäligt att ta ut tillägg med fullt belopp. Här ska beaktas bl.a. om skattetillägget berott på att den skattskyldige felbedömt en regel eller betydelsen av faktiska förhållanden. Det anses alltså oskäligt att ta ut skattetillägg vid ursäktliga missuppfattningar om den rätta tillämpningen av de materiella skattereglerna.

Jag återkommer till utrymmet för befrielse (kap. 4) men vill redan nu framhålla att det kan te sig främmande att hävda att den skattskyldige brustit i sin uppgiftsplikt när lämnade uppgifter legat till grund för den skattskyldiges inställning i skattefrågan och denna inställning haft goda skäl för sig.

För att återgå till Cypernmålet kan konstateras att det valda upplägget byggde på skattefriheten för det cypriotiska dotterbolaget. Om transaktionerna genomförts med två svenska aktiebolag som handelsbolagets ägare hade någon skatteförmån inte uppkommit. Det hade då varit uteslutet att ingripa med stöd av skatteflyktslagen.

Det kan därmed göras gällande – vilket också Slussenbolaget gjorde – att skattehöjningen och skattetillägget i realiteten baserades på att dotterbolaget var etablerat i en annan medlemsstat och att den ökade skattebördan därmed utgjorde en kränkning av den fria rörligheten. Salénhuset

<sup>4</sup> Se närmare Anders Hultqvist, Skattetillägg vid tillämpning av skatteflyktslagen, Svensk Skattetidning 2010 s. 499 ff.

yrkade att HFD skulle inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen. Denna begäran avlogs dock med motiveringen att ”det inte framkommit någon unionsrättslig fråga som har betydelse för avgörandet av målet”. Denna märkliga uppfattning upprepades av underinstanserna när cypernmodellen sedermera prövades i andra mål.

Enligt min mening är det alltså en öppen fråga om avgörandena i målen om cypernmodellen är förenliga med unionsrätten. En viktig faktor i sammanhanget är sannolikt om det utländska företag som gått in som delägare i handelsbolaget är ett företag med substantiell verksamhet eller om företaget närmast är av brevlådekaraktär. Att domstolarna trots uppenbar osäkerhet beträffande unionsrätten och med tillämpning av den alltid oförutsägbara skatteflyktslagen påförde skattetillägg i dessa mål inger hur som helst betänkligheter från rättssäkerhetssynpunkt.

## 2.3 Riskkapitalisterna

Många komplicerade materiella och processuella frågor kom upp i samband med taxeringen av de som varit s.k. nyckelpersoner i riskkapitalverksamhet<sup>5</sup>. Nyckelpersonerna bildade en fond för placering av andelar i portföljbolag och satsade via personliga ägarbolag omkring 2 procent av fondens kapital. De ägde också det utländska bolag, en s.k. general partner (GP), som beslutade om fondens köp och försäljningar av portföljbolagen. Många nyckelpersoner var dessutom anställda/ägare i svenska aktiebolag som tillhandahöll rådgivningstjänster till GP.

I avtal med externa investerare (pensionsfonder, försäkringsbolag m.fl.), vilka svarade för omkring 98 procent av fondkapitalet, föreskrevs att fondens vinst upp till en viss nivå skulle fördelas i proportion till satsat kapital (2 resp. 98 procent) medan vinst över denna nivå skulle, till förmån för nyckelpersonerna, fördelas asymmetriskt, 20 procent till dessa och 80 procent till de externa investerarna. Det belopp som tillföll nyckelpersonerna genom den särskilda vinstdelningen, alltså 18 procent av övervinsten, brukar kallas *carried interest* (CI). Tvisterna mellan Skatteverket och nyckelpersonerna har varit fokuserade på om CI ska ses som ersättning för arbetsinsatser och därmed beskattas som inkomst av tjänst eller om CI utgör vanlig kapitalinkomst.

<sup>5</sup> Här ges bara en förenklad beskrivning av denna verksamhet. Mer information finns t.ex. i mina artiklar *Kammarrätten och riskkapitalisterna*, *Skattenytt* 2017 s. 590 ff. och *HFD och riskkapitalisterna*, *Skattenytt* 2018 s. 630 ff.

