

| | | | |
|------------------------|---|-------------------|---|
| Målnummer: | 7614-07 | Avdelning: | 1 |
| Avgörandedatum: | 2008-07-15 | | |
| Rubrik: | Befrielse har skett från hälften av skattetillägg som påförts på grund av för sent ingivna skattedeklarationer (I) och på grund av misskrivning vid upprättande av deklaration (II), eftersom de påförda skattetilläggen inte ansetts stå i rimlig proportion till den skattskyldiges underlåtenhet och felaktighetens art. | | |
| Lagrum: | <ul style="list-style-type: none">• 15 kap. 2 §, 3 § och 10 § skattebetalningslagen (1997:483)• 5 kap. 1 §, 8 § och 14 § taxeringslagen (1990:324) | | |
| Rättsfall: | | | |

REFERAT

I.

Skatteverket beslutade den 10 januari 2004 att skönsbeskatta Lino Industriteknik AB (bolaget) i avsaknad av skattedeklarationer för, såvitt här är ifråga, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt avseende redovisningsperioderna januari - juni 2004 och mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna januari - maj 2004 samt att påföra skattetillägg med 20 procent på beslutade höjningsbelopp.

Bolaget inkom med skattedeklarationer den 11 november 2004 och Skatteverket beslutade genom omprövning att lägga deklarationerna till grund för beskattningen. Tidigare påförda skattetillägg kvarstod men sänktes i relation till ändrade underlag.

Bolaget överklagade och yrkade hel eller delvis befrielse från skattetilläggen samt ersättning för kostnader i länsrätten med 15 000 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget huvudsakligen följande. Bolaget vitsordar i och för sig att det föreligger grund för att påföra bolaget skattetillägg i avsaknad av deklarationer och att grund för undanröjande av skattetilläggen med stöd av 15 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, saknas. Bolaget anser emellertid att det, med hänsyn till skattetilläggens storlek, 570 938 kr, och till förhållandena i det enskilda fallet, får anses föreligga särskilda skäl för att helt eller delvis medge bolaget befrielse från skattetilläggen. Bolaget har vid ett stort antal tillfällen varit försenat med att avlämna skattedeklarationer. Skatteverket har i princip helt godtagit samtliga deklarationer som har ingivits, när de väl inkommit till Skatteverket. Bolaget har inte sökt vinna några ekonomiska fördelar eller skattemässiga vinster med sina för sent avgivna deklarationer, utan bolagets ekonomifunktion har tyvärr inte klarat av att löpande sköta sin verksamhet. Bolaget har inte heller lämnat oriktiga uppgifter till Skatteverket, utan varit endast försenat med sin redovisning. Bolaget har numera rutiner för att sköta den löpande redovisningen av sina skattedeklarationer. Bolaget vill särskilt åberopa vad som sägs i förarbetena till den nya skattetilläggslagstiftningen rörande kumulativa skattetillägg som skäl för befrielse. Bolaget saknar ekonomiska medel att klara av att betala samtliga skattetillägg. Sammantaget får de påförda skattetilläggen anses vara oproportionerligt stora. Någon risk för skatteundandragande har inte förelegat, eftersom avsaknaden av deklarationerna har upptäckts av Skatteverket och av bolagets revisorer. Bolagets revisorer har haft löpande kontakt med Skatteverket för att se till att korrekta skattedeklarationer kommer in till verket.

Länsrätten i Gävleborgs län (2006-04-28, ordförande Opander) yttrade: I sak ger det som förekommit i länsrätten inte anledning att frångå Skatteverkets slutsatser och bedömning. - Aktiebolaget har förlorat målen. Målen avser inte fråga av betydelse för rättstillämpningen. Inte heller finns synnerliga skäl för ersättning för rättegångskostnader. - Länsrätten lämnar aktiebolagets talan utan bifall.

Bolaget överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade ersättning för kostnader i kammarrätten med 5 000 kr.

Skatteverket bestred bifall till såväl överklagandet som ersättningsyrkandet i kammarrätten.

