

Målnummer:	7052-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-07-24		
Rubrik:	Ett bolag har medgivits befrielse från skattetillägg eftersom påföljden - skattetillägg på drygt 70 milj. kr - inte stod i rimlig proportion till bolagets försummelse.		
Lagrum:	3 kap. 1 § och 5 kap. 1 §, 4 § och 6 § taxeringslagen (1990:324) i deras vid 2001 års taxering gällande lydelse		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1995 ref. 5• RÅ 2000 ref. 66• RÅ 2003 ref. 4• RÅ 2004 ref. 11• RÅ 2004 not. 102• RÅ 2004 not. 164• RÅ 2005 ref. 7		

REFERAT

I sin självdeklaration för 2001 års taxering yrkade Målrakan AB (bolaget) avdrag för nedskrivning av aktier i dotterbolagen Stenvalvet Fastigheter AB och Stenvalvet Holding AB med totalt 702 510 436 kr. Skattemyndigheten i Stockholm vägrade avdraget och minskade bolagets deklarerade underskott med motsvarande belopp samt påförde bolaget skattetillägg med 40 procent av en fjärdedel av minskningen av underskottet.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut om skattetillägg och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas och i andra hand befrielse från skattetillägget. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Det felaktigt redovisade underskottsavdraget uppkom genom att bolagets redovisningsbyrå, som färdigställde deklarationen, förbisåg en instruktion om att återlägga nedskrivningen till beskattning. Instruktionen framgick av en s.k. Post-it-lapp som var fäst på huvudblanketten och härrörde från den finansavdelning inom koncernen som dessförinnan hade haft hand om bolagets redovisning m.m. Innan bolagets firmatecknare undertecknade deklarationen kontrollerades med redovisningsbyrån att deklarationen var korrekt. Redovisningsbyrån nämnde varken då eller senare "Post-it-lappen". Oavsett skälen till felskrivningen utgör denna inte en oriktig uppgift. En jämförelse mellan de räkenskapscheman som är fogade till bolagets deklarerade för taxeringsåren 2000 och 2001 visar att bolagets tillgångar är av sådant slag att bokföringsmässiga nedskrivningar aldrig är avdragsgilla. Det är först vid en avyttring som vinst respektive förlust påverkar den skattepliktiga inkomsten. Endast bolag som bedriver handel med värdepapper och annan liknande finansiell verksamhet kan skriva ned vissa tillgångar som redovisas under den aktuella koden (570 "Nedskrivning av finansiella tillgångar") skattemässigt. Av bolagets uppgifter framgår att det är uteslutet att det skulle bedriva sådan verksamhet. Frånvaron av en återläggning av nedskrivningen i deklarationen utgör en sådan indikation att deklarationen är ofullständig som utlöser skattemyndighetens utredningsskyldighet. - Skattetillägg skall inte påföras om det framstår som uppenbart oskäligt. För att påförande av skattetillägg skall vara förenligt med artikel 6 i Europakonventionen krävs vidare att såväl den s.k. oskuldspresumtionen som proportionalitetsprincipen beaktas. I bolagets fall bör det understrykas att en godtagbar rutin för att färdigställa deklarationen tillämpades och att felaktigheten uppkom som en följd av ett enstaka misstag i denna process. Bolaget har således inte avsett att lämna en felaktig deklaration och har heller inte varit vårdslöst eller försumligt. Skattemyndigheten påstår

sig ha gjort en nyanserad prövning av de subjektiva omständigheterna men har inte redovisat någon analys i denna del. Slutsatsen måste därför bli att någon sådan prövning inte gjorts. Omständigheterna i målet är jämförbara med dem i RÅ 1993 ref. 95 II eftersom det i båda fallen rör sig om enstaka förbiseenden och eftersom de skattskyldiga inte medvetet försökt vilseleda skattemyndigheten eller vinna några ekonomiska fördelar. Det påförda skattetillägget är oproportionerligt. Bolagets ägare har redovisat sin avsikt att likvidera bolaget snarast möjligt efter det att det kvarvarande fastighetsbeståndet är avvecklat. Det finns inga hinder för en sådan likvidation. Det felaktigt redovisade underskottet kommer aldrig att leda till någon faktisk skattelättnad för bolaget.

Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut och anförde bl.a. följande. Som utgångspunkt har skattemyndigheten rätt att utgå ifrån att deklarationen är riktig. Detta innebär att den nedskrivning som gjorts skulle ha kunnat motsvaras av definitiva förluster. Någon utredningsskyldighet kan därmed inte anses ha uppkommit. I många fall då skattetillägg kan komma i fråga har "misstag" begåtts vilket inte automatiskt föranleder befrielse.

Länsrätten i Stockholms län (2003-03-06, ordförande Florén) yttrade. I 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, anges att skattemyndigheten skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda. - Enligt 5 kap. 1 § TL skall skattetillägg påföras om en skattskyldig i deklarationen har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg tas ut med 40 procent beräknat på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. - Av 5 kap. 4 § TL framgår att skattetillägg inte tas ut vid rättelse av en felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av självdeklarationen. - Länsrätten konstaterar att den rättelse av taxeringen som föranlett skattetillägget är ostridig. Frågan i målet är därför först om bolaget har lämnat en sådan oriktig uppgift som föranleder skattetillägg. I denna del har parterna huvudsakligen argumenterat i frågan om huruvida bolagets felaktiga redovisning mot bakgrund av övriga uppgifter i deklarationen har varit så iögonenfallande att skattemyndighetens utredningsskyldighet hade bort utlösas. Länsrätten finner att det är fråga om en oriktig uppgift. Felet kan således inte heller betecknas som någon uppenbar misskrivning. Skattemyndigheten har vid sådant förhållande haft fog för att påföra skattetillägg. - Enligt 5 kap. 6 § TL skall den skattskyldige befrias från tillägget om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden, uppgiftens art, någon annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. - Länsrätten anser inte att omständigheterna i målet är sådana att bolagets fel kan anses som ursäktligt med hänsyn till någon av de omständigheter som anges i 5 kap. 6 § TL. Fråga uppkommer då om det skulle framstå som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. I förarbetena till den lagändring varigenom denna befrielsegrund infördes (prop. 1991/92:43 s. 87 ff.) anfördes bl.a. att den skulle ses som en "ventil" för fall då den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses vara ursäktlig men där avgiften samtidigt inte kunde anses stå i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller där det av annan anledning skulle framstå som stötande att ta ut tillägget. I rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 framhöll Regeringsrätten att det i sammanhanget bör beaktas att skattetillägget aldrig kommer att överstiga ett belopp motsvarande viss bråkdel av den skattelättnad som den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift skulle ha medfört. Regeringsrätten fann att skattetilläggslagstiftningen i sig innefattar en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet. - Det förhållande att ett skattetillägg uppgår till ett betydande belopp medför inte att befrielsegrunden "uppenbart oskäligt" automatiskt blir tillämplig (se RÅ 1995 ref. 5). Även om bolagets ägare numera har visat sin avsikt att avveckla bolaget finner länsrätten inte uteslutet att underskottet vid fortsatt drift skulle

