

<b>Målnummer:</b>	503-00	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2003-03-12		
<b>Rubrik:</b>	Yrkande om avdrag för framtida reparationsutgifter för personbilar som använts i långtidsleasing har vid bestämmande av procentsats för skattetillägg ansetts avse periodisering eller därmed jämställd fråga. Inkomsttaxering 1997 och 1998.		
<b>Lagrum:</b>	5 kap. 1 § fjärde stycket taxeringslagen (1990:324)		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 2002 ref. 42		

---

**REFERAT**

AB S.J. (bolaget) bedrev under beskattningsåren 1995/96 och 1996/97 näringsverksamhet i form av bl.a. långtidsleasing av bilar. Bolaget bokförde en viss del av erhållna leasingavgifter genom kreditering på ett avräkningskonto för framtida reparationer av bilarna. Reparationsutgifter debiterades detta konto. Vid utgången av beskattningsåret 1995/96 (taxeringsåret 1997) uppgick saldot på kontot till 201 072 kr och vid utgången av beskattningsåret 1996/97 (taxeringsåret 1998) till 1 071 633 kr. Skattemyndigheten i Blekinge län vägrade avdrag för reserveringen med motiveringen att reparationskostnader skall kostnadsföras när de uppkommer och att en sådan avsättning inte är tillåten. Bolagets inkomst av näringsverksamhet höjdes därför med 201 072 kr vid 1997 års taxering och med 870 561 kr (1 071 633 kr - 201 072 kr) vid 1998 års taxering. Skattemyndigheten påförde skattetillägg med 40 procent av underlaget.

Bolaget överklagade taxeringarna och yrkade att skattetillägget skulle nedsättas till 10 procent av underlaget då det var fråga om periodisering.

Länsrätten i Blekinge län (1999-10-22, ordförande Antonsson) yttrade i dom avseende skattetillägg vid 1997 års taxering: Kostnader för reparationer skall kostnadsföras det år de uppkommer. Endast i de fall sådana framtida kostnader med stor sannolikhet kan bestämmas till visst belopp kan en avsättning härför komma i fråga. Bolaget har inte visat hur storleken av kommande reparationer beräknats. Förfarandet att kreditera ett avräkningskonto viss del av erhållen leasinghyra, debitera kontot reparationskostnader och reservera kreditsaldot får betraktas som en i beskattningshänseende otillåten åtgärd och inte som en sådan periodisering som enligt 5 kap. 1 § fjärde stycket taxeringslagen (1990:324), TL, medför att avgiftsberäkningen skall ske efter en lägre procentsats än vad som gäller enligt huvudregeln. - Länsrätten avslår överklagandet.

Samma dag avgjordes, med samma utgång, frågan om skattetillägg vid bolagets inkomsttaxering avseende taxeringsåret 1998.

Bolaget fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköping (2000-01-14, Wahlqvist, Nordling, referent, Hermansson) yttrade: Kammarrätten delar länsrättens bedömning. Vad bolaget anfört i kammarrätten föranleder ej annat ställningstagande. Överklagandena kan därför inte bifallas. - Kammarrätten avslår överklagandena.

Bolaget överklagade och yrkade att skattetillägget skulle beräknas efter 10 procent av underlaget och anförde att den oriktiga uppgiften avsåg periodisering eller därmed jämställd fråga.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2003-03-12, Lindstam, Hulgaard, Almgren, Melin, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § första och andra styckena TL skall den som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin taxering påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts honom. Enligt paragrafens fjärde stycke skall avgiftsberäkningen i stället ske efter 10 procent, när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av 24 § i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL, som skall tillämpas i målen, samt anvisningarna till denna paragraf följer att den skattskyldiges redovisning skall läggas till grund för beskattningen i den mån den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Bokföringsnämnden har i ett nyligen till Regeringsrätten ingivet yttrande i rättsfallet RÅ 2002 ref. 42 anført att det av i Sverige allmänt accepterade redovisningsprinciper följer att avsättning inte får göras för framtida reparationsbehov på egna tillgångar. Skattemyndigheten har således haft fog för sitt beslut att höja bolagets inkomst och påföra bolaget skattetillägg.