I en första omgång hävdade Skatteverket att CI utgjorde en förmån för nyckelpersonerna i deras egenskap av anställda i de svenska rådgivningsbolagen. Enligt detta synsätt hade rådgivningsbolaget haft rätt till CI men styrt denna till nyckelpersonerna som lön. Skatteverkets talan underkändes dock helt av kammarrätten och HFD vägrade prövningstillstånd. Verket bytte då uppfattning och yrkade att CI som tillfallit nyckelpersonernas ägarbolag och därefter delats ut skulle beskattas enligt 3:12-systemet (numera 56 och 57 kap. IL). Utdelningen skulle därmed till stor del tas upp som inkomst av tjänst.

Nyckelpersonerna överklagade utan större framgång Skatteverkets beslut. HFD meddelade prövningstillstånd i en delfråga i ett mål (HFD 2018 ref. 31), en dom som jag strax återkommer till. Vad som nu är av intresse är att förvaltningsrätten ansåg att skattetillägg kunde utdömas när målen prövades i den första omgången och att kammarrätten påförde fulla tillägg i den andra omgången.

Fördelningen av fondens vinster – även den asymmetriska delen – var resultatet av kommersiella avtal mellan nyckelpersonerna och de externa investerarna. Såväl ordinarie vinst som CI betalades ut till ägarbolagen och nyckelpersonerna tog upp all utdelning från bolagen som inkomst av kapital. Det måste mot denna bakgrund betecknas som anmärkningsvärt att Skatteverket och förvaltningsrätten i den första omgången ansåg att nyckelpersonerna brustit i sin uppgiftsplikt genom att inte redovisa information som kunde leda till (den sedermera av kammarrätten underkända) slutsatsen att rådgivningsbolaget haft rätt till CI och styrt denna till nyckelpersonerna som lön. För att begreppet oriktig uppgift ska omfatta information som visar på möjligheten att bedöma händelseförloppet annorlunda måste rimligen krävas att det alternativa synsättet ligger nära till hands. Så var inte fallet. Enligt min mening fordrades åtskillig kreativ förmåga för att placera rådgivningsbolaget – ett bolag som inte satsat en krona i fonden – som egentlig mottagare av CI.

I andra omgången baserade kammarrätten skattetilläggen på att nyckelpersonerna inte i tillräcklig omfattning gjort Skatteverket uppmärksam på relationen mellan rådgivningsbolaget och GP samt på nyckelpersonernas roll som rådgivare till och indirekt ägare i GP. Kammarrätten hänvisade till HFD 2013 ref. 11 I. I detta mål ansågs en broders arbetsinsats via eget bolag i systemns fastighetsbolag kunna beaktas vid bedömningen av om brodern varit verksam i betydande omfattning i fastighetsbolaget (brodern var dessutom VD i detta).

Nyckelpersonernas ägarbolag var inte fastighetsbolag utan verksamheten bestod, genom GP, i köp och försäljning av portföljbolag. Ägarbolagen var därmed förvaltningsbolag och enligt praxis är andelarna i sådana bolag inte kvalificerade och detta även om ägarerna är mycket engagerade i placeringsverksamheten. Än mindre kan eventuella arbetsinsatser inom ramen för en anställning i ett externt företag vara av betydelse. Som jag ser det gav HFD 2013 ref. 11 I föga stöd för kammarrättens uppfattning att andelarna i ägarbolagen var kvalificerade. Slutsatsen att utdelningen från ägarbolagen skulle beskattas enligt 3:12-reglerna kan därför starkt ifrågasättas. I än högre grad kan kritik riktas mot att kammarrätten funnit att nyckelpersonerna genom att inte lämna information om sina relationer till rådgivningsbolaget och GP brustit i sin uppgiftsplikt. Med tanke bl.a. på att saken gällde utdelning från förvaltningsbolag fanns goda skäl att förmoda att sådan information saknade betydelse.