ha kunnat utnyttjas mot framtida vinster, om det hade blivit godkänt. Härtill kommer att bolaget med ett normalt mått av uppmärksamhet borde ha upptäckt det fel redovisningsbyrå begått. Vidare anser länsrätten i motsats till bolaget att det sätt som felet uppkommit på inte vittnar om godtagbara rutiner hos vare sig redovisningsbyrå eller bolaget. Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten att det inte framstår som uppenbart oskäligt att påföra skattetillägget. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle undanröja skattetillägget. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Förhållandena för bolaget är identiska med de i RÅ 2003 ref. 4. I båda fallen är det frågan om nedskrivning av anläggningstillgångar där andra uppgifter klart visar att nedskrivningen inte kan vara avdragsgill. Det bör särskilt nämnas att det av räkenskapsschemat (balansräkningen) framgår att bolagets tillgångar endast utgörs av aktier i svenska koncern- och intresseföretag samt fordringar på koncern- och intresseföretag. Vidare redovisar bolaget inte någon omsättning i deklarationen. Det framgår således tydligt av uppgifterna i deklarationen att bolaget inte bedriver (byggnads)rörelse eller skulle kunna göra extra värdeminskningssavdrag då bolaget inte redovisar några rörelseintäkter (omsättning) eller har redovisat några inventarier i räkenskapsschemat (balansräkningen). Med hänsyn till detta måste frånvaron av en återläggning av nedskrivningen i deklarationen omfattas av skattemyndighetens utredningsansvar vad gäller motstridiga uppgifter i deklarationen på samma sätt som i rättsfallet ovan eftersom bolaget saknar sådana tillgångar för vilka en nedskrivning skulle vara avdragsgill. På förfrågan av skattemyndigheten har bolaget lämnat besked om vad den aktuella nedskrivningen avsett. Bolagets fall är därför en klar parallell till RÅ 2003 ref. 4 eftersom det var uppenbart att bolaget inte hade några tillgångar för vilken en nedskrivning skulle vara avdragsgill. - Skattetillägg skall inte påföras om det framstår som uppenbart oskäligt (se RÅ 2000 ref. 66). Det är uppenbart att det felaktigt redovisade underskottet aldrig kommer att leda till någon skattelättnad för bolaget. Den nu slutförda avvecklingen av bolagets verksamhet (försäljningen av kvarvarande fastigheter) har medfört en ökning av bolagets samlade underskottsavdrag med ett betydande belopp. Vidare är bolaget nu försatt i likvidation efter det att verksamheten avvecklats i sin helhet. Det får således anses uteslutet att det felaktiga underskottsavdraget hade kunnat leda till någon skattelättnad för bolaget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. I bolagets deklaration finns redovisat fordringar som har karaktären av anläggningstillgångar. Bolaget har vid kod 832 upplyst om att kundfordringarna inte upptagits till lägre belopp än det nominella. Uppgifterna i deklarationen motsäger således inte att fråga är om nedskrivning av fordringar som redovisningsmässigt är anläggningstillgångar men som skattemässigt betraktas som kundfordringar. Avdraget i deklarationen skulle kunna avse en nedskrivning av en regressfordran eller långfristiga fordringar som varit näringsbetingade. Det finns ingen uppgift i deklarationen som talar mot denna möjlighet. Trots att nedskrivning av finansiella tillgångar sällan är skatterättsligt avdragsgill har någon utredningsskyldighet inte uppkommit för Skatteverket. Först om de uppgifter den skattskyldige har lämnat är så ofullständiga eller oförenliga att behovet av ytterligare upplysningar framstår som uppenbart har Skatteverket en skyldighet att företa ytterligare utredning. I förevarande fall består det enda onormala i en nedskrivning som inte återförts skattemässigt, men där avdragsrätt ändå i vissa fall kan föreligga. Verket vidhåller att någon eftergiftsgrund inte föreligger.

Kammarrätten i Stockholm (2004-10-15, Gäverth, Sjöberg, referent) yttrade: I rättsfallet RÅ 2003 ref. 4 prövade Regeringsrätten om grund för att påföra skattetillägg förelåg då ett aktiebolag yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmare ange vad yrkandet avsåg. I räkenskapsschemat (balansräkningen) redovisades över huvud taget inte några anläggningstillgångar. Regeringsrätten, som konstaterade att rätt att vid