Kammarrätten i Sundsvall (2006-12-19, Diurson, Karlsson, referent) yttrade: Tillämpliga lagrum och lagförarbeten framgår av Skatteverkets beslut, som finns som bilaga till länsrättens dom. Därutöver har vissa stadganden i den vid den aktuella tiden gällande aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, betydelse i målen. - Enligt 8 kap. 3 § första stycket ABL svarar styrelsen för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. Av andra stycket samma paragraf framgår att styrelsen ska se till att bolagets organisation är utformad så att bokföringen, medelsförvaltningen och bolagets ekonomiska förhållanden i övrigt kontrolleras på ett betryggande sätt. Av fjärde stycket framgår att styrelsens ansvar och tillsynsskyldighet inte kan överlåtas på någon annan. Enligt 5 § samma kapitel skall styrelsen årligen fastställa en skriftlig arbetsordning för sitt arbete. I arbetsordningen skall bl.a. anges hur arbetet i förekommande fall skall fördelas mellan styrelseledamöterna. Om arbetsordningen innehåller anvisningar om sådan arbetsfördelning, skall styrelsen fortlöpande kontrollera att arbetsfördelningen kan upprätthållas. - Bolaget har anfört att ett av skälen till att skattedeklarationer inte lämnades in i rätt tid var att den bolagsman som skötte ekonomifunktionen drabbades av psykisk ohälsa och därför under en tid inte kunde fullgöra sina åtaganden i bolaget. Bolaget har först i kammarrätten anfört att bolagsmannen drabbades av ohälsa men inte styrkt uppgiften med läkarintyg eller på annat sätt. Efter vad som framgår av bolagsregistret består styrelsen av fyra ledamöter. Alla styrelseledamöter, och eventuella suppleanter, har ett lika stort ansvar. Om varken styrelseledamot, suppleant, verkställande direktör eller annan företrädare kan fullgöra bolagets förpliktelser, finns likväl ett ansvar för att förpliktelserna blir fullgjorda genom att t.ex. anlita extern hjälp. Det var minst tio deklarerationer under perioden augusti 2003 - juni 2004 som inte lämnades in i tid. Förseningarna var därför inte någon enstaka händelse och orsaken inget tillfälligt hinder. Det borde ha varit möjligt för styrelse och bolagsledning att organisera verksamheten på ett sådant sätt att ekonomifunktionen kunde skötas. Kammarrätten finner att den påstådda ohälsan hos den ekonomiansvarige inte kan tillmätas avgörande betydelse och således inte utgöra skäl för befrielse från skattetillägg. - I målet är ostridigt att handläggningen av bolagets deklarerationer under den aktuella tiden flyttades mellan olika skattekontor. Bolaget har anfört att flyttningarna medförde att "korsvisa handlingar" skickades ut med stor oklarhet som följd och att ingen handläggare tog personlig kontakt för att reda ut oklarheter. Skatteverket har anfört att bolaget inte besvarade vare sig förfrågningar, överväganden eller beslut och att bolaget därför samtidigt kunde få ett beslut avseende en period och ett övervägande avseende efterföljande period samt att det hade varit mer naturligt att bolagets företrädare tagit kontakt med skattekontoret för att diskutera de problem som uppstått. Kammarrätten finner inte, efter vad som har framkommit i målen, att Skatteverkets handläggning skulle ha medfört att det var ursäktligt för bolaget att inte ge in skattedeklarationer i rätt tid. - Med beaktande av det antal skattedeklarationer som inte gavs in i tid och den förhållandevis långa period under vilken förseningarna pågick finner kammarrätten att de sammanlagda skattetilläggen inte är oproportionellt höga och att det därmed inte är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. - Bolaget har som ytterligare skäl för befrielse anfört att samtliga

skattedeklarationer lämnades in i efterhand, att all skatt betalades och att det inte heller fanns något syfte att undandra sig skattskyldighet. Som framgår av lagförarbetena är ett av syftena med skattetillägg att förhindra att den skattskyldige sätter i system att inte lämna deklaration i tid. Med beaktande av den tid som förseningarna pågick och det antal skattedeklarationer som inte gavs in i rätt tid finner kammarrätten, med stöd av förarbetsuttalandena, att vad bolaget anfört i denna del inte utför skäl för befrielse. - Kammarrätten finner sammanfattningsvis att det i målen inte har framkommit några omständigheter som innebär att skäl för hel eller delvis befrielse från påförda skattetillägg föreligger. Överklagandet kan därför inte bifallas. - Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ErsL, skall en skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning. - Bolaget har inte till någon del vunnit bifall till sin talan i målen. Målen avser inte heller fråga som är av sådan betydelse för rättstillämpningen att ersättning bör beviljas av det skälet. Synnerliga skäl för ersättning har inte framkommit. Bolaget kan därför inte tillerkännas ersättning för ombudskostnader i vare sig länsrätten eller kammarrätten. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten.