Frågan huruvida arbetsinsatser inom ramen för en anställning i ett externt företag ska påverka bedömningen av om ägaren varit verksam i betydande omfattning i sitt fåmansbolag var som nämnts uppe i HFD 2018 ref. 31. Dessvärre gav HFD inte något egentligt svar på frågan. I domen uttalas bara att en person "kan anses vara verksam i betydande omfattning i ett fåmansföretag även om denne är anställd i ett annat företag och inom ramen för denna anställning utför tjänster åt fåmansföretaget". Av uttalandet framgår således inte i vilka situationer de externa arbetsinsatserna ska tillmätas betydelse. Jag vet inte om domen innebär ett nytt synsätt på arbetsinsatser i förvaltningsbolag eller vilken roll ägarförhållandena och den anställdes ställning i ett externt företag kan spela. Avgörandet gör det inte lättare för skattskyldiga och andra att bedöma uppgiftspliktens omfattning.

## 2.4 Fåmansbolagen

Före 1990 års skattereform förekom sällan utdelning från fåmansbolag. Bolagsskatten var hög och utdelningen lades på toppen av ägarens inkomster och kunde beskattas med långt över 80 procent. Vinsten i bolagen eliminerades därför genom löneuttag eller sparades till dess aktierna såldes. För att upprätthålla principen om dubbelbeskattning fanns det t.o.m. en praxis som begränsade förvaltningsbolags rätt till avdrag för lön till ägaren.

Genom skattereformen med sänkt bolagsskatt och en proportionell kapitalbeskattning på (normalt) 30 procent ändrades läget radikalt. Ett

nytt regelverk, det omtalade 3:12-systemet, infördes för att hindra att arbetsinkomster i fåmansbolag togs ut i form av lågbeskattad utdelning.

3:12-reglerna finns nu i 56 och 57 kap. IL och får anses innefatta en fullständig reglering av fåmansbolagets och ägarens skatteförhållanden. Det finns t.ex. ingen regel om att ägaren till ett aktiebolag måste ta ut viss del av bolagets vinst som lön. Hela vinsten kan stanna kvar i bolaget och eventuell beskattning som inkomst av tjänst får anstå till dess vinsten delas ut eller aktierna säljs.

HFD 2017 ref. 68 gällde frågan om mäklaren FP:s arbetsinkomst kunde hänföras till dennes aktiebolag trots att FP:s arbete utförts i ett kommanditbolag som ägdes av FP och aktiebolaget.<sup>6</sup> Kommanditbolagets vinst uppgick till omkring 1 470 000 kr, varav delägarna fördelade 1 445 000 kr till aktiebolaget och resterande 25 000 kr till FP personligen (inkomst av näringsverksamhet). Kammarrätten underkände denna fördelning och höjde FP:s inkomst med 1 460 000 kr och sänkte aktiebolagets inkomst till 10 000 kr. FP påfördes fullt skattetillägg.

HFD begränsade prövningstillståndet till två frågor, nämligen om Skatteverket kunde ändra ett beslut om skattetillägg till nackdel för den skattskyldige (vilket Skatteverket antogs kunna) och om det fanns förutsättningar för befrielse från skattetillägg med tanke på att skatten i aktiebolaget blivit högre om delägarnas fördelning av kommanditbolagets vinst godtagits (enligt majoriteten förelåg inte skäl för befrielse).

Prövningstillstånd meddelades således inte i målets centrala del, dvs. huruvida laglig grund fanns för att avvika från den överenskomna fördelningen av kommanditbolagets vinst och, i så fall, huruvida FP lämnat oriktig uppgift genom att inte informera om hur vinsten fördelats.