inkomsttaxeringen göra sådant avdrag enbart föreligger i ett fåtal sällan förekommande situationer, fann att det framstod som närmast uteslutet att det ifrågavarande avdraget skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Med hänsyn bl.a. härtill fanns det inte förutsättningar att påföra skattetillägg. - Regeringsrätten har även i två senare avgöranden prövat om grund för att påföra skattetillägg förelåg då ett aktiebolag yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar. I RÅ 2004 ref. 11 hade bolaget i självdeklarationens räkenskapsschema angivit som anläggningstillgångar mark och andra tillgångar som inte är avskrivningsbara (skattemässigt) till ett värde av ca 5 milj. kr samt byggnader och övrig fast egendom till ett värde av ca 25 milj. kr. Regeringsrätten konstaterade att rätt till avdrag för nedskrivning kan föreligga bl.a. vid innehav av tillgångar i byggnadsrörelse m.m. Att en sådan rätt skulle kunna finnas i det aktuella fallet motsades inte av uppgifterna i deklarationen. Regeringsrätten fann att även om det yrkade avdraget föranlett skattemyndigheten att begära ytterligare upplysningar kunde inte något sådant utredningsansvar som hade betydelse för frågan om skattetillägg skulle påföras anses ha uppkommit för skattemyndigheten. Bolaget hade därför i det aktuella hänseendet lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. - I RÅ 2004 not. 102 hade bolaget yrkat avdrag för nedskrivning av finansiella tillgångar (ruta 570) med 5 milj. kr. I räkenskapsschemat fanns anläggningstillgångar redovisade i form av aktier och andelar i svenska koncern- och intresseföretag. Regeringsrätten konstaterade ånyo att med hänsyn till att rätt till avdrag av det slag som var i fråga kunde medges under vissa förutsättningar och mot bakgrund av att uppgifterna i deklarationen inte talade emot avdragsrätt framstod det inte som uteslutet att skattemyndigheten hade kunnat godta yrkandet utan särskild utredning. Regeringsrätten fann att grund för skattetillägg förelåg. - Av handlingarna i nu aktuellt mål framgår bl.a. följande. I deklarationen har bolaget i räkenskapsschemat bl.a. skrivit ned finansiella tillgångar med 702 510 436 kr. Beloppet återfördes inte i deklarationen till beskattning och det framgick inte närmare vad nedskrivningen avsåg. I schemat har som anläggningstillgångar angivits aktier och andelar i svenska koncern- och intresseföretag till ett värde av 783 747 000 kr och fordringar på koncern- och intresseföretag till ett värde av 841 876 419 kr. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Med hänsyn till att rätt till avdrag av det slag som är i fråga kan föreligga under vissa förutsättningar och mot bakgrund av att uppgifterna i deklarationen inte talade emot avdragsrätt framstår det inte som uteslutet att skattemyndigheten hade kunnat godta yrkandet utan särskild utredning. Även om yrkandet föranlett skattemyndigheten att begära ytterligare upplysningar kan inte något utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras anses ha uppkommit. Kammarrätten finner därför att bolaget lämnat sådan oriktig uppgift som utgör förutsättning för påförande av skattetillägg. - Vad gäller frågan om förutsättningar finns för befrielse av skattetillägget finner kammarrätten att det som bolaget har anfört och vad som i övrigt framgår av handlingarna i målet inte utgör tillräckliga skäl för sådan befrielse. Överklagandet skall därmed avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättsrådet Schön-Engqvist var av skiljaktig mening och anförde: Jag delar majoritetens uppfattning att bolaget i deklarationen har lämnat en oriktig uppgift. Däremot anser jag att skäl att befria bolaget från skattetillägget föreligger. Enligt min uppfattning borde domskälen i denna del utformats på följande sätt. Av handlingarna i målet framgår att bolaget bildades 1997 då ett större fastighetsbestånd förvärvades från statligt ägda Vasakronan. Hyresgäster var företrädesvis statliga myndigheter och andra offentliga institutioner. Bolaget ägs av den internationella investmentbanken Credit Suisse First Boston (CSFB) och Fjärde AP-fonden, särskilda förvaltningen. Under 1999 har ägarna beslutat att avveckla investeringen och därefter likvidera bolaget. Stockholms tingsrätt har i augusti 2001 efter ansökan av bolaget beslutat nedsätta aktiekapitalet från 300 milj. kr till 100 000 kr genom inlösen av aktier. I syfte att slutföra ägarnas beslut att avveckla investeringen har bolaget efter ansökan genom lagakraftvunnet beslut försatts i likvidation fr.o.m. den 14 januari 2003. Bolaget har uppgivit att det redan har godkända