Kammarrättsrådet Tärnvik var skiljaktig och anförde följande. Som underinstanserna funnit har det funnits grund för att påföra bolaget skattetillägg enligt regleringen i 15 kap. SBL för i målen aktuella redovisningsperioder åren 2003 och 2004. I likhet med underinstanserna finner jag vidare att av bolaget åberopade omständigheter inte kan föranleda befrielse från skattetillägg avseende perioderna under 2003, med de begränsade möjligheter som i detta hänseende stått till buds fram till lagstiftningsändringen med ikraftträdande den 1 januari 2004. Såvitt avser tiden härefter har bolaget påförts skattetillägg i anledning av skönsbeskattning vid en serie redovisningsperioder, arbetsgivaravgifter för perioderna januari - juni 2004 och mervärdesskatt för perioderna januari - maj 2004. Skattetilläggen för dessa perioder uppgår sammanlagt till 435 050 kr. Tillämplig lagstiftning i denna del innebär följande. Enligt 15 kap. 10 § SBL skall skattskyldig helt eller delvis 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 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 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 fällits till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). - En av nyheterna i lagstiftningen är att befrielse såväl i ursäktlighetsfallen som oskälighetsfallen kan medges helt eller delvis. I ursäktlighetsfallen infördes vidare den förändringen att grunden sjukdom utbyttes mot bristande hälsa för att man skall kunna fånga upp även brister i psykosociala förhållanden som befrielsegrund. När det gäller oskälighetsfallen innebar lagstiftningsändringen att det inte längre för befrielse krävs att det är uppenbart oskäligt att ta ut avgiften utan att det räcker med att det framstår som oskäligt. Härigenom öppnades för en generösare och mer nyanserad tillämpning av bestämmelserna syftande bl.a. till att åstadkomma en rättstillämpning där skattetilläggen bestäms till belopp som står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (jfr prop. 2002/03:106 s. 144

