

<b>Målnummer:</b>	7918-99	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2003-02-26		
<b>Rubrik:</b>	Grund för att påföra skattetillägg har inte ansetts föreligga då ett bolag utan närmare förklaring yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar. Inkomsttaxering 1997.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 3 kap. 1 §, 5 kap. 1 § och 6 § taxeringslagen (1990:324)</li><li>• 2 kap. 3 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter</li><li>• Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1981 1:25</li><li>• RÅ 1989 ref. 32</li><li>• RÅ 2000 ref. 66 I</li><li>• RÅ 2002 ref. 20</li><li>• RÅ 2002 not. 117</li></ul>		

---

**REFERAT**

Bittermandeln Restaurang AB (bolaget) yrkade i sin självdeklaration för taxeringsåret 1997 avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmare ange vad yrkandet avsåg.

Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade den 27 november 1997 att inte medge det yrkade avdraget. Bolaget ansågs ha lämnat oriktig uppgift genom att inte uppge vad nedskrivningen avsåg. Skattetillägg påfördes med 20 procent av ett underlag som utgjorde en fjärdedel av 1 239 550 kr motsvarande den minskning av bolagets underskott som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut om skattetillägg och yrkade att skattetillägg inte skulle påföras.

Skattemyndigheten nedsatte vid omprövning skattetillägget till tio procent av ett underlag som utgjorde en fjärdedel av 1 246 540 kr.

Länsrätten i Stockholms län (1998-11-05, ordförande Christiernsson) yttrade: Enligt 5 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), TL, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig. - Av paragrafens andra stycke framgår att om den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. - Enligt paragrafens fjärde stycke - i dess lydelse vid 1997 års taxering - sker avgiftsberäkning enligt andra stycket efter tio procent av underlaget, när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämförbar fråga. - Enligt 5 kap. 4 § punkt 3 TL tas skattetillägg inte ut i den mån avvikelser avser bedömning av ett skriftligt yrkande, såsom fråga om yrkat avdrag eller värde av naturaförmån eller tillgång, och avvikelser inte gäller uppgift i sak. - Av 5 kap. 6 § TL framgår att särskild avgift skall efterges helt, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande

förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. Skattetillägg får efterges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa. - Enligt 2 kap. 3 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, framgår att var och en bör, utöver vad som framgår av deklarationsformulären, meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. I sin deklaration för taxeringsåret 1997 yrkade bolaget avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar med 2 024 550 kr. Av det standardiserade räkenskapschema som medföljde deklarationen framgick inte vad beloppet avsåg. Efter förfrågan från skattemyndigheten uppgav bolaget att det nedskrivna beloppet bestod av två poster. Den ena posten om 790 000 kr avsåg nedskrivning av aktier i bolaget God Intressant Ny Originell Mat i Stockholm AB (Gino AB). Den andra posten om 1 234 550 kr avsåg nedskrivning av långfristig fordran på Gino AB. Bolaget uppgav att anledningen till nedskrivningarna var att Gino AB försattes i konkurs den 7 november 1996. Enligt bifogat skuldebrev daterat den 30 juni 1996 hade bolaget en fordran om 456 540 kr på Gino AB. Enligt bifogat kontoutdrag för bolaget hade bolaget fordran om ytterligare 785 000 kr på Gino AB. Skattemyndigheten beslutade att inte medge det yrkade avdraget och beslutade att påföra bolaget skattetillägg. Eftersom bolaget redovisade underskott av näringsverksamhet bestämdes underlaget för skattetillägg till en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Skattemyndigheten beslutade dock att det avdrag för nedskrivning av fordringar om 785 000 kr som inte medgavs inte skulle ingå i underlaget eftersom anledningen till att avdrag inte medgavs var att bolaget inte styrkt dessa fordringar. Underlaget för skattetillägg bestämdes till en fjärdedel av  $(2\,024\,550 - 785\,000 =) 1\,239\,550$  kr. - Till stöd för sin talan har bolaget anfört bl.a. följande. Bolaget har inte lämnat en i sak oriktig uppgift utan har redovisat sakförhållandet på ett korrekt sätt. Att bolaget bedömde taxeringsfrågan felaktigt och därför kom att framställa ett oriktigt yrkande skall inte föranleda skattetillägg. Det är ostridigt att det av räkenskapschemat framgår de sakuppgifter som behövs för att göra en korrekt rättslig bedömning. Det framgår av räkenskapschemat att bolaget inte har avyttrat värdepapper eller andra anläggningstillgångar med förlust utan endast har skrivit ned anläggningstillgångarna. För det fall den som granskar deklarationen tar del av och värderar de lämnade uppgifterna och därvid finner anledning att ställa en kompletterande fråga kan det inte anses som en oriktig uppgift om svaret på frågan bekräftar en uppgift som redan framgår av räkenskapschemat. Bolaget har redovisat de uppgifter som är tillräckliga för att skattemyndigheten skulle kunna bedöma om nedskrivningen var skattemässigt avdragsgill. - Länsrätten gör följande bedömning. - En förutsättning för att skattetillägg skall kunna påföras är att oriktig uppgift lämnats. Med oriktig uppgift avses såväl att skattskyldig lämnat en oriktig sakuppgift som att han underlåtit att lämna uppgift som är av betydelse för en riktig taxering. Till oriktig uppgift som föranleder skattetillägg räknas inte yrkande eller värdering som grundar sig på skattskyldigs subjektiva uppfattning. Med yrkande avses därvid ett öppet framställt yrkande. Yrkandet måste framgå av deklarationen eller annan handling som lämnats till ledning för taxeringen. Det krävs också att yrkandet kan bedömas med ledning av lämnade uppgifter, det vill säga att relevanta sakomständigheter redovisas öppet. Bolaget har i sin självdeklaration yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar. Bolaget har varken i sin deklaration eller i någon annan handling lämnat uppgift om att det yrkade avdraget avsåg nedskrivning av aktier och av långfristiga fordringar. Yrkandet har således inte kunnat bedömas med ledning av lämnade uppgifter. Bolaget har därmed inte framställt ett öppet yrkande utan har lämnat oriktig uppgift. Först efter förfrågan har bolaget lämnat de uppgifter som behövdes för att yrkandet skulle kunna bedömas. Någon frivillig rättelse har således inte skett. Skattemyndigheten har därmed haft fog för att påföra bolaget skattetillägg. Länsrätten finner vidare att det inte föreligger skäl för eftergift av skattetillägget. - Underlaget för skattetillägget

skall i enlighet med skattemyndighetens grundläggande beslut vara en fjärdedel av 1 239 550 kr. Avgiftsberäkningen efter tio procent skall inte ändras. - Länsrätten sätter med ändring av skattemyndighetens omprövningsbeslut ned underlaget för skattetillägg till en fjärdedel av 1 239 550 kr.

