

Det har i visst fall inte ansetts oskäligt att ta ut skattetillägg trots att tillägget uppgick till ett högt belopp.

Lagrum:

5 kap. 1 § och 14 § taxeringslagen (1990:324)

Skatteverket beslutade den 4 november 2009 bl.a. att fastställa Elektroskandia AB:s (bolaget) underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLPA) till 27 400 482 kr i stället för det ursprungligt deklarerade beloppet om 16 076 133 kr och att påföra skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på nämnda underlag, 1 098 914 kr.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut i den del det avsåg skattetillägg och yrkade i första hand att påfört skattetillägg skulle undanröjas i sin helhet, i andra hand att skattetillägget skulle sättas ned till hälften och i tredje hand att det skulle sättas ned till en fjärdedel. Bolaget anförde bl.a. följande. Skatteverket har angett att den som lämnat en i sak oriktig uppgift i deklarationen eller annat skriftligt meddelande till verket för att ligga till grund för beslut om taxering i princip alltid påförs skattetillägg om den oriktiga uppgiften hade kunnat leda till för låg skatt. Bolaget utgår från att detta uttalande från verket inte är så strikt som det är utformat eftersom en sådan tillämpning dels strider mot Europakonventionen, dels uttryckligen strider mot vad som anförts i förarbetena till gällande bestämmelser om befrielse (prop. 2002/03:106 s. 142 ff.), där det uttalas att lagstiftaren har velat åstadkomma en mer rättvis och generös tillämpning av bestämmelserna. Skattetillägg kan tas ut även om uppsåt till skatteundandragande inte föreligger, men trots skattetilläggets preventiva funktion är avsikten inte – vilket dock synes gälla utifrån verkets uttalande – att blint ta ut skattetillägg även vid oavsiktliga fel, särskilt inte om risken för att felet skulle undgå upptäckt är liten. Detta bekräftas av senare års avgöranden från bl.a. Regeringsrätten (RÅ 2008 ref. 73, RÅ 2008 ref. 61, RÅ 2008 ref. 1 samt RÅ 2007 ref. 65) och ligger därmed också i linje med vad lagstiftaren uttalat. Av dessa avgöranden framgår att det subjektiva momentet, det vill säga om felet berott på misstag, vårdslöshet eller uppsåt, tillmäts betydelse vid frågan om befrielse. I bolagets fall är det fråga om ett rent misstag, vilket inte heller ifrågasätts av verket. Enligt klara uttalanden av Regeringsrätten gäller dels att Skatteverket och domstolar ska beakta om felet uppkommit på grund av ett enstaka misstag helt utan avsikt, dels att skattetillägg bör tas ut endast om det framstår som klart att felet inte skulle ha upptäckts av den skattskyldige eller av Skatteverket.

Skatteverket vidhöll vid omprövning sitt beslut med följande motivering. Sker skattetilläggsgrundande höjning av underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader ska enligt 16 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avdrag vid inkomsttaxeringen medges för den ytterligare skatt som höjningen föranledde. I ett sådant fall där fullt

skattetillägg påförts föreligger skäl för halv befrielse från skattetillägg, eftersom det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg när avdragsrätten vid inkomsttaxeringen är en direkt följd av höjningen av underlaget i fråga. Skattetillägget anses då inte stå i rimlig proportion till felet. Denna situation är dock inte aktuell i föreliggande fall, eftersom bolaget i räkenskaperna redan har kostnadsfört skattebeloppet på det högre underlaget om 27 400 482 kr.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2010-09-27, ordförande Laestander)