Av referatet framgår inte på vilket sätt FP ansetts lämna oriktig uppgift. Det är dock troligt att FP i deklarationen bara redovisat sin del av kommanditbolagets vinst (25 000 kr) och inte sagt något om att den största delen (1 445 000 kr) tagits upp av aktiebolaget och att han därmed ansetts utelämna uppgifter som bort lämnas. Ett sådant resonemang är dock inte invändningsfritt. Den som arbetar i eget aktiebolag tar i självdeklarationen normalt bara upp lön och utdelning från bolaget. Någon skyldighet att ange hur stor del av bolagets vinst som inte betalats

<sup>6</sup> Jag har kommenterat detta rättsfall i Ingripanden mot skatteflykt, med och utan lagstöd, Skattenytt 2018 s. 153 ff. Rättsfallet har också kommenterats av Teresa Simon-Almendal, Kan HFD bryta ny mark på oprövade områden? – analys av ett mål om befrielse från skattetillägg, Svensk Skattetidning 2018 s. 127 ff.



ut föreligger inte. Enligt min mening är det svårt att motivera en annan ordning enbart därför att arbetsinsatserna utförts i ett kommanditibolag i stället för direkt i aktiebolaget. Förmånen av uppskjuten personlig beskattning är densamma. Det är därför enligt min mening svårt att finna någon rättslig grund för höjningen av FP:s inkomst. HFD:s beslut att blunda för den materiella frågan och därtill förordna att FP skulle påföras skattetillägg med bortseende från den del av kommanditibolagets vinst som hänförs till aktiebolaget måste betecknas som obegripligt fiskalt.

## 2.5 Utländsk filials räntekostnader

HFD 2018 ref. 79 kan ses som ännu ett exempel på underinstansernas fartblindhet beträffande skattetillägg. Lyckligtvis kunde HFD till en del begränsa skadeverkningarna. Målet gällde ett nederländskt bolag som bedrev verksamhet i Sverige genom dels en filial, dels ett dotterbolag. Förvärvet av dotterbolaget hade finansierats genom koncerninterna lån. Såväl lånen som aktierna hade allokerats till filialen vilket godtagits av Skatterättsnämnden i ett förhandsbesked som avsåg taxeringsåren 2005–2007. Bolaget (filialen) yrkade avdrag för räntorna på lånen även efter det att giltighetstiden för förhandsbeskedet löpt ut.

I juli 2012 publicerade Skatteverket ett ställningstagande avseende allokering av andelar i dotterbolag till fast driftställe. Tidigare hade den allmänna uppfattningen varit att sådana andelar skulle allokeras till en filial eller annat fast driftställe såvida verksamheten i dotterbolaget och driftstället vara tillräckligt integrerade med varandra. Ställningstagandet innebar att ett ytterligare rekvisit skulle vara uppfyllt för att andelarna kunde allokeras, nämligen att det i normalfallet fanns personer i det fasta driftstället som hade mandat att bestämma om förvärv och avyttring av andelarna samt om hur förvärvet av dessa skulle finansieras.

Skatteverket ansåg att den aktuella filialen saknade personer med nyssnämnda mandat (significant people functions) och att filialen genom att inte tillhandahållit några upplysningar i detta hänseende lämnat oriktig uppgift. De utelämnade upplysningarna ansågs vidare ha medfört att bolaget felaktigt medgetts ränteavdrag. Skatteverket eftertaxerade filialen vid 2009–2012 års taxeringar och vägrade avdrag för räntorna. Ränteavdrag vägrades också vid det ordinarie förfarandet avseende beskattningsåren 2012 och 2013. Skattetillägg påfördes för samtliga år men halverades med hänsyn till att det handlade om höga belopp och gällde en svår skatterättslig fråga.

Bolaget (filialen) överklagade till förvaltningsrätten och kammarrätten men överklagandena avslogs. Beträffande skattetilläggen anförde kammarrätten att filialen inte lämnat tillräckliga uppgifter för att möjliggöra en bedömning av vilka funktioner som funnits i filialen med avseende på innehavet av andelarna i dotterbolaget eller av verksamheten i dotterbolaget och eventuell integration med verksamheten i dotterbolaget. Filialen fullföljde sin talan bara avseende taxeringsåren 2009–2012 (eftertaxeringarna).

HFD meddelade prövningstillstånd i frågan om det förelåg förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg samt, om så var fallet, om det var uppenbart oskäligt med eftertaxering respektive oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.