Frågan i målet är om avgiftsberäkningen, som bolaget yrkat, skall ske efter 10 procent därför att den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga.

När bestämmelsen om lägre skattetillägg vid periodiseringsfel infördes, framhölls att det ofta i dessa fall inte var fråga om ett egentligt skatteundandragande utan om en förskjutning av beskattningen mellan beskattningsperioder (prop. 1991/92:43 s. 68). Vidare uttalades:

Det är emellertid inte helt problemfritt att avgränsa de situationer som bör omfattas av en lägre sanktion.

Till periodiseringsfel i skattetillägghänseende bör man först och främst räkna de fall då den oriktiga uppgiften avser ett belopp som hänförs till fel beskattningsår och som i redovisningsteknisk mening utgör ett periodiseringsfel. Periodiseringsfel innefattar inte bara fel i fråga om rätt beskattningsår vid redovisning av inkomst eller avdrag utan också t.ex. fel som uppstår vid värdering av pågående arbeten, kundfordringar m.fl. tillgångs- eller skuldposter.

Fel som avser utgående balansposter är regelmässigt periodiseringsfel. - - -

Den lägre uttagsnivån bör enligt min mening vara tillämplig också i fall som visserligen i bokföringssammanhang inte skulle anses vara ett periodiseringsfel men som i sanktionshänseende bör jämföras med periodiseringsfel, eftersom den oriktiga uppgiften inte skulle ha lett till ett skatteundandragande utan till en förskjutning av skatteuttaget mellan beskattningsperioderna.

Bolaget har de aktuella beskattningsåren yrkat avdrag för reservering av en viss del av sina leasingintäkter för kommande utgifter för reparation av bolagets bilar. Redovisningen har varit ägnad att ge upphov till en oriktig och - såvitt kan bedömas med utgångspunkt i de ifrågavarande åren - växande obeskattad reserv. Reserveringen har avsett i och för sig avdragsgilla utgifter och någon risk för dubbelavdrag synes inte ha förelegat. Såvitt av utredningen

framgår har det emellertid inte varit säkerställt att överskjutande belopp skulle bli återförda till beskattning inom någon bestämd tidrymd.

Enbart det förhållandet att en avsättning för framtida utgifter avser sådana utgifter som är avdragsgilla och som med större eller mindre säkerhet kan beräknas uppkomma i företagets verksamhet under något eller några kommande år kan inte medföra att förfarandet kan anses avse periodisering eller därmed jämställd fråga. Det måste också krävas att de framtida utgifterna i något hänseende kan anses ha en anknytning till det aktuella beskattningsåret. I den mån bolagets avsättning avser utgifter för sådana reparationer av bolagets bilar som kan anses stå i samband med användningen av dessa under beskattningsåret får den oriktiga uppgiften anses avse periodisering eller därmed jämställd fråga. Detta kan däremot inte anses vara fallet i den mån avsättningen leder till att en varaktig - kanske t.o.m. växande - obeskattad reserv tillskapas.

Vad som förekommit i målet ger inte något säkert underlag för en bedömning av den aktuella avsättningen i detta hänseende men talar närmast för att den har inslag av båda de förut nämnda karaktärerna. Osäkerheten bör medföra att skattetillägget bestäms efter den procentsats som gäller för en oriktig uppgift som avser periodisering eller därmed jämställd fråga.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att skattetillägg skall påföras med 10 procent av underlaget.

Föredraget 2003-02-19, föredragande Östman Johansson, målnummer 502--503-2000

---

**Sökord:**

**Litteratur:** Prop. 1991/92:43 s. 67-70, 110-111; prop. 1997/98:10 s. 66-69

---