f.). I förarbetena ges ett antal exempel på oskälighetsfall samtidigt som det understryks att det ligger i sakens natur att många andra situationer kan rymmas inom ramarna för tillämpningen. Bland de exempel som nämns märks i sig orimligt höga belopp och felaktigheter som av olika skäl hinner upprepas innan de upptäcks av Skatteverket och därför leder till orimliga kumulativa effekter (s. 239). Ifråga om mervärdesskatt och andra skatter som skall tas ut med korta intervall sägs att det inte kan anses stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen medan det däremot inte är aktuellt att tillämpa bestämmelsen om en och samma skattskyldig "satt i system" att göra fel och därför gör "samma" fel vid upprepade tillfällen (s. 145). - Vad särskilt avser skattetillägg vid utebliven deklaration hade man i den utredning som låg till grund för lagstiftningsändringen ifrågasatt om systemet med skattetillägg överhuvudtaget bör bibehållas. Kommittén anförde (SOU 2001:25 s. 221 ff.) att det väsentliga motivet till skattetillägg vid skönstaxering och annan skönmässig uppskattning är att kunna framtvunga en deklaration och att skattetillägget alltså fyller en vitesliknande funktion. Kommittén fortsatte: "Visserligen låter det sig ju sägas att den skattskyldige lätt kan undvika denna sanktion genom att lämna in en deklaration, vilket är hans medborgerliga skyldighet. Men erfarenhetsmässigt finns det många som i pressade situationer eller av oförstånd eller av annat skäl inte förmår handla rationellt, hur ingripande tvångsmedel som än sätts in. Det är inte så säkert att det skulle komma in flera deklarationer även om underlåtenhet att deklarerat bestraffades med långvariga fängelsestraff. Som kommittén ser saken framstår skattetillägget under nuvarande omständigheter som en alldeles för drastisk sanktion för de fall deklaration av ett eller annat skäl inte lämnas." Kommittén anförde dessutom att detta s.k. "vites-skattetillägg" till sin natur närmast är ett slags villkorlig förseningsavgift som passar mindre väl in i ett system som syftar till att bestraffa oriktiga uppgifter och menade att förhöjda förseningsavgifter borde kunna ersätta denna form av skattetillägg. Regeringen delade inte kommitténs uppfattning att det aktuella skattetillägget kunde slopas. Regeringen menade att höjda förseningsavgifter inte kunde tjäna som ett tillräckligt effektivt påtryckningsmedel för att förmå de skattskyldiga att lämna deklaration och att det kunde uppfattas som ologiskt och orättvist med ett system som innebär att skattetillägg kan påföras vid bristfällig deklaration men inte när en deklaration helt uteblir. Regeringen pekade också särskilt på att det förekommer att skattskyldiga undviker att deklarerat i förhoppningen om att en skönsuppskattning skall leda till lägre skatt. - Bolaget har i målet åberopat i huvudsak följande förhållanden till stöd för sitt yrkande om befrielse från skattetillägg. I företaget, som inledde sin verksamhet 2002, hade endast en av de fyra personer som driver företaget viss begränsad erfarenhet av en ekonomifunktion. Från början sköttes detta till trots denna del av verksamheten bra. Så småningom ledde dock den ekonomiansvariges arbetsbelastning och när han inte hann med att löpande upprätta deklarationer till psykisk ohälsa i form av en apati som ledde till ytterligare förseningar. Parallella förfrågningar, överväganden och beslut från olika skattekontor avseende de täta redovisningsperioderna gjorde inte situationen lättare. Med hjälp av företagets revisorer åstadkoms så småningom reda i situationen och nödvändiga rutiner har numera införts. Det var aldrig bolagets avsikt att vinna fördelar eller skattemässiga vinster genom förseningarna, några oriktiga uppgifter har inte lämnats och någon risk för undandragande förelåg aldrig. En skyldighet att betala hela skattetillägget innebär att bolaget tvingas i konkurs. - Jag gör följande bedömning. I detta fall som gäller ett bolag uppstår inte på samma sätt som för enskild skattskyldig ett sådant omedelbart samband mellan hälsoindikation och försummelser vid deklaraionsförfarandet som kan föranleda att dessa betraktas som i tillräcklig grad ursäktliga enligt 15 kap. 10 § SBL. Den "mänskliga faktorn" gör sig dock gällande även inom ett företag och den omständigheten att det alltid kan sägas att ett företag skall ha tillräckliga rutiner, som säkrar företaget i detta avseende, hindrar inte att felaktigheten ändå beroende på förhållandena i någon mån kan framstå som ursäktlig. Det finns inte anledning att ifrågasätta bolagets uppgifter angående orsaken till att de aktuella deklarationerna inte kom in i tid och det är därmed inte fråga om

att värdera bolagets förfarande såsom något bolaget "satt i system". Det finns också i detta fall med täta redovisningsperioder ett inslag av olycklig "kumulativ effekt" på skattetilläggets storlek som högst troligt hade kunnat undvikas om orsaken till förseningarna varit en annan. Såvitt av utredningen och partsargumentationen framgår har det för de aktuella deklarationerna avseende arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt inte förelegat någon egentlig risk för att förseningarna skulle leda till skatteundandragande. Vid en sammantagen bedömning av vad sålunda förekommit i målen finner jag att skattetilläggen avseende de aktuella redovisningsperioderna inte står i rimlig proportion till försummelseernas art och omständigheterna vid dess uppkomst. I detta aktuella oskälighetsfall har såsom framgår av redovisningen ovan aktualiserats flera av de omständigheter som särskilt uppmärksammas vid lagstiftningsarbetet inför lindringen av oskälighetsrekvisitet. Jag finner att skattetilläggen för redovisningsperioderna 2004 kan nedsättas till en fjärdedel av eljest utgående tillägg. Med denna utgång i målen bör bolaget tillerkännas ersättning för ombudskostnader enligt ErsL med skäligen 12 000 kr i länsrätten och 3 500 kr i kammarrätten.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade i första hand hel och i andra hand delvis befrielse från påförda skattetillägg. Bolaget vidhöll sina yrkanden om ersättning för kostnader i underinstanserna och yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 29 800 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Det kostsordas i och för sig såväl att det förelegat grund för Skatteverket att påföra skattetillägg i avsaknad av skattedeclarationer som att det saknats grund att undanröja skattetilläggen med stöd av 15 kap. 3 § SBL. Felet är kanske inte ursäktligt men resultatet av en kumulation av skattetillägg framstår som orimligt i förhållande till felets art. - Det har inte varit fråga om något medvetet systematiskt agerande från bolagets sida att inte komma in med de aktuella skattedeclarationerna. Underlåtenheten, som pågått under en begränsad tid, har i stället berott på vissa tidigare brister i bolagets rutiner. Dessa brister bestod i att endast en av de fyra personer som driver företaget hade någon tidigare erfarenhet av ekonomifunktioner och då endast i mindre omfattning. Den ekonomiansvarige drabbades av psykisk ohälsa. Detta sjukdomstillstånd underlättades inte av handläggningen från Skatteverkets sida. Rutinerna är nu åtgärdade. Med hänsyn till de anförda omständigheterna och till att bolaget måste försättas i konkurs för det fall det slutligen åläggs att betala de aktuella skattetilläggen, bör vid en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning tillräckliga skäl för att efterge skattetilläggen kunna anses föreligga.

