

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2906-16

meddelad i Stockholm den 28 november 2017

KLAGANDE

AA

Ombud: BB
BDO Helsingborg KB
Box 3009
250 03 Helsingborg

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Göteborgs dom den 17 mars 2016 i mål nr 5026-15 och 5027-15

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 25 000 kr.

Dok.Id 186294

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00–16:30

BAKGRUND

Skattetillägg ska tas ut om en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration. Tillägget uppgår till en viss andel, normalt 40 procent, av den inkomstskatt som inte skulle ha bestämts för den skattskyldige om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

AA äger tillsammans med Phuloden AB och en annan person kommanditbolaget Kina Floden KB. Han äger också samtliga aktier i Phuloden AB. För 2012 gjorde kommanditbolaget ett resultat på ca 1 470 000 kr. Resultatet fördelades med ca 1 444 700 kr på Phuloden AB och med ca 25 300 kr på AA. Han redovisade sin andel av resultatet som inkomst av näringsverksamhet i deklarationen för taxeringsåret 2013. Skatteverket beskattade AA i enlighet med de uppgifter som lämnats i deklarationen.

Den 9 januari 2014 beslöt Skatteverket att höja AAs inkomst från Kina Floden KB till ca 1 460 000 kr och sänka inkomsten för Phuloden AB till 10 000 kr samt att ta ut skattetillägg med ca 240 600 kr. Som skäl för beslutet angavs att den gjorda resultatfördelningen mellan honom och Phuloden AB inte framstod som affärsmässigt motiverad utan som väsentligen betingad av skatteskal.

AA lämnade då in en ny och ändrad deklaration och begärde omprövning av beslutet. I omprövningsbeslut den 10 mars 2014 ändrade Skatteverket AAs taxering i enlighet med den nya deklarationen. Skatteverket satte också ned skattetillägget till ca 83 800 kr.

AA överklagade därefter Skatteverkets beslut av den 9 januari 2014 till förvaltningsrätten.

Mål nr
2906-16

Den 3 september 2014 beslutade Skatteverket, vid omprövning på eget initiativ av beslutet den 10 mars 2014, att höja skattetillägget till ca 217 600 kr. Höjningen berodde på att Skatteverket vid sin tidigare beräkning av underlaget för skattetillägget felaktigt hade tagit hänsyn till avdrag som inte skulle påverka skattetilläggets storlek.

Med anledning av AAs överklagande av beslutet den 9 januari 2014 beslutade Skatteverket genom ett obligatoriskt omprövningsbeslut den 18 september 2014 att inte ändra det överklagade beslutet. Sedan AA även överklagat beslutet av den 3 september 2014 beslutade Skatteverket vid obligatorisk omprövning den 29 oktober 2014 att inte heller ändra detta beslut.

Förvaltningsrätten, som handlade de två överklagandena gemensamt, avslog AAs överklaganden. Rätten gjorde samma bedömning som Skatteverket i frågan om fördelningen av resultatet i Kina Floden KB samt fann att det även förelåg grund för att ta ut skattetillägg och att det saknades skäl för hel eller delvis befrielse från tillägget.

AA överklagade till kammarrätten som instämde i förvaltningsrättens bedömning och avslog överklagandet.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att skattetillägget ska undanröjas och att han ska beviljas ersättning för sina ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 66 000 kr samt anför bl.a. följande.

En person får inte lagföras och straffas två gånger för samma gärning. Omprövningsbesluten den 10 mars och den 3 september 2014 fattades i två olika förfaranden och det första omprövningsbeslutet utgjorde därmed hinder för en ny prövning av samma sak. Det finns vidare skäl till befrielse från skattetillägget eftersom Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut fattades efter en oacceptabelt lång handläggningstid. Det är också oskäligt att ta ut skattetillägget

då det händelseförlopp som ger upphov till en höjning av hans inkomst av näringsverksamhet samtidigt medför en motsvarande sänkning av inkomsten för Phuloden AB. Om han tar ut medel ur detta bolag beskattas resultatet ytterligare. Sammantaget torde det för hans del inte uppstå någon skattevinst.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Skatteverket har omprövat skattetillägget i enlighet med lag och praxis. En omprövning av ett beslut om skattetillägg innebär inte att ett nytt förfarande inleds. Det omprövade beslutet får inte någon rättskraft. En omprövning kan därför aldrig medföra en överträdelse av förbudet mot dubbla förfaranden.