underskottsavdrag överstigande 300 milj. kr, att det inte finns några realistiska möjligheter att ens utnyttja det underskottsavdrag som redan finns och att avvecklingen av bolagets verksamhet, särskilt försäljningen av återstående fastigheter, kommer att resultera i ytterligare underskott enligt beräkning av bolagets revisorer. Bolaget anser att det får anses uteslutet att det felaktiga underskottsavdraget kommer att leda till någon skattelättnad för bolaget och att möjligheten för bolaget att utnyttja det felaktigt redovisade underskottet är obefintlig. Ägarna har i februari 2002 tydliggjort att de inte har för avsikt att sälja bolaget, vilket enligt bolaget inte skulle vara affärsmässigt genomförbart på grund av bolagets försäkran och garantier i samband med försäljning av dess tillgångar. - Bestämmelsen i 5 kap. 6 § första stycket 3 TL att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om det framstår som "uppenbart oskäligt" att ta ut det anses innebära att skattetillägget kan efterges om påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut skattetillägget. Oskäligheten kan ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades (prop. 1991/92:43 s. 88). - Bolagets underskott, som i deklarationen angivits till 1 014 033 798 kr har genom skattemyndighetens beslut minskats med 702 510 436 kr. Nedskrivningen har enligt bolaget inte återförts skattemässigt på grund av ett misstag vid överföringen av räkenskaperna till deklarationen. Skattetillägget uppgår till ett förhållandevis stort belopp. Enbart detta förhållande har i praxis inte ansetts utgöra en sådan omständighet som gör eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" tillämplig (jfr RÅ 1995 ref. 5 och RÅ 2000 ref. 66 I). Storleken av det påförda skattetillägget i kombination med att fråga är om ett misstag och att risken för ett kommande skatteundandragande i förevarande fall varit obetydlig medför att uttagande av skattetillägget framstår som uppenbart oskäligt. Grund för att befria bolaget från skattetillägget föreligger därmed.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja skattetillägget. Bolaget anförde bl.a. följande. I förevarande fall var bolagets nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar (dotterbolagsaktier) till stor del betingad av en utdelning om 500 milj. kr på aktier i dotterbolag. Den i deklarationen redovisade utdelningen på dotterbolagsaktier, i kombination med att bolaget var ett rent holdingbolag, var i detta fall en tydlig indikation för Skatteverket att nedskrivningen hade ett direkt samband med utdelningen och därmed avsåg en nedskrivning på aktier i dotterbolag som inte är avdragsgill. I det av kammarrätten åberopade rättsfallet, RÅ 2004 not. 102, var bolaget dels rörelsedrivande, dels hade det såvitt framgått av årsredovisningen inte mottagit någon utdelning på aktier i dotterbolag. Det föreligger därmed väsentliga skillnader mellan nämnda och förevarande fall. Dessa omständigheter, sammantaget, borde i detta fall ha aktualiserat Skatteverkets utredningsskyldighet. - För den händelse oriktig uppgift trots allt anses föreligga föreligger förutsättningar för eftergift av skattetillägget. Det påförda skattetillägget om drygt 70 milj. kr uppgår till ett synnerligen högt belopp. Proportionalitetsprincipen är en av de viktigaste grundläggande rättsprinciperna och är en del av den svenska rätten bl.a. genom Europakonventionen. I RÅ 2000 ref. 66 I gör Regeringsrätten gällande att det är eftergiftsgrunderna, däribland rekvisitet "uppenbart oskäligt", som säkerställer att skattetillägget inte strider mot Europakonventionen med avseende på oskuldspresumtionen och proportionalitetsprincipen. Skattetillägg uttas i underskottsfall enligt 5 kap. 3 § TL med en fjärdedel av minskningen av underskottet. En skattelättnad uppkommer emellertid först när det felaktigt redovisade underskottet utnyttjas för kvittning av framtida vinster. Även om ett underskott normalt automatiskt förs över till nästa taxeringsår så finns det ett antal situationer som kan uppkomma där underskottet inte kan utnyttjas vid ett senare taxeringsår. Ett felaktigt redovisat underskott leder i dessa fall inte till någon faktisk skattelättnad. Ett exempel på en sådan situation är underskott som inte kan utnyttjas efter ägarförändringar. Andra exempel är om ett bolag försätts i konkurs eller går i likvidation eller om verksamheten i ett bolag helt