Bolaget fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1999-09-24, Lindgren, Lindbäck, Haggren, referent) yttrade: I förarbetena till regeln om påförande av skattetillägg vid underskott i förvärvskälla, prop. 1991/92:43 s. 78, betonas att skattetillägg i dessa fall inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandraganden som den oriktiga uppgiften inneburit. I förarbetena, prop. 1991/92:43 s. 87-88, sägs följande beträffande eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt. Det kan emellertid uppkomma situationer när den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses vara ursäktlig, men där avgiften ändå på grund av omständigheter i det enskilda fallet framstår som orimlig. Eftergiftsgrunden skall ses som en "ventil" för fall när eftergift inte kunnat medges enligt de hittillsvarande eftergiftsgrunderna. Påföljden skall stå i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det skall av annan anledning framstå som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kan ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades. - Av handlingarna i målet framgår bland annat följande. Det överklagade skattetillägget har påförts bolaget vid 1997 års taxering. Bolagets räkenskapsår omfattade perioden från och med den 1 januari 1995 till och med den 30 juni 1996. Bolaget ägde då 50 procent av aktierna i GINO AB. Bolaget hade erlagt sammanlagt 790 000 kr för aktierna. Därutöver hade bolaget förvärvat fordringar på GINO AB uppgående till sammanlagt 1 234 550 kr. GINO AB försattes i konkurs den 7 november 1996. - Av skattemyndighetens omprövningsbeslut daterat den 16 april 1998 framgår bland annat följande. I detta fall har det inte framkommit någon omständighet som utvisat att bolaget erhållit någon skatteförmån eller avsett att vinna någon obehörig skatteförmån genom att göra avdraget året innan avdragsrätt inträtt. Även om nedskrivningen godtagits, skulle ändå ett underskott ha redovisats i deklarationen. Skattemyndigheten finner ändå inte att skattetillägget skall efterges, då syftet med skattetillägget framförallt är att åstadkomma korrekta deklarationer och vidare då skattekonsekvenserna endast kan bedömas utifrån vad som redovisats, inte vad skattekonsekvenserna rätteligen skulle vara, vilket kan visa sig långt senare vid en eftertaxering. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Bolaget har på sätt som länsrätten funnit lämnat en oriktig uppgift i deklarationen genom att inte uppge vad posten nedskrivning av anläggningstillgångar innefattade. Skattemyndigheten har därför haft fog för att påföra bolaget skattetillägg. Frågan är om skäl föreligger att efterge skattetillägget enligt 5 kap. 6 § TL. I förevarande fall har den oriktiga uppgiften medfört ett periodiseringsfel och på samma gång orsakat ett underskott i förvärvskällan. Rätt för bolaget att göra nämnda avdrag inträdde först i och med att GINO AB försattes i konkurs den 7 november 1996, dvs. vid 1998 års taxering. Vid 1997 års taxering deklarerade bolaget ett negativt resultat och skulle ha gjort så även om det aktuella avdraget inte hade yrkats. Någon periodiseringsfördel har således inte kunnat uppnås genom de förtidigt yrkade avdragen. Med hänsyn härtill och då samtliga omständigheter, såsom tidpunkten för konkursutbrottet samt att bolaget skulle redovisa ett negativt resultat, var kända vid upprättandet av bolagets deklaration för 1997 års taxering anser kammarrätten att den oriktiga uppgiften inte vid något tillfälle inneburit en risk för kommande skatteundandraganden. Med hänsyn till dessa omständigheter finner kammarrätten att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften i detta fall. Skattetillägget skall därför efterges i dess helhet. - Kammarrätten bifaller, med ändring av länsrättens dom, överklagandet och undanröjer det påförda skattetillägget.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att skattetillägg skall tas ut med tio procent av ett underlag på en fjärdedel av 1 239 550 kr. Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. Som kammarrätten funnit har bolaget genom att inte uppge vad delposten nedskrivning av anläggningstillgångar innefattade lämnat en sådan oriktig uppgift som medför att skäl för att påföra skattetillägg föreligger enligt 5 kap. 1 § TL. Eftersom den oriktiga uppgiften utgjort ett periodiseringsfel och på samma gång orsakat en minskning av bolagets underskott i förvärvskällan skall skattetillägget beräknas till tio procent av ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av bolagets underskott som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Någon bestämmelse om att skattetillägg inte skall påföras i det fall då en oriktig uppgift föranlett ett underskott på grund av ett periodiseringsfel finns inte i lagstiftningen. Inte heller har detta förutsatts i förarbetena. Motivet till den lägre procentsatsen är just att det inte är fråga om ett egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsåren. Om en oriktig uppgift föranlett ett underskott skall skattetillägg påföras det år den oriktiga uppgiften lämnades, oavsett att det då inte är fråga om något skatteundandragande. Eftersom underskottet kan rullas vidare kan den oriktiga uppgiften dock medföra skatteundandragande ett senare år. I detta fall hade bolaget rätt till det ifrågavarande avdraget vid nästkommande års taxering. Att avdraget gjorts redan vid 1997 års taxering hade, om den oriktiga uppgiften godtagits, medfört att bolaget vid 1998 års taxering kunde ha fått avdraget som ett inrullat underskott i stället för ett direktavdrag. Någon förskjutning av skatteuttaget mellan dessa två perioder har således inte skett. Någon skattekredit har inte heller uppkommit på grund av den oriktiga uppgiften eftersom bolagets deklaration vid 1997 års taxering ändå skulle ha visat ett underskott. Reglerna är emellertid så avfattade att skattetillägg ändå skall påföras i en sådan situation. Den aktuella eftergiftsgrunden i 5 kap. 6 § TL skall enligt förarbetena till bestämmelsen tillämpas då avgiften i det enskilda fallet framstår som orimlig. Med kammarrättens synsätt skulle skattetillägg aldrig kunna påföras då ett underskott uppstått på grund av ett periodiseringsfel. Enligt Riksskatteverkets mening bör dock den s.k. ventilen inte tillämpas för att åstadkomma en sådan ordning. Därutöver tillkommer att syftet med skattetillägget bl.a. är att åstadkomma korrekta deklarationer. Vidare hade bolaget vid en eftertaxering för taxeringsåret 1997 om den oriktiga uppgiften godtagits kunnat få en lägre beskattning.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde följande. För det fall skattemyndigheten haft fog för att påföra skattetillägget har kammarrättens bedömning, att det framstår som uppenbart oskäligt att i detta fall ta ut den särskilda avgiften, varit korrekt. Någon periodiseringsfördel har inte kunnat uppnås genom de för tidigt yrkade avdragen och uppgiften har inte vid något tillfälle inneburit en risk för kommande skatteundandragande. Befrielse från skattetillägg får ske, oavsett om det inte skulle framstå som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften, på den grunden att det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är obetydligt. Eftersom något belopp inte alls kunde ha undandragits i förevarande fall bör således det påförda skattetillägget under alla förhållanden efterges. Bolaget yrkade ersättning för sina kostnader med 7 500 kr varav 1 500 kr utgjorde mervärdesskatt.

