
Regeringsrätten

RÅ 2004 ref. 107

Målnummer:	1784-02	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-11-10		
Rubrik:	Föregående års självdeklaration har alltjämt ansetts utgöra sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som medför att skattetillägg kan påföras efter en lägre procentsats.		
Lagrum:	5 kap. 1 § första, andra och tredje styckena, 4 § samt 6 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 ref. 32• RÅ 2002 ref. 75		

REFERAT

I sin till ledning för 1998 års taxering avgivna självdeklaration yrkade Medema Physio AB (bolaget) avdrag för outnyttjat underskott av näringsverksamhet från tidigare år. Efter utredning framkom att bolagets rätt till avdrag för det yrkade underskottet bortfallit till följd av ägarförändringar i bolaget inför 1998 års taxering; 5 § första stycket 1 och 7 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU. Skattemyndigheten vägrade bolaget det yrkade avdraget och påförde bolaget skattetillägg efter 40 procent med det vägrade avdraget som underlag.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut att påföra skattetillägg och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas och i andra hand att det skulle sättas ned till 20 procent av underlaget. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Den 10 februari 1997 sålde Stille AB 5 000 aktier till P-O.G. för 1 000 000 kr. I samband med försäljningen avstod Stille AB från rätten till återbetalning av hälften av lämnade villkorade aktieägartillskott till bolaget. Under 1996 hade nyemission med 450 000 kr ägt rum. Före försäljningen ägdes bolaget av Stille AB (5 000 aktier), av P-O.G. (2 500 aktier) och av T.M. (2 500 aktier). I svar på skattemyndighetens övervägande medgav bolaget att det inte hade rätt till yrkat avdrag, trots att det inte tillkommit någon ny ägare i bolaget. Bolaget påpekade dessutom att bolaget rätteligen skulle redovisa en inkomst av näringsverksamhet med 724 895 kr. Bolaget har lämnat information om vilka personer som äger aktier i bolaget och antalet aktier som dessa personer äger. Med hänsyn till de uppgifter som skattemyndigheten torde haft tillgängliga angående bolagets tidigare ägarstruktur i jämförelse med de uppgifter som lämnades i deklarationen borde skattemyndigheten vid en normal deklaraionsgranskning ha uppmärksammat att det förekommit en ägarförändring. Härigenom har skattemyndighetens utredningsskyldighet initierats. Bolaget har därför inte lämnat oriktig uppgift och grund föreligger inte för påförande av skattetillägg. I vart fall skall skattetillägget i enlighet med 5 kap. 1 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324), TL, beräknas till 20 procent av underlaget. - Under 1997 och hösten 1998 hade bolaget stora personal- och lönsamhetsproblem. För att spara kostnader upprättade bolaget deklarationen utan konsultationer. I detta fall måste beaktas att bolaget i princip styrdes av två personer som inte hade någon tidigare erfarenhet av verksamhet i den omfattningen. Tidigare hade verksamheten dominerats av styrelsen i Stille AB. När det gäller frågan om rätt till avdrag för s.k. gammalt underskott kan det konstateras att lagtexten innehåller mycket svåra skattemässiga bedömningar och att lagstiftningen är mycket svårtillgänglig. Det är inte helt tydligt att den omständigheten att en tidigare aktieägare köper fler aktier i bolaget kan föranleda att rätten till avdrag för underskott begränsas. Med hänsyn till bolagets situation och den komplicerade skattefrågan framstår felaktigheten ursäktlig. Skattetillägget, som uppgår till 730 000 kr, kan inte anses stå i rimlig proportion till den försummelse som bolaget har gjort sig skyldigt till. Det får därför i vart fall

anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget då det är fråga om ett enstaka misstag som inte syftat till att vinna ekonomiska fördelar för bolaget eller dess delägare.