upphör så att det inte uppkommer några framtida vinster som kan kvittas mot tidigare underskott. I 5 kap. 3 § TL tas inte någon hänsyn till om underskottet kan utnyttjas en senare period eller inte, dvs. om underskottet leder till någon faktisk skattelättnad. Uttaget av skattetillägg enligt denna bestämmelse kan därför i det enskilda fallet uppgå till belopp som blir helt orimliga i förhållande till den enskildes försummelse respektive i förhållande till den framtida skattelättnaden eller risken för kommande skatteundandragande. I bolagets fall hade det felaktigt redovisade underskottsavdraget inte kunnat leda till någon faktisk skattelättnad. Vid utgången av taxeringsåret 2001 hade bolaget godkända underskottsavdrag som översteg 300 milj. kr. Den under 1999 beslutade avvecklingen av bolagets verksamhet (försäljningen av kvarvarande fastigheter) har medfört en ökning av bolagets samlade underskottsavdrag som taxeringsåret 2004 uppgår till 436 milj. kr. Ägarnas avsikt har ända sedan år 1999 varit att avveckla verksamheten i sin helhet i bolaget och att inte uppta någon ny verksamhet. Med hänsyn till lämnade garantier vid försäljning av dotterbolagen har en försäljning av aktierna i bolaget inte varit kommersiellt möjlig. Som en följd av detta har bolaget försatts i likvidation. Med hänsyn till dessa omständigheter får det i praktiken anses uteslutet att det felaktiga underskottsavdraget hade kunnat leda till någon skattelättnad. Ett påfört skattetillägg av den storlek som det nu är fråga om måste anses vara uppenbart oskäligt i bolagets fall mot bakgrund av att det felaktigt redovisade underskottet uppkommit genom ett helt oavsiktligt förbiseende och att det felaktigt redovisade underskottet inte hade kunnat utnyttjas mot några framtida vinster i bolaget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Målet uppvisar stora likheter med RÅ 2004 not. 102 och RÅ 2005 ref. 7. I de målen fanns få poster upptagna i räkenskaps-schemat. Merparten av dessa poster bestod av redovisade anläggningstillgångar i form av aktier och andelar i svenska koncern- och intresseföretag. Så är fallet även i detta mål, dock med den skillnaden att det även finns redovisade fordringar på koncern- och intresseföretag uppgående till betydande belopp. Med hänsyn till det nu sagda gör Skatteverket bedömningen att det inte kan anses framstå som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av finansiella tillgångar skulle godtas utan närmare utredning. - Bolaget har som grund för befrielse från skattetillägget i huvudsak åberopat att felet uppkommit helt oavsiktligt, att skattetillägget uppgår till ett mycket stort belopp och att det felaktiga underskottet inte skulle kunna komma att utnyttjas. Vad först avser frågan om befrielse kan ske på grund av att felaktigheten eller underlåtenheten varit ursäktlig bör det, även med beaktande av vad bolaget anför i denna del, enligt Skatteverkets mening inte kunna komma i fråga att på denna grund medge befrielse. Skattetillägg kan ju tas ut oavsett om felaktigheten tillkommit oavsiktligt. En omständighet som är av betydelse vid ursäktlighetsbedömningen är det faktum att bolagets ställföreträdare inte uppmärksammat att det redovisade underskottet plötsligt ökat från 300 milj. kr till drygt 1 000 milj. kr. Av praxis, jfr t.ex. RÅ 1995 ref. 5, får det anses stå klart att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra befrielse på den grunden att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut det. Att beloppet i detta fall uppgår till ca 70 milj. kr utgör inte i sig skäl för att frångå denna praxis. I målet är fråga om ett mycket stort avdrag som, om det godtagits, skulle ha medfört en betydande skattevinst om det för stora underskottet kunnat utnyttjas för att reducera kommande års vinster. I prop. 1991/92:43 s. 88 sägs, såvitt avser befrielsegrunden "uppenbart oskäligt", bl.a. att oskäligheten kan ha sin grund i den vid uppgiftslämnandet föreliggande situationen men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades. I förevarande fall kan Skatteverket instämma i att det föreligger omständigheter som talar för att den frivilliga likvidationen kommer att fullföljas och att bolaget därför kommer att upplösas i och med att likvidationen avslutas. Om så blir fallet kommer aktuellt underskott att bortfalla och då kan det, med facit i hand, konstateras att bolagets oriktiga uppgiftslämnande inte hade medfört någon skattevinst om den oriktiga uppgiften hade godtagits vid taxeringen. Ett underskott kan, helt eller delvis, bortfalla av olika skäl. Så kan t.ex. bli fallet