yttrade: Skatteverket har påfört bolaget skattetillägg med motiveringen att bolaget har lämnat oriktig uppgift i sin inkomstdeklaration. Av utredningen i målet framgår att pensionskostnader, inklusive reserv för löpande pensionspremier om 522 945 kr, deklarerats med 35 636 267 kr – vilket även är det belopp som framgår av årsredovisningen och som har kvarstått oförändrat i den sedermera fastställda, korrigerade deklarationen. Differensen mellan kostnaden för pensioner respektive ursprungligen deklarerat underlag om 16 076 133 kr för SLPA uppgår till 19 560 134 kr. Differensen mellan ursprungligen deklarerat underlag och det sedermera fastställda underlaget för SLPA uppgår till 11 324 349 kr (27 400 482 kr – 16 076 133 kr). – En oriktig uppgift anses inte föreligga när uppgiften, tillsammans med övriga lämnade uppgifter, utgjort tillräckligt underlag för att ett riktigt taxeringsbeslut ska kunna fattas. Såvitt gäller Skatteverkets utredningsskyldighet enligt 3 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, tar den praxis som behandlar denna sikte på det förhållandet att den skattskyldige i deklarationen lämnat sådana motstridiga uppgifter som inneburit att det framstått som i det närmaste osannolikt att verket utan närmare utredning skulle godta uppgifterna (se t.ex. RÅ 2003 ref. 22). – I förevarande mål föreligger en betydande differens mellan posten pensionskostnader och posten underlag för SLPA i deklarationen. Såsom Skatteverket anfört kan en sådan differens föräledas av olika justeringar, vilka skulle godtas vid en granskning av deklarationen. Vid beräkning av SLPA avräknas, enligt 2 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, bland annat gottgörelse från pensionsstiftelser och minskning av kontot avsatt till pensioner. Det är således vanligt att det finns en differens mellan underlaget för SLPA och pensionskostnaden. Mot denna bakgrund framstår det inte som uteslutet att Skatteverket hade kunnat godta redovisningen i deklarationen utan ytterligare utredning. Bolaget kan därmed inte anses ha lämnat sådana motstridiga uppgifter som föräleder en utredningsskyldighet hos verket. Av samma skäl kan det förhållandet att yrkandet i bolagets fall föränlett verket att begära in ytterligare upplysningar inte innebära att någon utredningsskyldighet uppkommit som har betydelse för frågan om oriktig uppgift har lämnats. Bolaget har, genom att redovisa ett felaktigt underlag för SLPA i deklarationen, lämnat oriktig uppgift, varvid grund för påförande av skattetillägg föreligger. Den oriktiga uppgiften hade inte kunnat rättas med ledning av den årsredovisning som ingetts eftersom denna – tillsammans med ingiven deklaration – inte gav tillräckligt med information för att verket utan ytterligare utredning skulle kunna fatta ett korrekt taxeringsbeslut eller inse innebörden av transaktionerna (jfr prop. 2002/03:106 s. 238). – Den fråga som förvaltningsrätten därefter närmast har att ta ställning till

är om det finns grund för befrielse från skattetillägget. Bolaget har i denna del anfört att det inte förelegat risk för skatteundandragande eftersom man har interna kontrollprocesser vad gäller all redovisning och rutiner för att avvikelser utreds löpande och rättas till. Bolaget hävdar att avstämning mellan debiterad skatt och i redovisningen korrekt redovisad löneskatt skulle ha skett senast när slutskattsedel erhållits, varvid den stora avvikelserna utan tvekan skulle ha upptäckts. Förvaltningsrätten konstaterar i denna del att risken för skatteundandragande inte kan bestämmas utifrån omständigheter som är beroende av den skattskyldiges agerande i senare led. Genom att bolaget med ett för lågt belopp redovisat underlag för SLPA och Skatteverkets utredningsskyldighet inte väckts har risk för undandragande förelegat. Det kan därför inte på denna grund anses oskäligt att påföra skattetillägg. – Bolaget har vidare anfört att det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp eftersom det inte står i rimlig proportion till felaktigheten. Förvaltningsrätten gör i denna del följande bedömning. Delvis befrielse från skattetillägg kan aktualiseras om underlåtenheten visserligen inte är ursäktlig men det kan anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eftersom de vanliga beräkningsprinciperna skulle leda till ett synnerligen högt skattetillägg som inte står i proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Förvaltningsrätten finner att omständigheterna i förevarande mål inte är sådana att tillägget kan anses orimligt i förhållande till felets art eftersom bolaget – för det fall Skatteverket inte hade upptäckt den oriktiga uppgiften – hade gjort en betydande skattevinst. Det förhållandet att den oriktiga uppgiften skulle ha lämnats av misstag ändrar inte bedömningen i denna del. Det kan således inte anses oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vad vidare avser återopandet av 16 kap. 17 § IL till stöd för att skattetillägget bör sättas ned finner förvaltningsrätten att det förhållandet att bolaget vid inkomsttaxeringen har rätt till avdrag för den särskilda löneskatten inte i sig innebär att det är oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Eftersom något annat skäl för befrielse inte har framkommit ska överklagandet avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan hos kammarrätten samt tillade och framhöll i huvudsak följande. Skatteverket och förvaltningsrätten har noterat att differensen enligt deklarationen mellan kostnaden för pensioner respektive ursprungligen deklarerat underlag uppgår till 19 560 134 kr. En differens på 55 procent är så orimligt hög att det är uppenbart att det skett ett misstag i detta fall även om det i vissa andra fall skulle kunna finnas godtagbara anledningar till att dessa belopp kan skilja sig åt. Det är helt uteslutet att differensen skulle kunna förklaras av de justeringar som omnämns. Misstaget framgår tydligt vid en jämförelse med tidigare års deklarationer och årsredovisningar, vilken fogats som en bilaga till deklarationen, varför utredningsskyldigheten väckts. Skatteverket ifrågasatte också direkt de av bolaget deklarerade kostnaderna för pensioner respektive deklarerat underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader och begärde in ytterligare upplysningar från bolaget. Att felet skulle komma att upptäckas framöver är, till skillnad från vad förvaltningsrätten angett, en omständighet som ska beaktas. Förvaltningsrätten synes vid sin proportionalitetsbedömning inte ha