Skatteverket tillstyrkte att beslutet om skattetillägg avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden maj 2004 skulle undanröjas. Verket avstyrkte bifall till överklagandet i övrigt och anförde bl.a. följande. Befrielse från skattetillägg kan bli aktuellt när en oriktig uppgift av visst slag upprepas vid flera olika tillfällen innan felet upptäcks av Skatteverket. Även om felet inte är ursäktligt kan det sammanlagda resultatet av en kumulation av skattetillägg för samtliga fall då felet upprepas framstå som orimligt i förhållande till felets art. Det lagstiftaren synes ha åsyftat är de fall då den skattskyldige är ovetande om att han lämnat en oriktig uppgift och felet upprepas innan han får vetskap om att han lämnat oriktiga uppgifter. Situationen i förevarande fall är emellertid helt annorlunda. Bolaget har, trots att det måste ha varit medvetet om konsekvenserna vad gäller skattetillägg vid utebliven skattedeclaration, underlåtit att lämna deklARATION i tid. Detta medför att befrielse inte kan komma i fråga av det skälet att de sammanlagda skattetilläggen uppgår till betydande belopp. - Det kan inte uteslutas att det finns ett samband mellan den påstådda ohälsan och underlåtenheten att lämna skattedeclarationer i tid. Detta förhållande är dock inte tillräckligt för att befrielse ska kunna medges. För att befrielse ska komma i fråga bör bolaget visa att det finns ett direkt samband mellan den påstådda ohälsan och underlåtenheten att komma in i tid med aktuella deklarationer. - Skatteverket tillstyrkte att ersättning för kostnader medgavs med skäligen 10 000 kr.

Regeringsrätten (2008-07-15, Nordborg, Eliason, Kindlund, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår att bolaget underlätit att i rätt tid lämna skattedeklarationer under tiden februari - juli 2004. Som Skatteverket har anfört är emellertid omständigheterna sådana att beslutet om skattetillägg avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden maj 2004 ska undanröjas med stöd av 15 kap. 3 § första stycket SBL.

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 avgiften med fullt belopp. Enligt tredje stycket ska det vid bedömningen om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp särskilt beaktas bl.a. om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten (punkt 1).

Såvitt avser frågan om befrielse kan ske från skattetillägget till följd av att bolagets ekonomiansvarige skulle ha drabbats av psykisk ohälsa eller på grund av Skatteverkets agerande gör Regeringsrätten samma bedömning som kammarrätten. Inte heller i övrigt finner Regeringsrätten att omständigheterna kring bolagets försummelser är sådana att de framstår som ursäktliga.

Såvitt gäller frågan om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp gör Regeringsrätten följande bedömning. Det kvarstående skattetillägget uppgår till 405 034 kr. De av bolaget slutligen ingivna skattedeklarationerna har godtagits av Skatteverket. Något skattebortfall har således inte uppkommit på grund av bolagets försummelser och någon egentlig risk för detta synes inte heller ha förelegat. Bolaget har även påförts förseningsavgifter för vilka någon nedsättning inte varit i fråga. Även om den påstådda psykiska ohälsan hos den ekonomiansvarige inte i sig kan föranleda att skattetilläggen sätts ned kan det, som Skatteverket framhållit, inte uteslutas att detta förhållande har varit en bidragande orsak till förseningarna. Med hänsyn härtill och då andra omständigheter inte talar emot det finns inte skäl att anta att bolaget skulle ha satt i system att underlåta att komma in med skattedeklarationerna. Såvitt framgår av utredningen har bolaget efter den aktuella perioden skött ingivandet av skattedeklarationer utan anmärkning. Med hänsyn till de nu anförda omständigheterna finner Regeringsrätten att skattetilläggen, som uppgår till drygt 400 000 kr, inte kan anses stå i rimlig proportion till bolagets underlåtenhet att i rätt tid ge in skattedeklarationerna. Det finns därför skäl att sätta ned skattetilläggen. Nedsättningen bör ske så att halv befrielse medges.