Efter ett utförligt resonemang uttalade HFD:s majoritet att det stod klart att det inte var avsaknaden av information om ”significant people functions” i filialen som ledde till de enligt Skatteverket felaktiga taxeringsbesluten och att det därför saknades grund för eftertaxering och skattetillägg. Minoriteten kom till samma resultat med motiveringen att informationsbristen inte innebar att filialen lämnat oriktig uppgift till ledning för de aktuella taxeringarna.

Jag delar absolut HFD:s uppfattning att filialen inte brustit i sin uppgiftsplikt. Man måste dock beklaga att HFD inte fick pröva den materiella frågan om avdragsrätten för räntorna.<sup>7</sup> En filial ska ju enligt lagen (1992:160) om utländska filialer m.m. och bokföringslagen (1999:1078) ha egen bokföring som ska var skild från det utländska företags bokföring. Jag utgår från att såväl innehavet av andelarna i dotterbolaget som lånet och räntorna fanns med i filialens bokföring. Detta väcker frågan om avdrag kan vägras för räntorna så länge filialens bokslut är förenlig med god redovisningssed eller om koppling här saknas mellan redovisningen och avdragsrätten. Enligt min mening bör redovisningen vara en naturlig utgångspunkt för allokeringen i denna typ av mål men frågan synes inte ha diskuterats i målet.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> I tre av de i denna artikel nämnda målen använde sig HFD av den år 2013 genom 36 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) införda möjligheten att begränsa ett prövningstillstånd till viss prejudikatfråga eller viss del av målet. Tillämpningen av denna begränsningsregel har enligt min mening varit olycklig i de tre målen. I riskkapitalmålet medförde prejudikatfrågans formulering att svaret blev så gott som intetsägende och i målen om FP:s skattetillägg och den nederländska filialen medförde begränsningen att HFD inte kunde/behövde ta ställning till viktiga materiella frågor.

<sup>8</sup> Frågan om redovisningen har någon betydelse för vad som ska allokeras till en filial

### 3 Frivillig rättelse

I 49 kap. 10 § första stycket SFL föreskrivs att skattetillägg inte ska tas ut om den skattskyldige ”på eget initiativ har rättat den oriktiga uppgiften”. Felaktigheter i en självdeklaration kan rättas genom att kompletterande information ges in i sådan tid att den kan beaktas innan Skatteverket fattar sitt grundläggande beslut om beskattningen (ett besked om den slutliga skatten ska enligt 56 kap. 10 § SFL normalt skickas ut senast den 15 december efter beskattningsårets utgång). En oriktig uppgift kan också rättas vid senare tidpunkt, s.k. sen komplettering.

I denna artikel tar jag bara upp en aspekt rörande frivillig rättelse och det gäller om en sen komplettering måste vara förenad med ett yrkande om höjd skatt för att risken för skattetillägg ska falla bort. Ett aktiebolag kan exempelvis bli uppmärksammat på att utdelningar som inte tagits upp i deklarationen kanske inte är skattefria och lämnar därför efter mottagandet av beskedet om slutlig skatt närmare information om utdelningen. Som jag ser det finns det ingenting i reglernas utformning eller syfte som talar emot att en sådan komplettering behandlas som en frivillig rättelse och detta även om bolaget står fast vid sin uppfattning om skattefrihet. Skatteverket har emellertid sedan länge ansett att en sen komplettering utgör en frivillig rättelse – och därmed utesluter skattetillägg – bara om den skattskyldige samtidigt begär att skatten ska höjas. Det förefaller också som förvaltningsrätter och kammarrätter i allmänhet delar Skatteverkets åsikt på denna punkt.<sup>9</sup>

Slussenmålet (se ovan avsnitt 2.2) utgör ett exempel på underinstansernas restriktiva inställning till sena kompletteringar. Slussens ombud var osäker på om Cypernmodellen skulle godtas och informerade därför Skatteverket genom en sen komplettering om att bolaget använt sig av denna modell. Något yrkande om höjning av taxeringen gjordes inte men av informationen kunde bl.a. utläsas hur kapitalvinsten vid försäljningen av andelarna i handelsbolaget delats upp mellan svenska och utländska koncernbolag. Något år senare eftertaxerade Skatteverket Slussen

ligger förvisso vid sidan av ämnet för denna artikel men den intresserade kan läsa Margit Knutsson, Högsta förvaltningsdomstolen och redovisningen, Svensk Skattetidning 2018 s. 485 ff.