Länsrätten i Stockholms län (2000-03-29, ordförande Diurson) yttrade: Av 5 kap. 1 § TL framgår att om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. - Skattetillägg enligt första stycket tas ut med 20 procent av den mervärdesskatt och med 40 procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-6 och 8 som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller 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. - Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter 20 procent eller, vad gäller mervärdesskatt, 10 procent av underlaget när den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret. - I 5 kap. 2 a § TL stadgas att underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. - Enligt 5 kap. 4 § 4 samma lag skall skattetillägg inte tas ut om den skattskyldige frivilligt har rättat en oriktig uppgift. - Enligt 5 kap. 6 § TL skall den skattskyldige befrias från särskild avgift 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, om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. - Av utredningen framgår följande. - Skattemyndigheten tillsände bolaget den 16 oktober 1998 en förfrågan angående ägarförändringar i bolaget under 1997. Bolaget besvarade inte förfrågningen, varvid skattemyndigheten den 10 november 1998 tillsände bolaget sitt övervägande. I skrivelse som kom in till skattemyndigheten den 25 november 1998 medgav bolaget att det inte hade rätt till yrkat avdrag för outnyttjat underskott samt angav att det rätteligen skulle redovisa en inkomst av näringsverksamhet med 724 895 kr. - Bolaget inkom den 20 maj 1999 till skattemyndigheten med ny särskild självdeklaration avseende 1998 års taxering. I deklarationen redovisade bolaget en inkomst av näringsverksamhet med 338 113 kr. Bolaget yrkade inte avdrag för outnyttjat underskott från tidigare år (deklarationens kodruta 809). - Länsrätten gör följande bedömning. - I 2 kap. 3 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter stadgas att var och en bör, utöver vad som framgår av deklarationsformulären, meddela de ytterligare upplysningar som kan vara av betydelse för egen taxering. - Av utredningen framgår att bolaget i sin först ingivna självdeklaration 1998 redovisat rådande ägarförhållanden i bolaget vid utgången av 1997 men underlåtit att i därför avsedd ruta (kod 1129) redogöra för att ägarförändringar skett under samma år. Vid sådana förhållanden och med beaktande av bestämmelserna om underskottsavdrag i LAU finner länsrätten att bolaget inte kan anses ha uppfyllt sin uppgiftsskyldighet. - Den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna - Europakonventionen - innebär enligt länsrättens mening inte hinder för att pröva ifrågavarande skattetillägg enligt endast taxeringslagen. - Fråga är om bolaget genom att ha kommit in med nya uppgifter, som sedermera lagts till grund för bolagets inkomsttaxering 1998, gjort sådan frivillig rättelse, som avses i 5 kap. 4 § 4 TL och som medför att skattetillägg inte skall påföras. - Av utredningen framgår att bolaget inte besvarat skattemyndighetens förfrågan den 16 oktober 1998 angående ägarförändringar och att bolaget kommit in med synpunkter och nya inkomstuppgifter först efter det att skattemyndigheten inlett sin utredning. Då bolaget vid tidpunkten för uppgiftslämnandet varit medvetet om den pågående granskningen av bolaget och därför hade anledning att anta att den oriktiga uppgiften skulle komma att upptäckas kan de nya uppgifterna enligt länsrättens mening inte anses ha lämnats frivilligt. Då bolaget i sin först ingivna självdeklaration för 1998 yrkat avdrag för underskott av näringsverksamhet

med 7 194 850 kr, utan att vara berättigat därtill, har bolaget lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Grund föreligger således för påförande av skattetillägg. - Länsrätten finner att vad som anförts av bolaget inte kan anses utgöra omständigheter som utgör grund för befrielse från påfört skattetillägg. Länsrätten finner inte heller att den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten. Skäl saknas därför för nedsättande av påfört skattetillägg till 20 procent av underlaget. Överklagandet skall följaktligen avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade och anförde bl.a. följande. Skattetillägget strider mot såväl oskuldspresumtionen som proportionalitetsprincipen och är inte förenligt med artikel 6 i Europakonventionen. Beloppsspärren hade aldrig inträtt med tillämpning av nu gällande lagstiftning. Denna omständighet måste beaktas vid prövningen av om grund för eftergift föreligger. Flera ursäktande omständigheter av mindre tyngd kan tillsammans ha sådan styrka att tillägget bör efterges. Enligt Riksskatteverkets anvisningar om skattetillägg och förseningsavgift (RSV Dt 1992:7) bör eftergiftsgrunder tillämpas generöst. Det enda syftet med ägarförändringen har varit att rädda bolaget från konkurs. Det har aldrig förelegat något uppsåt att undandra skatt.