Regeringsrätten (2003-02-26, Hulgaard, Schäder, Melin, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § TL i den vid 1997 års taxering tillämpliga lydelsen skall skattetillägg påföras om en skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han under förfarandet avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktig.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget redovisade i sin

självdeklaration till ledning för 1997 års taxering underskott av näringsverksamhet med 2 134 242 kr för beskattningsåret den 1 januari 1995 - den 30 juni 1996. Av räkenskaps-schemat i deklarationen (resultaträkningen) framgick att bolaget skrivit ned anläggningstillgångar med 2 024 550 kr. Beloppet återfördes inte såsom ej avdragsgillt och det framgick inte närmare av deklarationen vad nedskrivningen avsåg. I schemat (balansräkningen) redovisades över huvud taget inte några anläggningstillgångar. Efter förfrågan från skattemyndigheten uppgav bolaget att beloppet avsåg nedskrivning av lånefordringar och aktier i det av bolaget hälftenägda GINO AB. Bolaget anförde vidare att GINO AB försatts i konkurs den 7 november 1996. Skattemyndigheten i Stockholms län beslutade att inte medge det yrkade avdraget. Oriktig uppgift ansågs föreligga såvitt avsåg ett belopp om 1 239 550 kr. Skattetillägg påfördes med tio procent enligt reglerna för periodiseringsfel på ett underlag uppgående till en fjärdedel av nyssnämnda belopp.

Den första fråga som uppkommer i målet är om bolagets förfarande att i självdeklarationen yrka avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar och inte närmare ange vad nedskrivningen avsåg, innebär att bolaget därigenom lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL utgör grund för skattetillägg.

Den skattskyldiges uppgiftsplikt i självdeklarationen framgår av reglerna i 2 kap. LSK, i någon mån också av annan skattelagstiftning samt av deklara-tionsformulärens utformning. Utöver vad som framgår av deklara-tionsformulären bör, enligt 2 kap. 3 § LSK, var och en meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering. Detta stadgande innefattar en tämligen långtgående uppgiftsplikt. Det anses nämligen åligga den skattskyldige att lämna upplysning om relevanta sakförhållanden eller i vart fall lämna så mycket information att skattemyndigheten kan uppmärksamma det skatterättsliga problemet. Har den skattskyldige i självdeklarationen lämnat uppgifter som typiskt sett implicerar ett påstående i sak som saknar verklighetsunderlag bör ett sådant yrkande normalt kunna hänföras till kategorin oriktig uppgift i sak (se t.ex. RÅ81 1:25 och RÅ 1989 ref. 32).

Skattemyndigheten skall enligt 3 kap. 1 § TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Är uppgifterna i självdeklarationen otydliga eller motstridiga eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan skattemyndighetens utredningsansvar aktualiseras.