Den skattevinst som AA skulle ha gjort om den oriktiga uppgiften hade följts överstiger det påförda skattetillägget. Först när skattetillägget överstiger skattevinsten bör det kunna bli aktuellt med befrielse. Skatteverket ställer sig vidare tveksamt till om man vid prövningen av frågan om befrielse kan ta hänsyn till beskattningsekvenserna för någon annan än den som lämnat den oriktiga uppgiften.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågorna i målet

Målet gäller om Skatteverket har rätt att inom ordinarie omprövningstid och på oförändrat underlag ändra ett beslut om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel. Om så är fallet uppkommer frågan om det finns förutsättningar för befrielse från skattetillägget.

Rättslig reglering m.m.*Skatteförfarandet*

I målet aktualiseras regler i både skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, och taxeringslagen (1990:324), TL. Taxeringslagen gäller i frågor som rör förutsättningarna för att påföra skattetillägg och att ompröva ett beslut om skattetillägg medan skatteförfarandelagen tillämpas i frågan om det finns skäl att medge befrielse från skattetillägget.

Enligt 4 kap. 7 § TL ska Skatteverket ompröva ett taxeringsbeslut om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl (omprövningsbeslut). När det gäller omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige ska sådana beslut enligt 14 § första stycket meddelas före utgången av året efter taxeringsåret (ordinarie omprövning).

Skatteverket får enligt 4 kap. 8 § TL inte ompröva en fråga som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Dessutom gäller som huvudregel inom förvaltningsprocessen att omprövning inte heller får ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning (se prop. 1989/90:74 s. 403).

Ett taxeringsbeslut som har överklagats ska enligt 6 kap. 6 § TL snarast omprövas av Skatteverket (obligatorisk omprövning).

Om en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift i sin deklaration, ska enligt 5 kap. 1 § TL skattetillägg tas ut. Av 1 kap. 1 § andra stycket följer att bestämmelserna om omprövning av taxeringsbeslut i 4 och 6 kap., med vissa nu ej aktuella undantag, även gäller vid handläggning av ärenden om bl.a. skattetillägg enligt 5 kap.

Enligt 51 kap. 1 § SFL ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från ett skattetillägg om det är oskäligt att det tas ut med fullt belopp. Vid bedömningen ska det särskilt beaktas bl.a. om skattetillägget inte står i rimlig proportion

till den felaktighet som lett till skattetillägget eller om en oskäligt lång tid har gått sedan Skatteverket fann anledning att anta att tillägg ska tas ut utan att den som tillägget gäller kan lastas för dröjsmålet.

Förbudet mot dubbla förfaranden

Enligt artikel 4.1 i det sjunde tilläggsprotokollet till den europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna, EKMR, får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

Högsta förvaltningsdomstolen och Högsta domstolen har i två avgöranden under 2013 slagit fast att förbudet mot dubbla förfaranden innebär att en skattskyldig som har åtalats för skattebrott inte får påföras skattetillägg som grundar sig på samma oriktiga uppgifter som åtalet och vice versa (HFD 2013 ref. 71 och NJA 2013 s. 502).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan om omprövning av beslutet om skattetillägg

Skatteverket beslutade den 3 september 2014 – efter det att AA hade överklagat Skatteverkets omprövningsbeslut den 9 januari samma år – på eget initiativ och inom den ordinarie omprövningstiden att ändra sin tidigare beräkning av skattetillägget till nackdel för AA. Beslutet meddelades innan verket hade fattat sitt obligatoriska omprövningsbeslut med anledning av överklagandet och således innan det hade överlämnats till förvaltningsrätten.

Enligt 4 kap. 14 § första stycket TL får Skatteverket meddela omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldige fram till utgången av andra året efter inkomståret (numera beskattningsåret, se 66 kap. 21 § SFL).

I RÅ 1996 ref. 102 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att bestämmelsen innebär att Skatteverket under den ordinarie omprövningstiden är oförhindrat att ompröva ett beslut om inkomstskatt till den skattskyldiges nackdel på oförändrat utredningsmaterial. I RÅ 2008 ref. 37 uppkom frågan om Skatteverket vid en obligatorisk omprövning med anledning av ett överklagande av den skattskyldige kan fatta ett beslut om inkomstskatt som i förhållande till det överklagade beslutet är till nackdel för den skattskyldige. Domstolen fann att ett sådant beslut visserligen inte får fattas inom ramen för den obligatoriska omprövningen, men väl genom ett omprövningsbeslut på Skatteverkets eget initiativ.

Bestämmelsen om omprövning till den skattskyldiges nackdel gäller inte bara beslut om inkomstskatt, utan även beslut om skattetillägg. Eftersom verket inte hade överlämnat AAs överklagande till förvaltningsrätten fanns det således till synes inga andra begränsningar för omprövning än den i lagen angivna omprövningstiden på två år.