Kammarrätten i Stockholm (2002-02-12, Wijkman, Lindbäck, Woods, referent) yttrade: Vad bolaget anfört och åberopat föranleder inte kammarrätten göra annan bedömning än länsrätten. Överklagandet skall därför lämnas utan bifall. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas eller alternativt efterges. I vart fall borde skattetillägget beräknas efter den lägre procentsatsen. Bolaget anförde bl.a. följande. Grunden för det påförda skattetillägget är att bolaget misstagit sig rörande reglerna om underskottsavdrag. Lagstiftningens komplexitet bör beaktas när målet avgörs. Anledningen till att bolaget inte i deklarationen redovisade att en ägarförändring skett var att det enligt bolagets mening inte skett någon sådan. P-O.G., som förvärvade de aktuella aktierna, var redan aktieägare och hade varit VD i företaget. Lagstiftningen har senare ändrats då den ansetts leda till oskäliga resultat i fall som detta. Ägarförändringen hade vidare kunnat upptäckas vid en jämförelse med föregående års deklaration, vilken utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Skatteverket bestred bifall till bolagets talan och anförde bl.a. följande. Det saknas skäl för att undanröja besluten om skattetillägg på den grunden att oriktig uppgift inte förelegat. Inte heller finns tillräckliga skäl för befrielse från påfört skattetillägg. - Det torde inte föreligga någon tvekan om att de uppgifter som finns registrerade i beskattningsdatabasen avseende bolagets taxering för 1997 och som rutinmässigt används utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial. Att vissa register, på grund av skattemyndighetens rutiner, inte uppdateras på ett tillförlitligt sätt torde inte förta deras funktion som normalt tillgängligt kontrollmaterial. Vad sedan gäller frågan om föregående års deklaration i sig utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial är följande att beakta. Längre tillbaka i tiden var granskningsrutinerna sådana att föregående års deklaration var insorterad tillsammans med den deklaration som var föremål för den årliga granskningen. Numera finns föregående års deklaration arkiverad och denna tas endast fram om det i det enskilda fallet framkommer omständigheter som kräver mer än enbart en avstämning mot de uppgifter som finns i beskattningsdatabasen. Enligt verkets mening framstår det inte som självklart att föregående års deklaration utgör sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som avses i 5 kap. 1 § tredje stycket TL. En annan sak är att de uppgifter som finns registrerade i beskattningsdatabasen och som rutinmässigt används vid deklarationsgranskningen utgör sådant kontrollmaterial. - Även om föregående års deklaration utvisar en annan ägarbild och skattemyndigheten därför skulle kunna sluta sig till att det skett en ägarförändring innebär inte detta att den oriktiga uppgiften rättats eller kunnat rättas med ledning av denna uppgift. - Verket har rekviderat bolagets deklaration avseende taxeringsåret 1997. Av denna framgår inte vilka som var ägare till bolaget. Inte heller har det, såvitt verket kunnat finna, funnits några sådana uppgifter i beskattningsdatabasen.