<sup>9</sup> Se Ulrika Bengtsson, Komplettering till en deklaration – ett skydd mot efterbeskattning och skattetillägg?, Svensk Skattetidning 2014 s. 286 ff. och min artikel Kompletterande information som frivillig rättelse i antologin Rättsliga och ekonomiska reflektioner över internationell skatteplanering, Red. Yvette Lind, Iustus 2018, s. 60 ff.

för hela den kapitalvinst som uppkommit vid den externa försäljningen av handelsbolaget. Målet hamnade slutligen i kammarrätten som med hänvisning till HFD:s dom i Cypernmålet (HFD 2012 not. 30) underkände underprisöverlåtelsen och fastställde eftertaxeringen med stöd av skatteflyktslagen.

Slussen påfördes skattetillägg med omkring 66 milj. kr. Vad gällde Slussens komplettering anförde kammarrätten att den inte innehöll något yrkande om rättelse av taxeringen och inte heller tydliggjort att det kunde ha funnits skäl att ifrågasätta bolagets i deklarationen tidigare gjorda yrkanden. Kompletteringen var därför enligt kammarrätten inte att betrakta som frivillig rättelse och grund för att påföra skattetillägg ansågs föreligga.

Från fiskalt håll har uppgetts att kompletterande information, som i avsaknad på begäran om skattehöjning inte ses som en frivillig rättelse, kan ligga till grund för befrielse. Något ligger det väl i detta; det kan framstå som oskäligt att påföra skattetillägg när Skatteverket fått tillräcklig information för ett korrekt skattebeslut. I Slussenmålet räckte dock den kompletterande informationen till för befrielse trots att även tillämpningen av skatteflyktslagen och skattefrågans svårighetsgrad talade mot skattetillägg.

HFD har ännu inte tagit ställning till vad en sen komplettering ska innehålla för att räknas som en frivillig rättelse. Själv ser jag uppställande av ett krav på yrkande om skattehöjning som omotiverat fiskalt. Min förhoppning är att HFD snarast sätter stopp för underinstansernas nuvarande rättstillämpning.

## 4 Befrielse från skattetillägg

För en skattskyldig som brustit i sin uppgiftsplikt och inte uppfyllt villkoren för frivillig rättelse erbjuder bestämmelserna om befrielse en sista chans att slippa skattetillägg. Skatteverket ska enligt 51 kap. 1 § SFL besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägg om det är oskäligt att tillägg tas ut med fullt belopp. Vid skälighetsbedömningen ska särskilt beaktas bl.a. om den felaktighet eller passivitet som lett till tillägget kan antas ha berott på en felbedömning av en regel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Det anses med andra ord oskäligt att ta ut skattetillägg vid ursäktliga missuppfattningar om den rätta tillämpningen av de materiella skattereglerna.

Det finns ett samband mellan oriktig uppgift och befrielse på grund av att utgången i målet varit svårbedömd. Detta samband aktualiseras om skatten höjs med stöd av skatteflyktslagen. Som jag framhållit tidigare (avsnitt 2.2 är) kan det te sig väl fiskalt att ta ut skattetillägg från en skattskyldig som lämnat tillräckliga uppgifter för en korrekt beskattning enligt IL. Vilka ytterligare uppgifter som kan läggas till grund för tillämpning av skatteflyktslagen är inte lätt att på förhand veta. Att ta ut skatt med stöd av skatteflyktslagen ligger nära gränsen för vad som kan accepteras i ett rättssamhälle. Att därutöver påföra skattetillägg kan på goda grunder uppfattas som att gränsen överskridits.

HFD har förvisso funnit att en tillämpning av skatteflyktslagen inte hindrar påförande av skattetillägg (RÅ 2010 ref. 51). Fokus i det målet låg dock inte på uppgiftspliktens omfattning eller om skattefrågans svårighetsgrad motiverade befrielse utan på om Skatteverket hade rätt att höja skattetillägget genom ett nytt eget beslut om skatt. Jag uppfattar inte domen som ett starkt prejudikat för kombinationen skatteflyktslagen och skattetillägg.