om ett bolag försätts i konkurs, beviljas ackord eller blir föremål för en ägarförändring. Ett underskott bortfaller också när ett bolag upplöses efter genomförd likvidation. I praxis saknas vägledning i vilken mån befrielse från skattetillägg kan komma i fråga när det i efterhand är klarlagt att ett underskott bortfallit, låt vara att Regeringsrätten i RÅ 2005 ref. 7 lagt vikt vid att det inte uppkommit någon skattevinst och med hänvisning till föreliggande omständigheter befriat från skattetillägg. Inte heller finns det några vägledande avgöranden vad avser den situation som är aktuell i detta mål, nämligen att det inte är helt klarlagt att underskottet kommer att bortfalla. I avvaktan på att praxis härvidlag klarläggs intar Skatteverket den ståndpunkten att nu berörda omständigheter isolerat inte utgör grund för befrielse. - Trots att omständigheterna i ett mål inte var för sig utgör tillräckliga skäl för att befria från skattetillägg kan det likväl bli aktuellt att medge befrielse om det vid en samlad bedömning framstår som uppenbart oskäligt att den oriktiga uppgiften föranleder skattetillägg. Görs en sådan bedömning i nu föreliggande mål är det ofrånkomligen så att det uppkommer tvekan om huruvida gränsen för befrielse är uppnådd eller ej. Kammarrätten måste dock anses ha gjort en samlad bedömning av samtliga föreliggande omständigheter, vilka inte på något avgörande sätt har ändrats sedan kammarrättens dom, och därvid kommit fram till att grund för befrielse inte föreligger. Med hänsyn härtill och till att det i målet finns flera bedömningsfrågor och oklara rättsfrågor, finner Skatteverket inte ens vid en samlad bedömning tillräckliga skäl för att inta en annan ståndpunkt än den kammarrätten intagit.

Regeringsrätten (2007-07-24, Nordborg, Eliason, Kindlund, Hamberg, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § första och andra styckena TL, i den vid 2001 års taxering tillämpliga lydelsen, skall den som har lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som inte skulle ha påförts honom om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

I 5 kap. 6 § första stycket TL finns bestämmelser om att den skattskyldige under vissa förutsättningar kan befrias från skattetillägg.

Skatteverket skall enligt 3 kap. 1 § TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Det åligger således Skatteverket att försöka klarlägga otydliga eller motstridiga uppgifter eller utreda en särskilt markerad skatterättslig frågeställning.

Bolaget har redan i ärendet hos Skatteverket medgett att det saknat rätt till avdrag för den i deklarationen till ledning för 2001 års taxering redovisade nedskrivningen av aktier i dotterbolagen Stenvalvet Fastigheter AB och Stenvalvet Holding AB.

Regeringsrätten ansluter sig till kammarrättens bedömning att rätt till avdrag av det slag som är i fråga kan föreligga under vissa förutsättningar och att uppgifterna i deklarationen inte talade emot avdragsrätt. Det framstår därför inte som uteslutet att Skatteverket hade kunnat godta yrkandet utan särskild utredning (jfr RÅ 2004 ref. 11 m.fl.). Även om yrkandet föranlett Skatteverket att begära ytterligare upplysningar kan inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras anses ha uppkommit för Skatteverket. Som underinstanserna funnit finns därför grund för att påföra bolaget skattetillägg.

Det återstår då att ta ställning till om det finns grund för att medge befrielse från skattetillägget. Vad som skulle kunna komma i fråga i förevarande fall är den möjlighet till befrielse från skattetillägg som finns om det framstår som uppenbart oskäligt att det tas ut.

Befrielsegrunden "uppenbart oskäligt" infördes genom lagstiftning år 1991 för att tillgodose behovet av en befrielsegrund i situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses ursäktlig men där sanktionsavgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kunde framstå som orimlig. Dessa situationer, som det enligt förarbetena (prop. 1991/92:43 s. 87 f.) inte ansågs möjligt att belysa med konkreta exempel, tog främst sikte på fall där befrielsegrunden skulle fungera som en "ventil" när andra befrielsegrunder inte var tillämpliga. För befrielse krävdes att påföljden i dessa fall inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget.

