

Målnummer:	3999-06	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-11-20		
Rubrik:	Fråga om befrielse från skattetillägg vid enstaka fel i redovisningen.		
Lagrum:	15 kap. 1 § och 10 § skattebetalningslagen (1997:483)		
Rättsfall:	RÅ 2008 ref. 1		

REFERAT

Halsängs Stängsel AB (bolaget) gjorde avdrag med 450 458 kr avseende ingående mervärdesskatt för maj 2004 också vid redovisningen för juni samma år. Felet upptäcktes inte vid två på varandra följande redovisningsperioder för mervärdesskatt men det uppmärksammades innan avstämning vid delårsbokslut skett. - Skatteverket beslutade att påföra bolaget skattetillägg med 90 091 kr avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden juni 2004.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas.

Skatteverket vidhöll i samband med omprövning det överklagade beslutet.

Länsrätten i Mariestad (2005-10-11, ordförande Reinert) yttrade: Enligt 15 kap. 1 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift. - En uppgift skall anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för beslutet. - I 15 kap. 4 § SBL stadgas att om en oriktig uppgift har lämnats är skattetillägget 20 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. - Enligt 15 kap. 7 § SBL skall skattetillägg inte tas ut 1. vid rättelse av en felräkning eller felskrivning som uppenbart framgår av skattedeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt, 2. om en avvikelse avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller uppgift i sak, 3. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller 4. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. - Av 15 kap. 10 § samma lag framgår att den skattskyldige helt eller delvis skall befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften skall den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. - Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig skall det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på 1. den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, eller 2. att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. - Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp skall det särskilt beaktas om 1. avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten, 2. en oskäligt lång tid förflutit efter det att Skatteverket har funnit anledning att anta att den

skattskyldige skall påföras skattetillägg utan att den skattskyldige kan lastas för dröjsmålet, eller 3. felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige har fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen. - I prop. 1977/78:136 s. 222-223 uttalas om dåvarande 64 § f momslagen, som nu finns i 15 kap 10 § SBL, att skattetillägg kan efterges om det avser oriktig uppgift som beror på uppenbart förbiseende i ej avslutade räkenskaper. Bestämmelsen är tillämplig endast ifråga om sådana oriktiga uppgifter som beror på felaktigheter i den skattskyldiges löpande bokföring, så kallade räkenskapsfel. Det skall vara fråga om fel av sådant slag att de kan uppstå även i en välordnad bokföring. De bör vidare karakteriseras av att de med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslut. Härvid bör en bedömning göras av säkerheten i den skattskyldiges bokföringssystem och interna kontrollrutiner. I det särskilda fallet ankommer det på den skattskyldige att visa att denna säkerhet är tillfredsställande. Räkenskapsfelen kan bestå av konteringsfel, t. ex. att ett varuinköp bokförts med varukostnaden på kontot för ingående skatt och den ingående skatten på varukontot, felaktig avläsning av datalistor, fel vid omräkning eller överföring av poster o.d. En grundläggande förutsättning för att tillämpa denna regel är att den skattskyldige ännu inte har avslutat sin bokföring för det aktuella räkenskapsåret med bokslut när den oriktiga uppgiften lämnades. Har felaktigheten inte upptäckts och rättats i bokslutet, är bestämmelsen inte tillämplig. Ytterligare en förutsättning måste vara uppfyllt för att det skall bli aktuellt att efterge tillägget på denna grund. Avgiften skall framstå som uppenbart obillig om eftergift inte medges. Det skall således vara fråga om tilläggsbelopp som inte står i rimligt förhållande till det fel som har orsakat den oriktiga uppgiften. - Av handlingarna i målet framgår att bolaget har gjort avdrag för ingående moms för EG-förvärv om 450 458 kr både i maj och i juni. Bolaget har fått förfrågningar från Skatteverket den 20 augusti 2004 och den 7 september 2004. Bolaget har den 23 september 2004 uppgett att momsen kontrollerats och att en felkontering som gjort att momsen blivit fel hittats. - Länsrätten gör följande bedömning. - Bolaget har gjort avdrag för ingående moms för maj månad två gånger och har därmed lämnat en oriktig uppgift, vilket gör att det finns grund för att ta ut skattetillägg. Felet är visserligen av sådant slag som kan uppstå i en välordnad bokföring, men då det inte upptäcktes förrän efter två förfrågningar från Skatteverket kan bolaget inte befrias från särskild avgift. Överklagandet skall därför avslås.

Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade att påfört skattetillägg skulle undanröjas.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2006-04-12, Falkelius, Hallström, referent) yttrade: - - - Bolaget har gjort dubbelavdrag med 450 458 kr avseende ingående mervärdesskatt för maj 2004. Avdraget har varit hänförligt till varuförvärv från annat EG-land. Bolaget har således gjort avdrag dubbelt med nämnda belopp. Felet upptäcktes först sedan Skatteverket ställt två förfrågningar till bolaget. - Såsom Skatteverket och länsrätten har funnit utgör misstaget en oriktig uppgift som medför att skattetillägg skall påföras. - I fråga om befrielse från påfört skattetillägg gör kammarrätten följande bedömning. Bolaget har gjort gällande dels att felet hade kunnat rättas frivilligt då det hade upptäckts i samband med att det upprättats delbokslut, dels att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget i förevarande fall. - Såvitt avser räkenskapsfel fanns tidigare en grund för befrielse från skattetillägg i fall av fel i löpande bokföring. Förutsättningen för befrielse var att det rörde sig om fel av sådant slag att de kunde uppstå även i en välordnad bokföring, att felet med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslutet och att påfört skattetillägg skulle framstå som uppenbart obilligt. Denna befrielsegrund har sedermera gått upp i de allmänna befrielsegrunderna, se prop. 1991/92:43, s. 87 f. med vidare hänvisning till prop. 1977/78:136 s. 122. - I förevarande fall har felet upptäckts först sedan Skatteverket gjort två förfrågningar till bolaget. Det går följaktligen inte utan vidare att utgå ifrån att

felet hade upptäckts av bolaget. Med hänsyn härtill bedömer kammarrätten att den enda möjliga grunden för befrielse från skattetillägget är dess storlek i sig. Härvid beaktar kammarrätten bl.a. att Regeringsrätten i RÅ 1995 ref. 5 uttalat att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av befrielsegrunden uppenbart oskäligt. Med hänsyn till det sagda bör överklagandet lämnas utan bifall. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättsrådet Mattsson var skiljaktig och anförde. På de skäl majoriteten anfört föreligger grund för att påföra skattetillägg. - Vad gäller frågan om befrielse från skattetillägget har bolaget i kammarrätten anfört bl.a. följande. Den oriktiga uppgiften beror på ett konteringsfel som gjorts för perioden maj 2004 och som orsakat ett följdfel för kommande period. Felet skulle ha rättats frivilligt eftersom det skulle ha upptäckts i samband med att det under november upprättas delbokslut per den 31 oktober. Härvid görs alltid en avstämning av betalningar mot skattekontoutdragen. Skattetillägget står inte i rimlig proportion till felet. Skatteverket har anfört att noggrannheten inte varit tillfredsställande vid deklarationens upprättande och då bokföringsbyrå besvarade den första förfrågningen från Skatteverket. - Skatteverket har i den första förfrågning som sändes ut angett att bolaget deklarerat en ingående skatt om 129 806 kr. Det har inte gått att reda ut var denna siffra kommer ifrån. Den finns inte angiven i bolagets deklaration och synes inte utgöra något delbelopp. Bolaget har besvarat skrivelsen och ingett efterfrågade fakturor och utdrag ur bokföringen. I Skatteverkets andra förfrågan har det korrekta beloppet 773 787 kr angetts som ingående skatt tillsammans med ett ifrågasättande av differensen mellan bokförda belopp och deklarerade belopp. - Bolagets redovisning i sin deklaration för juni 2004 tyder på en bristande noggrannhet. Felet har dock berott på ett konteringsfel, jfr av majoriteten åberopade förarbetsuttalanden. Huruvida detta skulle ha upptäckts vid ett delårsbokslut är oklart, men framstår inte som osannolikt. Bolaget har inte upptäckt felet förrän efter en andra förfrågan från Skatteverket, men å andra sidan har verkets första förfrågan innehållit en felaktighet vars betydelse är osäker. Konteringsfelet har föranlett ett skattetillägg om drygt 90 000 kr. - Enligt min mening är omständigheterna i målet sådana att det finns skäl att med stöd av 15 kap. 10 § SBL nedsätta skattetillägget till hälften. Kammarrättens domslut borde därför ha bestämts i enlighet härmed.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja skattetillägget. Bolaget anförde att felet vid upprättande av det kommande delbokslutet skulle ha upptäckts och rättats frivilligt.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolaget kan inte anses ha visat att säkerheten i bokföringssystemet och kontrollrutinerna är av sådan kvalitet att bolaget normalt skulle ha upptäckt felet senast i samband med bokslutet. Felet är inte ett sådant räkenskapsfel som enligt tidigare gällande regler skulle ha medfört befrielse från skattetillägg. Felet är därför inte av sådan karaktär att det på grund härav är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Det föreligger inte heller någon annan omständighet som gör det oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp eller som medför att felet skulle kunna vara ursäktligt.

