
Regeringsrätten

RÅ 2002 ref. 75

Målnummer:	3949-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-10-28		
Rubrik:	Skattetillägg har påförts med 20 procent av underlaget då den skattskyldige underlåtit att redovisa en fastighetsförsäljning men denna framgått av sådan underrättelse till skattemyndigheten om beslut i anledning av sökt lagfart som vederbörande myndighet författningss enligt skall lämna. Inkomsttaxering 1995.		
Lagrum:	5 kap. 1 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1995 ref. 5• RÅ 2001 ref. 32		

REFERAT

K.E. avyttrade under år 1994 sin hälft av en fastighet, varvid realisationsvinst uppkom. Han lämnade inte någon uppgift om avyttringen i sin självdeklaration taxeringsåret 1995. Skattemyndigheten, som uppmärksammats på avyttringen genom underrättelse om meddelad lagfart, taxerade honom för realisationsvinsten och påförde honom skattetillägg med 40 procent av skatten på denna vinst. I samband med debiteringen av skatten påfördes han kvarskatteavgift.

I begäran om omprövning yrkade K.E. att påfört skattetillägg och påförd kvarskatteavgift skulle undanröjas.

Skattemyndigheten vidhöll i omprövningsbeslut att skattetillägg skulle påföras och fann inte skäl föreligga för nedsättning av kvarskatteavgiften.

K.E. överklagade och anförde bl.a. följande. Deklaration har inlämnats den 2 oktober 1995 - dvs. inom 2-månadersgränsen enligt 5 kap. 3 § andra stycket taxeringslagen (1990:324), TL. Den 30 augusti 1995 kom förfrågan och svar med blanketter K 5 och K 7 lämnades in. Det betyder att 33 dagar förflöt och att skattetillägget skall undanröjas. Skattemyndigheten hade erhållit uppgift om avyttringen från inskrivningsmyndigheten redan i slutet av maj 1994. Enligt 5 kap. 4 § TL skall skattetillägget därför undanröjas. Detta var hans enda stora affär i sitt liv. Han har ingen skuld i det inträffade på grund av hans okunskaper om beskattningsrättens regler. Fråga är alltså inte om uppsåt. Skäl för eftergift föreligger med hänsyn till bl.a. bristande erfarenhet.

I förnyade omprövningsbeslut vidhöll skattemyndigheten sin inställning.

Länsrätten i Jönköpings län (1997-06-30, ordförande Erntoft) yttrade: Skattetillägg - Genom att i deklARATIONEN inte redovisa vinsten vid försäljningen av fastigheten har K.E. lämnat oriktig uppgift på sätt anges i 5 kap. 1 § TL. - Något krav på att den oriktiga uppgiften skall ha lämnats uppsåtligt eller av vårdslöshet uppställs inte. Det är tillräckligt att den oriktiga uppgiften objektivt sett är oriktig. Omständigheter av subjektiv karaktär kan dock beaktas vid frågan om eftergift. - Bestämmelsen i 5 kap. 3 § TL avser skattetillägg i samband med att skattskyldig har sköntaxerats och deklARATION sedermera lämnas in. Den kan således inte tillämpas på aktuellt förhållande. - Handling från inskrivningsmyndighet utgör inte sådan kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklARATION och kontrolluppgifter. Bestämmelsen i 5 kap. 4 § TL är därför inte tillämplig i aktuellt fall. - K.E. var vid deklARATIONstillfället 63 år gammal. Han företog förtida uttag av ålderspension den 1 januari 1995. Oavsett att K.E. saknade erfarenhet av hur man deklARERAR inkomst av aktuellt slag kan hans

underlåtenhet att inte alls omnämnda avyttringen i deklarationen inte anses ursäktlig. Grund för eftergift av skattetillägget har inte framkommit. - - - Skattemyndigheten har haft fog för sitt beslut att påföra skattetillägg. - Kvarskatteavgift - Enligt 27 a § uppbördslagen (1953:272) kan påförd kvarskatteavgift till viss del sättas ned. Detta om kvarskatten beror på förhållande, som den skattskyldige inte kunnat råda över. - Något förhållande som medför rätt till nedsättning av kvarskatteavgiften föreligger inte i målet. Skattemyndigheten har haft fog för att vägra nedsättning av kvarskatteavgiften. - Länsrätten avslår överklagandena.