I sammanhanget skall även beaktas den inverkan som Europakonventionen har på de svenska skattetilläggsbestämmelserna. Europakonventionen är, med de tillägg till konventionen som gjorts genom dess tilläggsprotokoll, svensk lag (SFS 1994:1219). Genom rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens domar den 23 juli 2002 i målen Janosevic mot Sverige samt Västberga Taxi Aktiebolag och Vulic mot Sverige har klargjorts att skattetilläggsförfarandet faller in under artikel 6 i Europakonventionen och att skattetillägg skall jämföras med brottspåföljd i artikelns mening. Ett ifrågasatt påförande av skattetillägg är således jämförbart med en anklagelse för brott. Att skattetillägg kan påföras utan krav på uppsåt eller oaktsamhet anses inte strida mot oskuldspresumtionen i artikel 6.2, under förutsättning att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar för att medge befrielse från skattetillägget finns (RÅ 2000 ref. 66 I och Europadomstolens nyss angivna domar p. 104 respektive p. 116).

En viktig princip som enligt Europadomstolens rättspraxis skall beaktas vid tillämpningen av Europakonventionen är den s.k. proportionalitetsprincipen. Många åtgärder som till sin karaktär är konventionsenliga kan sålunda godtas endast om de också är proportionerliga. Regeringsrätten har i det tidigare nämnda avgörandet RÅ 2000 ref. 66 I funnit att skattetilläggslagstiftningen i sig innefattar en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet och därvid anfört följande.

Ett sanktionsförfarande riktat mot överträdelse av den deklarations- och uppgiftsskyldighet som åvilar de enskilda i skattesammanhang får anses tillgodose ett betydande allmänt intresse. Regeringsrätten har i det föregående funnit att artikel 6 i princip inte hindrar regler om strikt ansvar och att det svenska skattetilläggsförfarandet också på ett godtagbart sätt i det enskilda fallet ger domstolarna möjlighet att pröva om den oriktiga uppgiften lämnats under förhållanden som gör den ursäktlig. Härtill kommer att kravet på proportionalitet har kommit till direkt uttryck i lagtexten genom rekvisitet "uppenbart oskäligt". Bestämmelsen avses innebära att skattetillägget kan efterges om påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget (prop. 1991/92:43 s. 88). Vidare bör i detta sammanhang beaktas att det skattetillägg som påförs aldrig kommer att överstiga ett belopp motsvarande viss bråkdel av den skattelättnad som den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift skulle ha medfört.

Regeringsrätten finner inte anledning att ifrågasätta den av bolaget lämnade uppgiften att det var på grund av ett misstag som det i räkenskapsformat redovisade beloppet avseende nedskrivning av aktier inte återfördes till beskattning i deklarationen.

Skattetillägg påförs på objektiva grunder. Den omständigheten att felet var oavsiktligt utgör således i sig inte grund för eftergift. Det är dock en faktor som kan tillmätas betydelse vid den proportionalitetsbedömning som skall göras i målet.

Det i målet aktuella skattetillägget uppgår till ett mycket högt belopp, över 70 milj. kr. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1995 ref. 5 uttalat att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av den nu aktuella eftergiftsgrunden. Visserligen var det i det målet fråga om en privatperson som påförts ett skattetillägg på drygt 40 000 kr på grund av att han underlåtit att redovisa en fastighetsförsäljning. Skattetillägget i nu förevarande mål är således väsentligt mycket högre. Den skattevinst som en oriktig uppgift skulle medföra om den inte upptäcks kan dock också i absoluta tal skilja sig avsevärt mellan t.ex. en privatperson och ett bolag med stor omsättning. Det principiella synsätt som kom till uttryck i rättsfallet är därför i och för sig tillämpligt även på situationer som den som nu är i fråga.

Trots det nu sagda framstår det i ett fall som det förevarande som stötande om det allmänna skulle tillgodogöra sig ett belopp på över 70 milj. kr med anledning av ett oavsiktligt - om än anmärkningsvärt - förbiseende av den skattskyldige. Regeringsrätten anser därför att en påföljd som innebär att hela skattetillägget skall tas ut inte står i rimlig proportion till bolagets försummelse. Någon möjlighet till delvis befrielse från skattetillägg fanns inte i den vid 2001 års taxering gällande lagstiftningen. Bolaget skall därför befrias från skattetillägget i sin helhet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens och länsrättens domar och undanröjer det påförda skattetillägget.

Föredraget 2007-04-18, föredragande Hedberg, målnummer 7052-04

Sökord: Skattetillägg; Europakonventionen

Litteratur: Prop. 1991/92:43 s. 76-79, 87 f.; Gäverth, Skattenytt 2005, s. 704-717