Då bolaget delvis vunnit bifall till sin talan och målen rör frågor av betydelse för rättstillämpningen är bolaget berättigat till ersättning för kostnader i målen enligt ErsL. Regeringsrätten finner att ersättning bör medges med skäliga 30 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer beslutet om skattetillägg avseende mervärdesskatt för redovisningsperioden maj 2004.

Regeringsrätten nedsätter skattetilläggen i övrigt till halva beloppet.

Regeringsrätten medger bolaget ersättning av allmänna medel med 30 000 kr.

II.

A.W. redovisade i sin till ledning för 2006 års taxering avgivna deklaration överskott i inkomstslaget tjänst med 143 401 kr, varvid avdrag för kostnader för resor till och från arbetet gjorts med 85 066 kr.

Skatteverket medgav i grundläggande beslut om årlig taxering den 31 augusti 2006 A.W. avdrag för kostnader för resor till och från arbetet med (8 566-7 000

=) 1 566 kr samt påförde henne skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på (85 066-8 566 =) 76 500 kr. Som skäl härför anfördes följande. Skatteverket har sänt en förfrågan den 21 juni 2006 gällande A.W:s yrkande om avdrag för kostnader för resor till och från arbetet med 85 066 kr. Enligt hennes svar har hon skrivit fel belopp, det rätta skall vara 8 566 kr. Man får avdrag för den del som överstiger 7 000 kr. Skatteverket minskar automatiskt A.W:s avdrag med detta belopp. Slutligt avdrag blir således 1 566 kr. - Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, skall en särskild avgift, skattetillägg, tas ut om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Om A.W:s yrkade avdrag på 85 066 kr hade godtagits skulle det ha medfört betydligt lägre skatt i inkomstslaget tjänst än om ett avdrag på 8 566 kr medges.

A.W. överklagade beslutet hos länsrätten och ansågs yrka att hon skulle befrias från skattetillägg. Hon anförde i huvudsak följande. Hon har av misstag, genom att skriva en femma för mycket, yrkat avdrag med ett för högt belopp. Detta misstag borde inte få kosta henne 10 000 kr som nu blivit fallet.

Skatteverket vidhöll i omprövningsbeslut den 5 oktober 2006 det överklagade beslutet och anförde följande. A.W. har yrkat avdrag i sin inkomstdeklaration för kostnader för resor till och från arbetet med 85 066 kr. Varken i deklarationen eller i annat tillgängligt kontrollmaterial har det funnits något som motsagt att yrkandet kunde ha varit riktigt. Skatteverket har först efter förfrågan haft möjlighet att se att uppgiften var oriktig. Det finns då grund för att påföra skattetillägg såsom har skett. Skatteverket har provat om det finns några grunder för att efterge skattetillägget helt eller delvis men har inte funnit att det föreligger några sådana möjligheter.

Länsrätten i Hallands län (2006-11-30, ordförande Norgren) yttrade: I 5 kap. 1 § TL anges. Om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. - 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 taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift skall dock inte anses 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 ett beslut. - Av 5 kap. 4 § TL framgår att skattetillägg i ett fall som detta utgår med 40 procent av den inkomstskatt som, ifall den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make. - I 5 kap. 8 § TL anges. Skattetillägg skall inte tas ut 1. vid rättelse av en felräkning eller ett skrivfel som uppenbart framgår av självdeklarationen eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt, 2. om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av en kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter och som har varit tillgänglig för Skatteverket före utgången av november taxeringsåret, 3. om avvikelsen avser bedömning av ett yrkande och avvikelsen inte gäller någon uppgift i sak, 4. om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften, eller 5. om det skattebelopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. - I 5 kap. 14 § TL anges. Den skattskyldige skall helt eller delvis 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 1. berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållande, 2. berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena, eller 3. föranletts av vilseledande eller missvisande