Skattetillägget har emellertid sådan straffrättslig karaktär att det omfattas av förbudet mot dubbla förfaranden i artikel 4.1 i tilläggsprotokollet. Frågan är om detta påverkar Skatteverkets möjligheter att på oförändrat underlag fatta ett nytt beslut om skattetillägg till den skattskyldiges nackdel.

Av Högsta förvaltningsdomstolens och Högsta domstolens avgöranden från 2013 framgår att en person inte får bli lagförd flera gånger, dvs. i mer än ett förfarande, för samma gärning. Detta gäller oavsett om ett avgörande i det först inledda förfarandet har fått laga kraft när det andra inleds eller om det då alltjämt kan komma att överklagas.

Skatteverkets omprövningsbeslut den 3 september 2014 avsåg i och för sig samma oriktiga uppgift som låg till grund för beslutet den 10 mars samma år. Båda besluten har emellertid fattats under den ordinarie omprövningstiden och således inom ramen för ett och samma förfarande. Förbudet mot dubbla förfaranden aktualiseras därmed inte.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar sammanfattningsvis att det inte fanns något hinder för Skatteverket att ändra sitt tidigare omprövningsbeslut och höja skattetillägget.

Frågan om det finns förutsättningar för befrielse från skattetillägget

Enligt 51 kap. 1 § SFL ska hel eller delvis befrielse från skattetillägget medges om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp.

AA har anfört att det finns skäl till befrielse från skattetillägget. Ett skäl är att den deklarerade resultatfördelningen mellan honom och Phuloden AB totalt sett inte skulle ha lett till någon skattevinst för honom. Det av honom ägda bolaget skulle ha betalat bolagsskatt på det omfördelade resultatet och om han skulle ta ut utdelning från sitt bolag kommer resultatet att beskattas ytterligare hos honom.

Vid bedömningen om det är oskäligt att ta ut skattetillägget ska det särskilt beaktas om tillägget kan anses stå i rimlig proportion till den felaktighet som har begåtts.

I de befrielsesituationer som behandlas i förarbetena som rör oriktig uppgift vid inkomstbeskattningen har endast beaktats de samlade skatteeffekterna hos en och samma skattskyldig, dvs. den som lämnat den oriktiga uppgiften (se t.ex. prop. 2002/03:106 s. 239 f.). Så har även varit fallet i nyare praxis (RÅ 2005 ref. 7 och RÅ 2008 not. 145).

I fråga om skattetillägg på grund av felaktigt redovisad mervärdesskatt finns särskilda överväganden i förarbetena. Om köparen av varan eller tjänsten skulle ha haft avdragsrätt för den skatt som rätteligen skulle ha utgått och om felen i sådana fall kan antas bero på en ursäktlig feltolkning av bestämmelserna eller annat misstag, bör frågan om befrielse bedömas välvilligt (prop. 1977/78:136 s. 222).

I RÅ 2009 ref. 73 medgavs ett bolag i en koncern hel befrielse från ett skattetillägg med ett ansevärt belopp. Vid ett koncerninternt förvärv hade det förvärvande bolaget yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt. Avdraget motsvarades dock av utgående mervärdesskatt som det avyttrande bolaget hade redovisat. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen hade risken för skattebortfall varit synnerligen begränsad på grund av de rutiner för att återbetala felaktigt debiterad mervärdesskatt som Skatteverket tillämpade vid den aktuella tiden. Hel befrielse från skattetillägget medgavs eftersom beloppet inte ansågs stå i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse. I rättsfallet hade ingen skattevinst uppkommit inom koncernen och därmed inte heller något skattebortfall. Högsta förvaltningsdomstolen lade emellertid vid bedömningen, om det fanns skäl till befrielse, stor vikt vid den särskilda rutin som gällde för återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt. I avgörandet var omständigheterna således speciella. Det kan därför inte vara vägledande i föreliggande fall.

Skattetillägget syftar till att förmå envar skattskyldig att lämna korrekta uppgifter till ledning för sin beskattning. En grundläggande tanke bakom utformningen av systemet har varit att skattetillägg ska tas ut efter enkla regler för att sanktionssystemet ska vara enkelt att tillämpa. Befrielsegrunderna har införts för att ta hänsyn till omständigheter som rör den som påförts tillägget för att förhindra obilliga resultat. Om en skattskyldig har lämnat en oriktig uppgift ska tillägget alltså tas ut i förhållande till den försumlighet som personen har gjort sig skyldig till. Det finns mot denna bakgrund inte skäl att vid bedömningen av befrielsefrågan ta hänsyn till skatteeffekter som skulle ha uppkommit i den skattskyldiges bolag om den oriktiga uppgiften hade godtagits.

