

Målnummer:	482-07	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2008-02-26		
Rubrik:	Hel befrielse från skattetillägg har medgivits vid felaktig redovisning av mervärdesskatt eftersom den oriktiga uppgiften berodde på ett enstaka räkenskapsfel.		
Lagrum:	15 kap. 1 § och 10 § skattebetalningslagen (1997:483)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1991 ref. 37• RÅ 1993 ref. 95		

REFERAT

Till följd av en felbokföring redovisade M.C.R. Mobile Container Repair AB (bolaget) för redovisningsperioden augusti 2004 utgående mervärdesskatt till ett belopp om 663 202 kr på kontot för ingående mervärdesskatt. Felaktigheten föranledde att bolaget redovisade mervärdesskatt att återfå med 269 396 kr. Skatteverket beslutade vid omprövning mervärdesskatten för aktuell period till 393 806 kr att betala. Vidare påfördes bolaget skattetillägg med 132 640 kr motsvarande 20 procent av den felaktigt redovisade skatten.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas.

Skatteverket vidhöll i samband med omprövning det överklagade beslutet.

Länsrätten i Göteborg (2005-10-20, ordförande Borglund) yttrade: - - - Länsrätten gör följande bedömning. - Det är i målet ostridigt att bolaget har lämnat en oriktig uppgift i deklarationen för den aktuella redovisningsperioden. Det finns därför förutsättningar för att påföra bolaget skattetillägg. - Frågan är då om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det kan först sägas att bolagets rutiner för granskning av fel av detta slag inte har fungerat. Bolaget har för den aktuella perioden redovisat skatt att återfå trots att bolaget normalt alltid har skatt att betala och borde därför ha upptäckt felet i samband med att deklarationen upprättades och undertecknades. Med hänsyn till omständigheterna vid felets uppkomst anser länsrätten inte att felaktigheten framstår som ursäktlig eller att det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Det som bolaget har anfört medför inte någon annan bedömning. Eftersom det således inte finns några förutsättningar för befrielse från skattetillägget helt eller delvis skall bolagets överklagande avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade hel eller i vart fall delvis befrielse från det påförda skattetillägget.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2006-12-13, Nordberg, Dahlin, referent, Mårdberg) yttrade: Bolaget har felaktigt bokfört betald mervärdesskatt för redovisningsperioden juni 2004 på kontot för ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden augusti 2004. Bolaget har därigenom lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Fråga är om det finns grund för befrielse från skattetillägget. - - - Av förarbetena (prop. 2002/03:106 s. 145, 239 och 242 f.) framgår bl.a. följande. 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. Det skall anses oskäligt att ta ut full avgift om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Det blir således fråga om att göra en rimlighetsbedömning av skattetilläggets storlek i förhållande till den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort. Uttrycket "felaktigheten eller underlåtenheten" syftar både till arten av den lämnade - eller utelämnade - uppgiften och till den skattskyldiges faktiska agerande. Bestämmelsen kan jämföras med att befrielse från skattetillägg enligt den tidigare regleringen skulle ges "om det framstår som uppenbart oskäligt" att ta ut avgiften. Avsikten är att befrielse skall kunna ske mer frekvent än hittills vid skattetillägg som rimligen måste bedömas som oskäligt höga i förhållande till felaktigheten eller underlåtenheten. Detta utrymme skapas dels genom slopandet av uppenbarhetskriteriet, dels genom den föreslagna möjligheten att delvis befria från skattetillägg. Delvis befrielse kan komma i fråga t.ex. när omständigheterna är av det slaget att frågan om skattetillägg skall utgå är ett gränsfall. Situationen kan vara sådan att mycket talar för att den skattskyldige bör befrias från skattetillägg men det ändå finns omständigheter som talar i motsatt riktning. - Såvitt framkommit i målet är det fråga om en enstaka felaktighet i bolagets redovisning. Bolaget har anfört att felaktigheten skulle ha upptäckts och rättats senast vid bokslutstillfället. Skatteverket har anfört att det är fråga om ett redovisningsfel av den art att det sannolikt uppmärksammats vid bokslutet, om angivna rutiner följts. Nu nämnda förhållanden talar i viss mån för att bolaget bör befrias från skattetillägget. Mot en befrielse talar å andra sidan att bolaget inte har gjort någon rimlighetskontroll avseende skattedeklarationen för den aktuella perioden. Bolaget har redovisat skatt att återfå med ett betydande belopp, trots att bolaget enligt vad som uppgetts normalt har skatt att betala. Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna finner kammarrätten att det får anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Kammarrätten anser mot denna bakgrund att skattetillägget bör sättas ned till hälften, dvs. 66 320 kr. Skäl för ytterligare nedsättning av skattetillägget har inte framkommit. - Kammarrätten bifaller överklagandet på så sätt att skattetillägget sätts ned till hälften, dvs. 66 320 kr.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten i första hand helt skulle befria bolaget från det påförda skattetillägget och i andra hand sätta ned det till en fjärdedel. Till stöd för sin talan hänvisade bolaget till vad som tidigare anförts och tillade bl.a. följande. Kammarrätten har ansett att bolaget vid inlämnandet av skattedeklarationen borde ha gjort en rimlighetskontroll och att bolaget, som normalt brukar ha skatt att betala, borde ha reagerat när det i stället uppkom ett belopp att återfå. Det är möjligt att bolaget borde ha reagerat men eftersom felet ligger dolt i bokföringen skulle det ha upptäckts först om ett bokslutsarbete hade genomförts. Det kan inte ha varit avsikten med reglerna om räkenskapsfel utan det måste anses som ursäktligt att förlita sig på bokföringen (jfr SOU 1982:54 s. 307). Mervärdesskatteredovisningen sker med mycket korta intervall och ett annat synsätt skulle medföra orimligt höga krav på de skattskyldiga. Bolaget anser således att kammarrättens resonemang är felaktigt. Kammarrättens synsätt strider dessutom mot förarbetsuttalandena om att räkenskapsfel inte alls ska leda till skattetillägg. Regeringsrätten bör också särskilt beakta att det rör sig om en enstaka felaktighet, vilket enligt förarbetena talar emot att något skattetillägg överhuvudtaget påförs. - Även om Regeringsrätten inte delar bolagets uppfattning bör under alla förhållanden skattetillägget sättas ned till en fjärdedel, dvs. till 33 160 kr.