Bolaget genmålde bl.a. följande. Det är ostridigt att bolaget vid 1998 års taxering i deklarationen angav att P-O.G. ägde 7 500 aktier och T.M. 2 500 aktier i bolaget. Frågan blir då om det vid en jämförelse med deklarationsmaterialet vid 1997 års taxering framgår att ägandet vid denna taxering var annorlunda. I september 1997, i samband med granskningen av bolagets deklaration för 1997 års taxering, sände skattemyndigheten ut en förfrågan till bolaget och begärde därvid att bolaget skulle inkomma med sin årsredovisning avseende år 1996. Bolaget inkom samma månad till skattemyndigheten med den efterfrågade årsredovisningen, av vilken framgår att bolaget under år 1996 varit ett delägt dotterbolag till Stille AB. Jämför man denna uppgift med uppgifterna i deklarationen vid 1998 års taxering framgår klart att en förändring i ägandet har skett. Enligt bolagets uppfattning bör såväl deklarationen som årsredovisningen utgöra sådant kontrollmaterial som skall beaktas. Vidare fanns vid såväl 1997 som 1998 års taxering krav på inlämnande av s.k. basuppgifter om ägare m.m. Det är sannolikt att bolaget inkommit med sådana uppgifter till skattemyndigheten. Varför de inte finns registrerade i databasen saknar bolaget kännedom om. Risken för att bolagets fel inte skulle ha upptäckts måste anses ha varit obetydlig.

Regeringsrätten (2004-11-10, Billum, Wennerström, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har redan i ärendet hos skattemyndigheten medgett att det till följd av bestämmelserna i LAU saknat rätt till avdrag för det i deklarationen till ledning för 1998 års taxering redovisade utnyttjade underskottet från tidigare år. Frågan i målet gäller enbart om de av bolaget anförda omständigheterna motiverar att det påförda skattetillägget undanröjs, nedsätts eller efterges.

Enligt 5 kap. 1 § första stycket TL, i den i målet aktuella lydelsen, skall skattetillägg tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig. Av andra stycket i paragrafen framgår att skattetillägg tas ut med 40 procent av underlaget. Enligt tredje stycket i paragrafen skall dock beräkning ske efter 20 procent i det fall den oriktiga uppgiften rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret.

I 5 kap. 4 § TL finns bestämmelser om att skattetillägg inte skall tas ut bl.a. i det fall den skattskyldige frivilligt rättat en uppgift. I 5 kap. 6 § TL finns bestämmelser om befrielse från skattetillägg bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet, eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Det är ostridigt i målet att bolaget saknat rätt till avdrag för det gamla underskottet. Detta har inte kunnat utläsas av den ursprungliga deklarationen. Bolaget har rättat uppgiften först efter det att skattemyndigheten inlett en utredning. Det föreligger därför grund för att ta ut skattetillägg. Regeringsrätten finner att vad som förekommit inte gör att felet framstår som ursäktligt eller att det kan anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Den fråga som återstår är därför om skattemyndigheten hade kunnat upptäcka felet med hjälp av normalt tillgängligt kontrollmaterial. Avgörande för denna bedömning är vad som avses med uttrycket "kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten" i 5 kap. 1 § tredje stycket TL.

Det aktuella lagrummet hade t.o.m. 1991 års taxering en något annorlunda utformning. Sålunda angavs uttryckligen att sådant kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering kunde vara bl.a. den skattskyldiges självdeklaration för närmast föregående beskattningsår samt kontrolluppgifter från arbetsgivare m.fl. För annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det föregående året gällde detta dock endast om materialet rent faktiskt varit tillgängligt för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret.

Den exemplifierande uppräknningen på vad som utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial slopades fr.o.m. 1992 års taxering. I propositionen (prop. 1991/92:43 s. 64 ff.) konstaterades bl.a. att såvitt gällde sådant

kontrollmaterial som inte tillhörde det i lagtexten särskilt angivna blev tillämpningen av bestämmelsen beroende av om materialet kunde anses vara normalt tillgängligt vid taxering. Rutinerna vid granskning av olika typer av deklARATIONER skiljde sig dock åt. Den strikta anknytningen till de faktiska kontrollrutinerna innebar att den sanktion en viss typ av oriktig uppgift kunde medföra varierade mellan de skattskyldiga. Detta ansågs otillfredsställande. Vidare borde en uppgift som upptäckts eller kunnat upptäckas vid en avstämning med ett register som skattemyndigheten har tillgång till medföra att en lägre procentsats tillämpas oavsett om någon rutinmässig kontroll av uppgifterna gjordes. Vad som är normalt tillgängligt kontrollmaterial var enligt propositionen föränderligt över tiden och en exemplifiering blev lätt föråldrad.