K.E. överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle befria honom från skattetillägg och kvarskatteavgift samt tillerkänna honom ränta enligt räntelagen på kapitalbeloppet 77 755 kr fr.o.m. den 5 oktober 1995 tills betalning skulle ske. Han anförde bl.a. att det förelåg skäl att efterge skattetillägget med hänsyn till sjukdom och bristande erfarenhet samt att det framstod som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Jönköpings län (1999-03-12, Hessmark, Falkelius, Schiller, referent) yttrade: K.E:s underlåtenhet att i sin deklaration lämna uppgift om den aktuella fastighetsförsäljningen innebär att han lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § första stycket TL utgör förutsättning för att påföra skattetillägg. De uppgifter om fastighetsförsäljningen som funnits tillgängliga för skattemyndigheten utgör inte sådant kontrollmaterial som medför att skattetillägg ej skall tas ut (5 kap. 4 § punkt 2 TL) eller att skattetillägget skall tas ut efter endast 20 procent (5 kap. 1 § tredje stycket TL). - Det har sålunda, såsom länsrätten funnit, förelegat förutsättningar för att påföra K.E. skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som utgår på ett underlag av den skattepliktiga vinst som uppkom på grund av fastighetsförsäljningen. - Enligt 5 kap. 6 § TL får skattetillägg efterges helt om felaktigheten eller underlåtenheten har sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig eller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgifternas beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. - K.E. har under lång tid drivit näringsverksamhet i form av jord- och skogsbruk. Vid deklarationstillfället var han 63 år och led inte av någon påvisad sjukdom som kan antas ha påverkat hans förmåga att upprätta deklarationen. Han var inte heller förtidspensionerad. Den i målet aktuella skattefrågan - redovisning av fastighetsförsäljning - kan inte anses som en svår skatterättslig fråga. Mot denna bakgrund kan eftergift ej medges på grund av ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller den oriktiga uppgiftens beskaffenhet. - Eftergiftsgrunden att det skulle vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg tillkom genom lagstiftning 1991 som trädde i kraft den 1 januari 1992. I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1991/92:32 s. 87) pekades på de möjligheter som då fanns att medge befrielse från sanktionsavgift om den felaktighet eller underlåtenhet som den skattskyldige gjort sig skyldig till framstod som ursäktlig. Det angavs vidare i propositionen att det också kan uppkomma situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses ursäktlig men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i den enskilda fallet kunde framstå som orimlig. Dessa situationer, som det 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 att 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. - Regeringsrätten har emellertid i ett likartat avgörande (RÅ 1995 ref. 5) uttalat att enbart skattetilläggets storlek inte kunde medföra en tillämpning av denna eftergiftsgrund. Det förhållandet att skattemyndigheten genom tingsrätternas försorg erhåller vissa uppgifter om fastighetsförsäljningar motiverade, enligt Regeringsrätten, inte heller en sådan tillämpning. - Av det anförda framgår att eftergift på grund av att det skulle vara uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg endast kan komma ifråga i undantagsfall i situationer när avgiften framstår som orimlig. Omständigheterna

i detta fall - som företer stora likheter med nämnda regeringsrättsavgörande - kan inte anses sådana att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. - Det kan sålunda konstateras att det K.E. påförda skattetillägget står i överensstämmelse med taxeringslagens bestämmelser och att det inte heller finns grund för att efterge detsamma med stöd av denna lag. - - - Kammarrätten delar länsrättens bedömning vad gäller kvarskatteavgift. - - - Kammarrätten avslår överklagandet.

K.E. överklagade domen och yrkade befrielse från det påförda skattetillägget. Han yrkade vidare ränta enligt räntelagen (1975:635) på återbetalat belopp samt ersättning för kostnader för ombudsarvode i Regeringsrätten med 31 500 kr. Regeringsrätten beslutade enligt protokoll den 20 juni 2001 att inte meddela prövningstillstånd i målet vad gällde K.E.:s överklagande i fråga om kvarskatteavgift.

Prövningstillstånd meddelades för prövning av frågan om skattetillägg vid inkomsttaxering 1995.

Riksskatteverket (RSV) avstyrkte bifall till K.E.:s talan avseende påfört skattetillägg. RSV hänvisade till RÅ 1995 ref. 5 och anförde bl.a. följande. I nämnda avgörande var förhållandena sådana att köpekontraktet var undertecknat under 1991 och köpebrevet den 15 januari 1992. I de uppgifter som skattemyndigheten erhöll angavs sistnämnda datum som fångesdatum. Skälet torde ha varit att endast köpebrevet getts in till inskrivningsmyndigheten och att detta inte innehöll någon uppgift om köpekontraktet. Av rättsfallet kan inte utläsas hur stor vikt Regeringsrätten fäste vid att skattemyndigheten i just det fallet saknade uppgifter om rätt beskattningsår och huruvida Regeringsrätten kommit till en annan slutsats om skattemyndigheten haft uppgift om kontraktsdatumet.

Regeringsrätten (2002-10-28, Ragnemalm, Hulgaard, Wennerström, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. K.E. avyttrade under år 1994 sin hälft av en fastighet, varvid realisationsvinst uppkom. Han lämnade inte någon uppgift om avyttringen i sin självdeklaration taxeringsåret 1995. Skattemyndigheten uppmärksammade avyttringen genom underrättelse om meddelad lagfart, taxerade honom för realisationsvinsten och påförde honom skattetillägg med 40 procent av skatten på denna vinst.

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 tredje stycke skall avgiftsberäkningen i stället ske efter 20 procent, om 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.