Inte heller det förhållandet att inkomsten i fråga eventuellt kan komma att beskattas hos AA ytterligare vid ett senare beskattningstillfälle i framtiden föranleder att han kan befrias från skattetillägget. Vad han i övrigt anfört utgör inte heller skäl för befrielse från skattetillägget.

Ersättning för kostnader

Målet avser frågor som är av betydelse för rättstillämpningen. AA ska därför beviljas skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Högsta förvaltningsdomstolen anser att AA är skäligen tillgodosedd för det arbete som lagts ned här med 25 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Margit Knutsson (skiljaktig mening), Anita Saldén Enérus, Thomas Bull (skiljaktig mening), Per Classon och Leif Gäverth.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Paul Sjögren.

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 29 juni 2015, mål nr 9524-14 och 11020-14
Skatteverkets omprövningsbeslut den 9 januari 2014 och den 3 september 2014

SKILJAKTIG MENING

Justitieråden Knutsson och Bull är skiljaktiga i frågan om det finns förutsättningar för befrielse från skattetillägget och anför följande.

Inledning

Enligt 51 kap. 1 § SFL ska hel eller delvis befrielse från skattetillägget medges om det är oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid denna bedömning ska det särskilt beaktas om tillägget kan anses stå i rimlig proportion till den felaktighet som har begåtts.

Den felaktighet som AA har begått är att han har fördelat resultatet i kommanditbolaget mellan sig själv och det av honom helägda aktiebolaget på ett sätt som underkänts vid beskattningen. Om fördelningen hade godtagits hade den resulterat i en sänkt fiktiv skattekostnad för hans del på drygt 544 000 kr. Å andra sidan hade aktiebolaget i så fall blivit beskattat för sin del av resultatet och den för honom och bolaget sammanlagda faktiska skattekostnaden hade, enligt vad AA obesträtt har uppgett, inte sjunkit med mer än 170 000 kr.

Frågan är om ett skattetillägg på 217 000 kr står i rimlig proportion till den felaktighet som AA har begått.

Betydelsen av att skattetillägg är ett straff – oskuldspresumtionen

Högsta förvaltningsdomstolen hade i RÅ 2000 ref. 66 att ta ställning till om det svenska skattetilläggsförfarandet, trots avsaknaden av subjektiva rekvisit (oaktsamhet eller uppsåt), var förenligt med oskuldspresumtionen i artikel 6 i EKMR. Domstolen uttalar där bl.a. följande. Även om eftergiftsgrunderna inte är helt jämförbara med de ansvarsförutsättningar som de subjektiva rekvisiten utgör inom straffrätten får de anses ge den skattskyldige sådana möjligheter att i förekommande fall undgå skattetillägg att någon konflikt inte uppkommer med oskuldspresumtionen. Som en allmän förutsättning för detta gäller dock att domstolarna i sin tillämpning av reglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om det finns förutsättningar för att undanröja eller efterge tillägget.

Vid tiden för 2000 års rättsfall gällde, såvitt nu är av intresse, som krav för eftergift att det framstod som *uppenbart* oskäligt att ta ut avgiften. Uppenbarhetsrekvisitet slopades genom lagstiftning 2003. Avsikten var att öka förutsebarheten och åstadkomma en mer rättvis, generös och nyanserad tillämpning av befrielsereglerna. Med det då införda uttrycket ”felaktigheten eller underlåtenheten” (numera ”felaktigheten eller passiviteten”) avsågs både arten av den lämnade uppgiften och den skattskyldiges faktiska agerande (prop. 2002/03:106 s. 142 ff. och 242). I förarbetena erinras om att Europadomstolen har framhållit att en förutsättning för att det svenska systemet med skattetillägg ska vara förenligt med oskuldspresumtionen är att det görs en nyanserad och inte alltför restriktiv prövning av befrielsegrunderna i varje enskilt fall (a. prop. s. 87 och 137).

Enligt vår mening måste bestämmelserna om eftergift tillämpas på ett sätt som i någon mån kompenserar för avsaknaden av de subjektiva rekvisiten uppsåt och oaktsamhet. Det är naturligtvis betydligt mer klandervärt att helt undanhålla en inkomst från beskattning än att, som AA, fördela den på ett sätt som reducerar skattekostnaden. Med majoritetens synsätt blir det dock ingen skillnad mellan dessa situationer utan i bägge fallen utgår skattetillägg med fullt belopp.