Skattetillägg bör enligt min mening inte heller tas ut när en skattehöjning grundas på skatteflyktsresonemang vid sidan av skatteflyktslagen eller andra uttryckliga regler riktade mot skatteflykt. Ägarna till ett handelsbolag måste kanske finna sig i att överenskommen fördelning av bolagets vinst underkänns om fördelningen bedöms medföra en obehörig skatteförmån. Att med säkerhet förutse i vilka situationer en sådan avvikelse är förenlig med gällande rätt går inte. Med tanke på bedömnings- och svårigheterna borde befrielse generellt kunna medges i dessa fall.

I målen om riskkapitalisterna bytte Skatteverket åsikt om hur den särskilda vinstdelningen skulle hanteras vid beskattningen. Fortfarande är det ovisst hur begreppet ”verksam i betydande omfattning” ska tolkas exempelvis när ägaren tillhandahållit tjänster till sitt fåmansbolag genom anställning i ett externt företag i vilket denne saknar inflytande eller när det fåmansägda bolaget är ett förvaltningsbolag. Man kan tycka att målen utgör typexempel på fall då bedömningssvårigheter motiverar befrielse från skattetillägg. Som jag anført i annat sammanhang är det en gåta hur samtliga ledamöter i kammarrätten kunde uttala att målen inte rörde en svår skatterättslig fråga.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Se i not 2 nämnd artikel om Kammarrätten och riskkapitalisterna.

## 5 Avslutande synpunkter

Som redovisats i kap. 2 fordras för att den skattskyldige ska anses ha brustit i sin uppgiftsplikt att det *klart framgår* att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats. Vidare gäller att skattetillägg inte ska påföras om den skattskyldige på eget initiativ rättar den felaktiga uppgiften (frivillig rättelse). Slutligen föreskrivs att den skattskyldige ska helt eller delvis befrias från skattetillägg om det är oskäligt att tillägg tas ut med fullt belopp.

Jag kan inte finna annat än att praxis i vart och ett av dessa tre led fått en fiskal slagsida som stämmer dåligt överens med regelsystemets utformning och syfte. Underinstansernas bedömning av uppgiftspliktens omfattning framstår särskilt i målet om den nederländska filialen som extrem. Slussen målet belyser vidare oviljan att godta sen kompletterande information som en frivillig rättelse. Ett krav på att sådan information måste vara förenad med ett yrkande om skattehöjning saknar stöd i lagtexten och är dessutom ägnat att leda till onödigt krångel.<sup>11</sup>

Ytterst få frågor verkar vara svåra nog för att motivera befrielse från skattetillägg. Målen om riskkapitalisterna tyder på att varken Skatteverkets ändring av talan eller det oklara rättsläget hindrar fulla tillägg. Att rutinemässigt påföra skattetillägg när ungefär lika starka skäl talat för de skattskyldigas som Skatteverkets uppfattning riskerar att minska förtroendet för rättsväsendet.

Vad kan göras för att få systemet med skattetillägg att fungera bättre? Två lösningarna synes möjliga. Den första är att HFD tydligt tar avstånd från nuvarande praxis och återför skattetilläggen till den uppgift de varit avsedda för. I ljuset av den fiskala bedömningen i HFD 2017 ref. 68 verkar dock utsikten för en sådan praxisändring inte särskilt stor. Den andra lösningen är att tillsätta en kommitté med uppdrag att – för första gången sedan införandet – genomföra en total översyn av systemet. En översyn tar visserligen lång tid men förefaller ändå vara den mest realistiska åtgärden för att systemet med skattetillägg framdeles ska uppfylla berättigade krav på rättssäkerhet och upprätthålla förtroendet för domstolarna.

<sup>11</sup> För att säkert undvika skattetillägg kan den skattskyldige i kompletteringen först yrka på höjning av skatten och sedan detta genomförts begära omprövning och sänkt skatt.