Skatteverket medgav bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Skatteverket delar bolagets uppfattning att bolaget skulle ha befriats från skattetillägget enligt de bestämmelser som upphävdes vid utgången av juni 2003. Den avgörande frågan är således om de nya skattetilläggsbestämmelserna, framför allt möjligheten att medge delvis befrielse från skattetillägget, inneburet någon förändring av rättsläget. Enligt uttalanden i förarbetena (prop. 2002/03:106 s. 145) kan det vid

mervärdesskatt och andra skatter som ska betalas med korta intervall inte anses stå i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten att ta ut skattetillägg vid enstaka felaktigheter i redovisningen. Med hänsyn till det sammanhang i vilket uttalandet görs anser Skatteverket att "enstaka felaktigheter i redovisningen" bör anses avse enstaka räkenskapsfel i bokföringen. I förarbetena har således explicit uttalats att det är oskäligt att vid exempelvis mervärdesskatt som ska betalas med korta intervall ta ut skattetillägg vid enstaka räkenskapsfel. Det saknas stöd för att mot nämnda uttalande kräva att den skattskyldige ska göra en rimlighetskontroll av skattedeklarationen för att hel befrielse ska kunna medges vid räkenskapsfel. Med hänsyn till det ovan anförda, och med hänsyn till att det av förarbetena framgår att avsikten med den nya lagstiftningen bl.a. är att åstadkomma en mer generös tillämpning av befrielsebestämmelserna (prop. 2002/03:106 s. 144 f. och 243), anser Skatteverket att de nya bestämmelserna i vart fall inte innebär att befrielse från skattetillägg ska medges i mindre omfattning än tidigare. Om Regeringsrätten skulle dela kammarrättens uppfattning att bolaget borde ha gjort en rimlighetskontroll avseende den inskickade skattedeklarationen och därför inte kan medges hel befrielse bör skattetillägget sättas ned till en fjärdedel.