Betydelsen av den materiella skattefrågan

Vid bedömningen av det klandervärda i AAs handlande måste även den materiella skattefrågan beaktas även om den inte är föremål för prövning i målet (jfr RÅ 2000 ref. 66 samt a. prop. s. 144 och 242 och prop. 2010/11:165 s. 477).

Skatteverket har underkänt AAs fördelning av kommanditibolagets resultat med motiveringen att den är ”väsentligen betingad av skatteskal”. Detta är förvisso ett skäl som i praxis från Högsta förvaltningsdomstolen utgjort grund för att omfördela resultatet i ett handelsbolag mellan bolagsmännen. De rättsfall som brukar åberopas är emellertid från tiden före de s.k. 3:12-reglerna. Syftet med dessa regler, som infördes i samband med 1990 års skattereform, är att förhindra

Mål nr
2906-16

att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som ska beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster.

I ett av de rättsfall som handlar om omfördelning av resultatet i ett handelsbolag i en situation som den nu aktuella (RÅ 2002 ref. 115 I) lyfter domstolen särskilt fram den omständigheten att den skattskyldige stod i begrepp att sälja sitt aktiebolag varvid han i *enlighet med de regler som gällde vid 1989 års taxering* hade kunnat tillgodogöra sig vinstmedel som ytterst härrörde från hans eget arbete i handelsbolaget som en – i förhållande till inkomst av rörelse – lägre beskattad kapitalvinst. Som framgått kan en sådan omvandling av arbets- eller rörelseinkomster till lågbeskattade kapitalinkomster inte längre genomföras. AAs handlande bör bedömas i ljuset av detta.

Risken för skattebortfall

Vid bedömningen av om ett skattetillägg kan anses stå i rimlig proportion till en viss felaktighet måste även risken för skattebortfall beaktas (se t.ex. RÅ 2009 ref. 73 och RÅ 2008 ref. 61).

AA har inte försökt att undandra någon del av kommanditbolagets resultat från beskattning. Det skattebortfall som initialt skulle ha uppstått om hans fördelning hade stått sig har uteslutande sin grund i att skattesatsen för bolaget är lägre än den som gäller för honom.

Att man i vissa situationer bör beakta skatteeffekter hos en annan skattskyldig än den som lämnat den oriktiga uppgiften när man bedömer risken för skattebortfall framgår av RÅ 2009 ref. 73 (se även prop. 2010/11:165 s. 469 och SOU 2013:62 s. 308). Majoriteten menar dock att detta rättsfall saknar relevans eftersom Högsta förvaltningsdomstolen enligt dem ”lade stor vikt” vid de särskilda rutiner som gällde för återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt och att omständigheterna i målet av det skälet var ”speciella”.

Mål nr
2906-16

Det stämmer att i 2009 års rättsfall så tillmättes rutinerna i fråga betydelse som ett led i domstolens bedömning av risken för skattebortfall men den risken måste ju bedömas även när man prövar skäligheten i ett skattetillägg vid inkomstbeskattningen. En annan sak är att just de särskilda rutinerna gjorde att utrymmet för att efterge skattetillägget sannolikt var större än vad som hade varit fallet om fråga varit om inkomstbeskattning.

Majoriteten åberopar också författningskommentaren till 5 kap. 14 § TL i prop. 2002/03:106 och anför att i de befrielsesituationer som behandlas där och som rör inkomstbeskattningen ”har endast beaktats de samlade skatteeffekterna hos en och samma skattskyldig” och att så även varit fallet i nyare praxis från Högsta förvaltningsdomstolen. Detta konstaterande är i och för sig riktigt. Men eftersom ingen annan person är inblandad i vare sig författningskommentarens exempel eller rättsfallen så kan inte den slutsatsen dras att det skulle vara oförenligt med förarbetena eller etablerad rättspraxis att vid bedömningen av risken för skattebortfall ta hänsyn till skatteeffekter hos någon annan person. Den frågan behandlas nämligen inte alls i författningskommentaren eller de angivna rättsfallen.

Det bör också påpekas att *avsaknaden* av exempel i en författningskommentar inte nödvändigtvis betyder något för tolkningen av den bestämmelse som kommentaren avser. Inte heller kan *avsaknaden* av praxis från Högsta förvaltningsdomstolen tillmätas någon avgörande betydelse. Vore så fallet skulle ju Högsta förvaltningsdomstolen aldrig kunna bryta ny mark på tidigare oprövade områden.

Slutsats

Sammantaget anser vi att omständigheterna är sådana att ett skattetillägg på 217 000 kr inte står i rimlig proportion till den felaktighet som AA har begått och att det därmed är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.