Regeringsrätten (2008-11-20, Sandström, Hamberg, Knutsson, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet är ostridigt att bolaget har lämnat en oriktig uppgift. Grund för att med stöd av 15 kap. 1 § SBL ta ut skattetillägg föreligger därmed.

Enligt 15 kap. 10 § första stycket SBL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från skattetillägget ska det sättas ned till hälften eller en fjärdedel. I andra och tredje styckena anges vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut

skattetillägg.

Den befrielsegrund som aktualiseras i målet är 15 kap. 10 § tredje stycket 1 nämligen att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. I förarbetena till den bestämmelsen uttalas följande (prop. 2002/03:106 s. 145).

- - - De situationer som avses är de där det visserligen inte är fråga om ett ursäktligt agerande av den skattskyldige men 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.

Regeringsrätten har i RÅ 2008 ref. 1 tillämpat den ifrågavarande befrielsegrunden på ett s.k. räkenskapsfel och medgett hel befrielse från skattetillägg. Det var i det fallet inte ifrågasatt att felet orsakats av en enstaka felaktighet i bolagets bokföring och att det var av den arten att det normalt skulle ha upptäckts senast vid bokslutet.

I det nu aktuella målet är det ostridigt fråga om en enstaka felaktighet i bokföringen. Parterna har emellertid olika uppfattning i frågan om felet skulle ha upptäckts senast vid bokslutet. Skatteverket framhåller att bolaget inte visat att bokföringssystemet och kontrollrutinerna i det aktuella hänseendet varit tillfredsställande. Verket anknyter här till uttalanden som gjorts i anslutning till tidigare lagstiftning.

Ett synsätt som kommer till uttryck i förarbetena till 2003 års regler om befrielse från skattetillägg är att förutsebarheten ska öka och tillämpningen bli mer generös. I linje med detta ligger att i fall av det aktuella slaget inte göra någon mer ingående prövning av bokföringens kvalitet och förutsättningarna för att upptäcka det begångna felet senast vid bokslutet. Endast om det framstår som klart att felet inte skulle ha upptäckts bör skattetillägg tas ut. Den situationen föreligger inte i målet.

Mot bakgrund av det anförda bör skattetillägget undanröjas.

Regeringsrättens avgörande. Med bifall till överklagandet upphäver Regeringsrätten underinstansernas avgöranden och undanröjer det påförda skattetillägget.

Föredraget 2008-10-01, föredragande Sjöberg, målnummer 3999-06

Sökord: Mervärdesskatt; Skattetillägg

Litteratur: Prop. 1991/92:43 s. 87 f.; prop. 2002/03:106 s. 145