Regeringsrätten (2008-02-26, Nordborg, Eliason, Kindlund, Fernlund, Jermsten) 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 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, ta ut en särskild avgift (skattetillägg) föreligger därmed.

Enligt 15 kap. 10 § första stycket SBL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från den särskilda avgiften 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 andra och tredje styckena i 15 kap. 10 § SBL anges vad som särskilt ska beaktas vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det skulle vara oskäligt att ta ut avgiften. Den befrielsegrund som aktualiseras i målet är punkt 1 i tredje stycket, nämligen att avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

I målet har inte ifrågasatts 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.

Tidigare fanns vad gäller mervärdesskatt särskilda regler om s.k. räkenskapsfel i 64 f § andra stycket lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Om skattetillägg avsåg oriktig uppgift som berodde på felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende i ej avslutad bokföring fick tillägget helt efterges om det framstod som uppenbart obilligt att ta ut det. I motiven till bestämmelsen uttalades att den var tillämplig endast i fråga om sådana oriktiga uppgifter som berodde på felaktigheter i den skattskyldiges löpande bokföring, s.k. räkenskapsfel. Det skulle vara fråga om fel av sådant slag att de kunde uppstå även i en välordnad bokföring. De borde vidare karakteriseras av att de med stor sannolikhet skulle ha upptäckts av den skattskyldige senast i samband med bokslutet. Härvid borde en bedömning göras av säkerheten i den skattskyldiges bokföringssystem och interna kontrollrutiner. I det särskilda fallet ankom det på den skattskyldige att visa att denna säkerhet var tillfredsställande. Som ett exempel på räkenskapsfel nämndes konteringsfel (prop. 1977/78:136 s. 222 f.). I samband med att särregleringen i 64 f § andra stycket lagen om mervärdesskatt avskaffades uttalades i prop. 1991/92:43 s. 88 att bestämmelsen slopades eftersom de situationer som avsågs därmed i fortsättningen skulle komma att omfattas av den i lagstiftningsärendet införda generella befrielsegrunden, nämligen att det skulle framstå som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

I lagstiftningsärendet avseende bl.a. den i detta mål aktuella regeln i 15 kap. 10 § tredje stycket 1 SBL 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. - - -

Det finns således ingenting i de nu nämnda förarbetena som tyder på att avsikten med de nya reglerna varit att ändra på vad som tidigare gällt beträffande vilka situationer som i sammanhanget bör föranleda befrielse från skattetillägg. Uttalandena ger tvärtom stöd för att det ska anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp vid enstaka räkningsfel.

Enligt äldre regler befriades den skattskyldige helt från skattetillägget vid räkningsfel. Nu gällande regler i 15 kap. 10 § SBL ger möjlighet till hel eller delvis befrielse. Någon anledning att tillämpa de nya reglerna på ett sätt som medför att befrielse från skattetillägg ska medges i mindre omfattning än tidigare föreligger inte. Avsikten med 2003 års lagstiftning var som framgår av det redovisade motivuttalandet att tillämpningen i fortsättningen skulle bli mer generös. Regeringsrätten finner att bolaget ska medges hel befrielse från skattetillägget.

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

Föredraget 2008-02-06, föredragande Björner, målnummer 482-07

Sökord: Mervärdesskatt; Skattetillägg

Litteratur: Prop. 1977/78:136 s. 182, 221 ff.; prop. 1991/92:43 s. 87 f.; prop. 2002/03:106 s. 143 ff., 239 ff.; SKU 1977/78:50 s. 50 f