Befrielse från skattetillägg skall enligt 5 kap. 6 § första stycket TL ske, 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 beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

Enligt dåvarande bestämmelser i 10 § andra stycket fastighetsdatakungörelsen (1974:1058) skulle Centralnämnden för fastighetsdata (fr.o.m. den 1 januari 1996 Lantmäteriverket) inom en månad underrätta skattemyndigheten om beslut i anledning av sökta lagfarter. Motsvarande underrättelseskyldighet för Lantmäteriverket finns nu i 78 § första stycket förordningen (2000:308) om fastighetsregister.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

K.E.:s underlåtenhet att lämna uppgift om fastighetsförsäljningen i sin självdeklaration innebär att han lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL skall föranleda påförande av skattetillägg. Huvudfrågan i målet

blir då om skattetillägget skall tas ut med 20 eller 40 procent av skattebeloppet. Vidare skall övervägas om skäl för befrielse från skattetillägg föreligger.

Underrättelse till skattemyndighet enligt 10 § andra stycket fastighetsdatakungörelsen om meddelad lagfart utgör sådant kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten. Det är ostridigt att uppgiften i det nu aktuella fallet också varit tillgänglig för myndigheten före utgången av november under taxeringsåret. Ett ytterligare krav för att avgiftsberäkningen skall ske efter 20 procent är att det kan anses att den oriktiga uppgiften, som består i att K.E. inte redovisade fastighetsförsäljningen i sin självdeklaration, rättats eller hade kunnat rättas med ledning av underrättelsen.

Vid införandet av bestämmelsen om avgiftsberäkning efter 20 procent framhölls att uppgiftens oriktighet klart skall framgå av det i bestämmelsen angivna kontrollmaterialet samt att det inte räcker att man på grund av detta kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig (prop. 1976/77:92 s. 27). Uttalandet upprepades i ett senare lagstiftningsärende med tillägget att det inte krävs att felets omfattning direkt framgår av materialet (prop. 1977/78:136 s. 197).

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2001 ref. 32 tagit ställning till fråga om tillämplig procentsats vid underlåten redovisning av realisationsvinst vid avyttring av värdepapper och funnit att skattetillägget skulle beräknas efter 20 procent. Regeringsrätten konstaterade därvid att det inte enbart av en kontrolluppgift om försäljning av värdepapper gick att avgöra om försäljningen lett till vinst, eftersom uppgifter om anskaffningsvärden saknades, men ansåg inte denna omständighet avgörande i en situation där den skattskyldige över huvud inte redovisat försäljningen. I sin motivering berörde Regeringsrätten också det i förevarande mål åberopade rättsfallet RÅ 1995 ref. 5 och framhöll att i sammanhanget borde beaktas att den fortgående utvecklingen av systemet med skattetillägg bl.a. inneburit att lagstiftningen mildrats successivt i flera avseenden. Avslutningsvis anförde Regeringsrätten följande:

Bedömningen i förevarande fall bör ske med särskilt beaktande av bestämmelsernas syfte, nämligen att sanktionen bör vara mildare när risken för skatteundandragande generellt sett varit obetydlig (jfr prop. 1976/77:92 s. 22). Enligt Regeringsrättens mening står det klart att risken är obetydlig att en utelämnad uppgift om en aktieförsäljning undgår upptäckt när denna redovisats i en kontrolluppgift av förevarande slag. Det anförda innebär att avgiftsberäkningen i det nu aktuella fallet bör ske efter 20 procent. En sådan tillämpning ligger också i linje med den nyss berörda utvecklingen av systemet med skattetillägg.

Det föreligger betydande likheter mellan rättsfallet RÅ 2001 ref. 32 och förevarande mål. I båda fallen rör det sig om icke redovisade avyttringar, där det inkomna kontrollmaterialet lämnar upplysning om att en avyttring skett och köpeskillingen men inte innehåller tillräckliga uppgifter för en realisationsvinstberäkning. Risken för att felet inte skall upptäckas får anses lika obetydlig i båda fallen. De överväganden som gjorts i rättsfallet får anses tillämpliga även i ett fall som det förevarande. Det saknas därför anledning att behandla dessa fall på olika sätt när det gäller procentsatsen för skattetillägg. Det förhållandet att en underrättelse om lagfart inte med säkerhet ger upplysning om rätt beskattningsår föranleder inte någon annan bedömning.

Det anförda leder till att avgiftsberäkningen i det nu aktuella fallet bör ske efter 20 procent.

Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att det inte finns skäl att befria K.E. från skattetillägget.

K.E.:s yrkande om ränta har framställts först hos kammarrätten och riktar sig inte mot något beslut av skattemyndigheten utan hänför sig till det beslut om restitutionsränta enligt bestämmelserna i 69 § 2 mom. uppbördslagen (1953:272) som kommer att fattas som en följd av utgången i huvudsaken. Yrkandet kan därför inte tas upp till prövning.

K.E. har delvis vunnit bifall till sin talan i Regeringsrätten och är därför berättigad till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. En ersättning om 5 000 kr framstår som skälig.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att skattetillägg skall påföras med 20 procent av underlaget.

Regeringsrätten avvisar yrkandet angående ränta.

Regeringsrätten beviljar K.E. ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 5 000 kr.

Föredraget 2002-10-02, föredragande Heinefors, målnummer 3949-1999

Sökord: Skattetillägg

Litteratur: prop. 1976/77:92 s. 27; prop. 1977/78:136 s. 197.