Gränsdragningen mellan vad som brukar kallas oriktigt yrkande och oriktiga uppgifter i sak samt mellan den skattskyldiges uppgiftsplikt i självdeklarationen och skattemyndighetens utredningsansvar innefattar ofta svåra bedömningar. Dessa gränsdragningar har aktualiserats i ett flertal rättsfall. I ett relativt nyligen avgjort fall, RÅ 2002 ref. 20, fann Regeringsrätten att det framstod som närmast uteslutet att ett i den skattskyldiges självdeklaration utan närmare förklaring framställt yrkande om avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter som uppenbarligen inte gick att förena med en samtidigt lämnad uppgift om totalt bokförda intäkter uppgående till mindre än hälften av det yrkade avdraget, skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Förutsättningar för att påföra skattetillägg ansågs därför inte föreligga. Utgången blev densamma i rättsfallet RÅ 2002 not. 117, där den skattskyldige hade lämnat motstridiga uppgifter om skuld till sitt fåmansföretag.

Bolaget har i självdeklarationen yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmare ange vad yrkandet avsåg. Rätt att vid inkomsttaxeringen göra avdrag från inkomst av näringsverksamhet för nedskrivning av anläggningstillgångar föreligger enbart i ett fåtal, sällan förekommande situationer. En sådan, som kan tänkas avses med beteckningen nedskrivning av anläggningstillgångar, är då förutsättningar för extra värdeminskning-avdrag på inventarier föreligger enligt punkt 13 sjunde stycket andra meningen eller punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 23 §

kommunalskattelagen (1928:370), KL. En annan situation gäller sådana tillgångar i samband med byggnadsrörelse m.m. som skattemässigt behandlas som lager men redovisningsmässigt utgör anläggningstillgångar. Att något av dessa fall skulle föreligga motsägs emellertid av övriga uppgifter i deklARATIONEN. Från möjligheten att det skulle vara fråga om kontraktsnedskrivning enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL kan i praktiken bortses.

Med hänsyn till det anförda framstår det som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Vidare har bolaget, sedan skattemyndigheten vid fullgörande av sin utredningsskyldighet begärt förklaring, lämnat klargörande besked angående det nu aktuella beloppet. Med hänsyn härtill kan förutsättningar för påförande av skattetillägg inte anses föreligga. Riksskatteverkets talan skall således inte bifallas.

Med hänsyn till utgången i målet är bolaget berättigat till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I funnit att ersättningen till en skattskyldig som har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt bör bestämmas med beaktande av avdragsrätten. Någon anledning att anta att bolaget i detta fall inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten har inte framkommit. Ersättningen bör därför bestämmas med beaktande av bolagets avdragsrätt eller till 6 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer kammarrättens domslut.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten med 6 000 kr.

Regeringsrådet Almgren var skiljaktig beträffande motiveringen och anförde följande: Jag anser sjunde-nionde styckena av Skälen för Regeringsrättens avgörande borde ersättas med följande. Bolaget har i självdeklARATIONEN yrkat avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar utan att närmare ange vad yrkandet avsåg. Rätt att vid inkomsttaxeringen göra avdrag från inkomst av näringsverksamhet för nedskrivning av anläggningstillgångar föreligger enbart i ett fåtal, sällan förekommande situationer, nämligen vid nedskrivning på inventarier enligt punkt 13 sjunde stycket och punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL och vid kontraktsnedskrivning enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL. Enbart detta förhållande kan emellertid i ett fall som det förevarande inte utgöra skäl att se yrkandet som ett i deklARATIONEN framställt öppet yrkande där den skattskyldige överlämnat till skattemyndigheten att avgöra om avdragsrätt föreligger. Inte heller kan uppgiften tillsammans med andra i deklARATIONEN lämnade uppgifter anses som så uppseendeväckande att skattemyndighetens utredningsansvar aktualiserats av den anledningen. Bolaget har därför i självdeklARATIONEN lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för skattetillägg.

Kammarrätten har funnit att det framstår som uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg med hänsyn till att det inte förelegat någon risk för att den oriktiga uppgiften skulle ha föranlett ett för lågt skatteuttag och har därför befriat bolaget från skattetillägget i enlighet med bestämmelserna i 5 kap. 6 § TL.

Eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" infördes genom lagstiftning år 1991 för att tillgodose det behov av en eftergiftsgrund 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) inte ansågs möjligt att belysa med konkreta exempel, tog främst sikte på fall där eftergiftsgrunden skulle fungera som en "ventil" när andra eftergiftsgrunder inte var tillämpliga. För eftergift krävdes att påföljden i dessa fall inte stod i

rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kunde - framhölls det - ha sin grund i den vid uppgiftslämnandet föreliggande situationen men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades.

Som framgår av förarbetena ansågs det inte möjligt att ange några konkreta situationer då en tillämpning av eftergiftsgrunden kan aktualiseras. I vissa situationer har lagstiftaren, genom särskilda bestämmelser, redan tagit i beaktande att den oriktiga uppgiften motiverar en mildare sanktion, såsom fallet är när det gäller periodiseringsfel och i underskottsfallen. Den lägre uttagsnivån på skattetillägg vid periodiseringsfel motiverades med att det ofta inte är fråga om något egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder (a. prop. s. 68). Den valda konstruktionen vid oriktiga uppgifter i underskottssituationer innebär att skattetillägget inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt, utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit (a. prop. s. 78). Om den oriktiga uppgiften utgjort ett periodiseringsfel och på samma gång medfört ett underskott utgår skattetillägget dels med en lägre procentsats - tio procent i stället för tjugo - och dels på ett underlag som i underskottsfallen generellt sett ger en lägre sanktion. De särskilda förhållanden som kännetecknar en sådan oriktig uppgift är därmed i princip beaktade vid avgiftsuttaget. Den omständigheten att den oriktiga uppgiften i förevarande fall enligt uppgift inte inneburit någon risk för kommande skatteundandragande kan därför inte ensamt medföra att bolaget skall befrias från skattetillägget, särskilt inte som syftet med sanktionssystemet är att verka för att tillräckliga och korrekta uppgifter lämnas i deklarationerna.

Fråga uppkommer då om den omständigheten att relativt lång tid förflutit sedan påförandet av skattetillägg aktualiserades medför att det framstår som uppenbart oskäligt att nu åter påföra bolaget skattetillägg och bolaget därför bör befrias från sanktionsavgiften. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I uttalat att eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" inte kan utnyttjas som ett mer allmänt remedium för att komma till rätta med den form av kränkning av artikel 6 i Europakonventionen som består i att ärendet eller målet inte avgörs inom skälig tid. Regeringsrätten anför dock att det får anses klart otillfredsställande om det efter ett överklagande av skattemyndighetens beslut inte kommer att föreligga ett lagakraftvunnet avgörande inom skälig tid. Detta blir särskilt påtagligt om en överinstans efter en utdragen skatteprocess skulle finna att ett skattetilläggsbeslut som undanröjts i en lägre domstolsinstans rätteligen bör fastställas. I en sådan situation bör, om mycket lång tid förflutit från det att skattetillägg först påfördes till dess det genom slutligt avgörande åter skall påföras, eftergift kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Regeringsrätten tog i rättsfallet inte ställning till vad som avses med mycket lång tid.

I förevarande mål aktualiserades skattetillägget genom en skrivelse från skattemyndigheten den 5 november 1997. Skattemyndigheten fattade därefter ett beslut om att påföra skattetillägg den 27 november 1997. Efter överklagande fastställde länsrätten skattemyndighetens beslut i dom den 5 november 1998. Kammarrätten befriade bolaget från skattetillägget genom dom den 24 september 1999. Den tid som har förflutit sedan skattetillägget först aktualiserades kan - även med beaktande av att bolaget under närmare tre och ett halvt år har varit befriat från skattetillägget - inte i sig anses vara så lång att det enbart av den anledningen skulle framstå som uppenbart oskäligt att åter påföra bolaget skattetillägg.

Vid tillämpningen av skattetilläggsreglerna skall en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget göras (se RÅ 2000 ref 66 I). Även om de omständigheter som redovisats ovan inte var för sig utgör tillräckliga skäl för att befria bolaget från skattetillägget framstår det vid en samlad bedömning som uppenbart oskäligt

att nu åter påföra skattetillägg. Bolaget skall därför befrias från skattetillägget.

Föredraget 2003-02-05, föredragande Abrahamsson, målnummer 7918-1999

---

**Sökord:**

**Litteratur:** Prop. 1991/92:43 s. 68, 78 och 87

---