Några ändringar i 5 kap. 1 § TL som är av betydelse för den nu aktuella frågan har härefter inte gjorts före den mera betydande omarbetning av reglerna som skett med verkan fr.o.m. taxeringen 2004. Det kan här vara av intresse att notera att uttrycket "kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för Skatteverket" förekommer även i den nya lagstiftningen (5 kap. 4 § andra stycket). I propositionen (prop. 2002/03:106 s. 123) anges att ingen ändring föreslås vad gäller innebörden av uttrycket. Enligt propositionen bör emellertid krävas att det genom administrativa rutiner är ordnat så att de som granskar deklARATIONERNA regelmässigt får tillgång till materialet. Något krav på att materialet skall vara direkt tillgängligt ställs inte.

Bolaget har i målet åberopat att ägarförändringen kunnat upptäckas vid jämförelse med föregående års deklARATION och i det sammanhanget inlämnad årsredovisning. Bolaget har vidare anfört att det vid 1997 års taxering torde ha lämnat uppgift om ägandet i bolaget i den ordning som då gällde och att skattemyndigheten bort ha denna uppgift registrerad.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Föregående års självdeklARATION har otvivelaktigt tidigare ansetts utgöra sådant kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. Detta framgick fram till 1992 års taxering direkt av lagtexten. Den mera generella avfattningen av lagtexten som då genomfördes hade inte till syfte att inskränka bestämmelsens tillämpningsområde utan i stället att göra bestämmelsen mera anpassningsbar och tillämpningen mindre beroende av varierande faktiska rutiner vid deklARATIONSGRANSKNINGEN. Regeringsrätten finner därför inte stöd för att anse att föregående års självdeklARATION inte längre skulle anses utgöra normalt tillgängligt kontrollmaterial, oavsett att Skatteverket numera har uppgifter från deklARATIONEN tillgängliga även i beskattningsdatabasen och därför inte längre ser behov av att rutinmässigt ta fram själva deklARATIONERNA. Fel som kunnat rättas med hjälp av föregående års deklARATION bör därför inte föranleda högre skattetillägg än 20 procent.

I det aktuella målet kompliceras bedömningen av att tillräcklig information för att kunna bedöma bolagets i 1998 års deklARATION yrkade underskottsavdrag inte fanns ens vid en jämförelse med dess deklARATION för det föregående beskattningsåret. Den årsredovisning som på begäran av skattemyndigheten ingavs vid 1997 års taxering kan inte anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial i nu aktuell mening. Skattemyndigheten kunde sålunda inte genom en jämförelse av bolagets deklARATIONER utläsa att en ägarförändring skett. Även om skattemyndigheten kunnat utläsa att en ägarförändring skett hade myndigheten vidare inte med ledning av de uppgifter som fanns i deklARATIONERNA kunnat konstatera att det yrkade avdraget för outnyttjat underskott måste vara felaktigt (jfr 7 § LAU). Risken för att felet inte skulle ha upptäckts framstår därför inte som obetydlig.

Regeringsrätten finner på grund av det anförda att 5 kap. 1 § tredje stycket TL inte är tillämpligt i förevarande fall. Skattetillägget skall därför beräknas efter 40 procent.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklAGANDET.

Föredraget 2004-10-13, föredragande Heinefors, målnummer 1784-02

Sökord: Skattetillägg

Litteratur: Prop. 1976/77:92 s. 21-23, 26 f.; prop. 1977/78:136 s. 148-153, 196-198; prop. 1989/90:74 s. 410; prop. 1991/92:43 s. 64-66; prop. 2002/03:106 s. 120-124; RSV Dt 1992:7 s. 4 f., 8 f., 12 f