kontrolluppgifter. - 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 fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69). - Av handlingarna i målet framgår att A.W. i sin självdeklaration har yrkat avdrag för kostnader för arbetsresor med ett 76 500 kr för högt belopp. Vad som i målet framkommit föranleder inte någon annan slutsats än att hon därigenom har lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL skall medföra påförande av skattetillägg. Vad som framkommit i målet föranleder inte heller någon annan slutsats än att A.W., som först efter förfrågan rättat den oriktiga uppgiften, inte kan undgå skattetillägg med stöd av 5 kap. 8 § TL. Fråga är då om grund föreligger enligt 5 kap. 14 § TL för befrielse från det med stöd av 5 kap. 1 och 4 §§ TL påförda skattetillägget. Enligt länsrättens mening har tillräckliga skäl för sådan befrielse inte framkommit i målet. - Länsrätten avslår överklagandet.

A.W. överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle upphäva Skatteverkets och länsrättens beslut samt befria henne från skattetillägg. Hon anförde bl.a. följande. Hon har inte med flit skrivit för mycket på sin självdeklaration och har inte tagit emot någon ersättning för resor till och från arbetet. Det kan inte vara rätt att hon ska betala 10 000 kr i skattetillägg för detta. Det är första gången hon skrivit fel och hade hon sett det så hade hon ändrat.

Skatteverket yrkade att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2007-11-05, Stenstad, Cedhagen, referent, Fröberg) yttrade: Vad A.W. anförde i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder ingen annan bedömning än den länsrätten gjort. Kammarrätten ändrar därför inte den överklagade domen. - Kammarrätten avslår överklagandet.

A.W. fullföljde sin talan hos Regeringsrätten.

Skatteverket avstyrkte bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Det sätt som A.W. fyllt i sin deklaration på tyder på att hon inte varit tillräckligt noggrann när hon deklarerat. Att man brister i noggrannhet vid upprättande av deklaration kan inte anses ursäktligt. Skatteverket anser inte heller att felet, som består i att en siffra har lagts till mitt i beloppet, är av sådan art att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp även om det är fråga om ett misstag. Det har inte heller framkommit andra skäl som utgör grund för hel eller delvis befrielse från påfört skattetillägg.

Regeringsrätten (2008-07-15, Nordborg, Eliason, Kindlund, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § första stycket TL i den i målet tillämpliga lydelsen ska en särskild avgift (skattetillägg) tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Av andra stycket samma paragraf följer att en uppgift ska 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 taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Av 5 kap. 14 § första stycket TL följer att den skattskyldige helt eller delvis kan 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, ska den sättas ned

till hälften eller en fjärdedel. I paragrafens andra stycke anges vissa kriterier som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig och i det tredje stycket anges motsvarande kriterier för bedömningen av oskälighet. En sådan faktor som särskilt ska beaktas är om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

Först efter Skatteverkets förfrågan har det framkommit att det aktuella yrkandet om avdrag för kostnader för resor till och från arbetet var felaktigt angivet. Som underinstanserna funnit har A.W. således lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Frågan i målet är om det föreligger skäl för hel eller delvis befrielse.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Mot bakgrund av vad som framkommit i målet framstår felaktigheten som en ren misskrivning vid upprättandet av deklarationen. Felaktigheten kan, på grund av de höga krav på noggrannhet som får anses gälla vid upprättande av deklarationer, emellertid inte anses ursäktlig i den bemärkelse som avses i 5 kap. 14 § TL. Däremot får skattetilläggets storlek om ca 10 000 kr under omständigheterna anses oskälig i förhållande till felaktighetens art. Skäl för delvis nedsättning av skattetillägget föreligger därför. Regeringsrätten finner att skattetillägget ska sättas ned till hälften.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med delvis ändring av kammarrättens dom, att skattetillägget ska sättas ned till hälften.

Föredragna 2008-05-28, föredragande Wahren, målnummer 1653-07, 1655-07 (I) och 7614-07 (II)

Sökord: Skattetillägg

Litteratur: SOU 2001:25 s. 212-218; prop. 2002/03:106 s. 142-149