jämfört skattetillägget med felet som sådant, utan bara jämfört skattetillägget med den icke debiterade skatten för det fall misstaget hade bestått.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Även om uppgifterna i deklARATIONEN föranlett Skatteverket att begära in ytterligare upplysningar så kan det, med beaktande av föreliggande omständigheter och vad som uttalats i praxis, i detta fall inte anses ha uppkommit någon sådan utredningsskyldighet för verket som är av betydelse för bedömningen av om det föreligger en oriktig uppgift. Ett påstående om att Skatteverket genom en ingående analys och sammanvägning av information – eller avsaknaden av sådan information – i tidigare års deklARATIONER och årsredovisningar skulle kunna finna omständigheter som eventuellt kan tyda på att en felaktig redovisning skett i deklARATIONEN innebär inte att någon utredningsskyldighet av nu aktuellt slag har uppkommit eller att lämnade uppgifter varit så orimliga att de uppenbart inte kunnat läggas till grund för ett beslut. Felaktigheten har vidare inte kunnat rättas med ledning av tillgängligt kontrollmaterial. Något skäl för befrielse från skattetillägg – helt eller delvis – föreligger inte.

Kammarrätten i Stockholm (2012-03-12, Holgersson, Eke, Hemmingsson, referent) yttrade: Vad bolaget anförde i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än den förvaltningsrätten gjort av att grund för påförande av i målet aktuellt skattetillägg föreligger. – Vad gäller frågan om befrielse från skattetillägget finner kammarrätten att varken vad bolaget anförde om att felet senare skulle ha upptäckts hos bolaget, att skattetillägget är oproportionerligt i förhållande till felet som sådant eller vad bolaget i övrigt anförde i denna del utgör grund för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas i sin helhet och i andra hand att det skulle sättas ned. Bolaget anförde bl.a. följande. Differensen mellan deklarerat underlag för löneskatt och bolagets pensionskostnader är så stor att det framstår som helt uteslutet att Skatteverket skulle ha godtagit uppgiften utan närmare utredning. Skatteverket hade därför skyldighet att se till att ärendet blev tillräckligt utrett. Så har också skett varvid myndigheten fått in de efterfrågade uppgifterna. Förutsättningar för påförande av skattetillägg kan i sådant fall inte anses föreligga. Om Högsta förvaltningsdomstolen skulle finna att bolaget har lämnat en oriktig uppgift ska skattetillägget sättas ned eftersom det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp då avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-04-14, Jermsten, Almgren, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Av 5 kap. 1 och 4 §§ TL följer att den som har lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering ska påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som inte skulle ha påförts om den oriktiga uppgiften hade godtagits. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift ska inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

I 5 kap. 14 § TL finns bestämmelser om att den skattskyldige under vissa förutsättningar kan helt eller delvis befrias från skattetillägg. Befrielse ska ske om felaktigheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp ska det enligt tredje stycket bl.a. beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten.

Taxeringslagen har upphävts men är tillämplig i målet. Motsvarande bestämmelser finns nu i 49 och 51 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen gör samma bedömning som kammarrätten.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Mål nr 2673-12, föredragande Martin Hamrin

Rättsfall: RÅ 2008 ref. 61 I och II.