

Målnummer:	3996-02	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2005-02-02		
Rubrik:	En fråga om avdrag för nedskrivning av anläggningstillgång i form av aktier i ett dotterbolag har inte ansetts angå samma "sak" som en fråga om eventuell beskattning av utdelning från dotterbolaget. Frågorna har dock ansetts ha så nära samband att det med hänsyn även till övriga omständigheter framstått som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Även fråga om skattemyndighets utredningsskyldighet. Inkomsttaxering 1997.		
Lagrum:	3 kap. 1 § samt 5 kap. 1 §, 2 a § och 6 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2000 ref. 54• RÅ 2001 ref. 20• RÅ 2003 ref. 15• RÅ 2004 ref. 144• RÅ 2004 not. 164		

REFERAT

FSB Svenska Holdings AB (bolaget) redovisade i självdeklaration avgiven till ledning för 1997 års taxering avdrag avseende nedskrivning av anläggningstillgångar med 16 000 000 kr.

I svar på förfrågan från skattemyndigheten uppgav bolaget att det rörde sig om nedskrivning av värdet på aktier i det av bolaget helägda dotterbolaget AB Sjöholms Bröd. Bolaget uppgav vidare att det mottagit skattefri utdelning från nämnda dotterbolag om 16 000 000 kr och att bolaget rätteligen under rubriken skattemässiga justeringar i deklarationen borde ha redovisat denna utdelning såsom icke skattepliktig och återlagt nedskrivningen av aktierna till beskattning. Bolaget påpekade att dessa belopp skulle ha tagit ut varandra och således inte ha påverkat det skattemässiga resultatet.

Skattemyndigheten beslutade att återföra nedskrivningen av aktierna till beskattning samt att minska bolagets skattemässiga resultat med den skattefria utdelningen.

Skattemyndigheten påförde bolaget skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på en fjärdedel av 16 000 000 kr.

Bolaget begärde omprövning av beslutet att påföra skattetillägg och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas, i andra hand att skattetillägget skulle efterges, i tredje hand att underlaget för skattetillägg skulle bestämmas till 0 kr och i fjärde hand att skattetillägg inte skulle tas ut med mer än 20 procent. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Enligt bolagets uppfattning saknas grund för påförande av skattetillägg då någon oriktig uppgift inte har lämnats. I räkenskapsformat har en inte skattemässigt avdragsgill nedskrivning av anläggningstillgång om 16 000 000 kr redovisats. Vidare har en inte skattepliktig utdelning på aktier i dotterföretag om samma belopp redovisats. Beloppen tar ut varandra. Om beloppen redovisats under skattemässiga justeringar skulle det inte ha medfört någon skillnad beträffande bolagets resultat, vilket uppgår till ett underskott på 3 134 384 kr. Bolaget anser att en kvittning av posterna i förevarande fall är korrekt med hänsyn till att posterna är avhängiga varandra. Det är vanligt att skattefri utdelning från dotterbolag möts av skattemässigt ej avdragsgill nedskrivning av dotterbolagsaktier. Att inte redovisa posterna under skattemässiga justeringar

utgör inte oriktig uppgift i det aktuella fallet. - Om en oriktig uppgift anses föreligga bör den betraktas som ursäktlig och det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Enligt bolagets uppfattning har den aktuella redovisningen av posterna genom kvittning varit korrekt. Skattemyndigheten har anfört att återföring alltid skall göras under skattemässiga justeringar. I aktuellt fall skulle en sådan redovisning inte ha medfört någon ändring av resultatet. Enligt bolagets bedömning framstår skattetillägget i det aktuella fallet som orimligt och påförandet av tillägget ter sig stötande. - Kvittningsrätt bör dessutom föreligga med stöd av 5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324), TL. Bolaget anser att posten för nedskrivning av aktier i dotterbolag och posten för utdelning på aktier i dotterbolag är avhängiga varandra. Enligt bolagets uppfattning är invändningen att bolaget kvittat posterna i stället för att redovisa dem under skattemässiga justeringar hänförlig till samma fråga som den som föranlett skattetillägget. Med beaktande av vad som nu anförs bör underlaget för skattetillägg kunna bestämmas till 0 kr. - Om skattetillägg påförs bör procentsatsen uppgå till 20 procent eftersom den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november taxeringsåret. Självdeklarationen och räkenskapsschemat utgör sådant kontrollmaterial som bör medföra att skattetillägg skall utgå med 20 procent. I förevarande fall hade den aktuella uppgiften kunnat rättas med ledning av räkenskapsschemat och deklarationen. - Bolaget anförde även att skattetillägget stred mot artikel 6 i Europakonventionen.

Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning sitt beslut och anförde bl.a. följande. Belopp som inte är skattemässigt avdragsgilla eller inte är skattepliktiga och som redovisas i resultaträkningen skall alltid återföras under skattemässiga justeringar. Detta skall även göras om två poster tar ut varandra på grund av att de uppgår till samma belopp. Det har inte framgått av deklarationen eller på annat sätt vad det var för nedskrivning och vilket bolag utdelningen kom från utan skattemyndigheten har fått fram uppgifterna genom att hämta upplysningar från bolaget. Skattemyndigheten anser därför att bolaget har lämnat oriktig uppgift. - Vad bolaget anfört kan inte anses vara en sådan omständighet som gör felaktigheten ursäktlig. Det framstår inte heller som uppenbart oskäligt, orimligt eller stötande att ta ut skattetillägget. - Det finns inte något absolut samband då skattefria utdelningar från dotterbolag möts mot ej avdragsgill nedskrivning av dotterbolagsaktier. I 5 kap. 2 a § TL stadgas att endast s.k. oäkta kvittningar kan godtas. Med detta menas invändningar som är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften. Bolaget har däremot gjort en s.k. äkta kvittning. Med detta avses invändningar som hänförs till en annan fråga än den oriktiga uppgiften. Utdelningen på dotterbolagsaktierna kan därför inte beaktas. - Skattemyndigheten har inte kunnat rätta den oriktiga uppgiften genom att studera deklarationen och räkenskapsschemat.

Bolaget överklagade omprövningsbeslutet med oförändrade yrkanden.

Länsrätten i Stockholms län (2001-03-09, ordförande Nylund) yttrade efter att ha redogjort för aktuella lagrum: Oriktig uppgift. - Den grundläggande förutsättningen för att skattetillägg skall kunna påföras är att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. I förevarande fall har bolaget i räkenskapsschemat angivit att anläggningstillgångar har skrivits ned med 16 000 000 kr. Någon upplysning om vad det var fråga om för tillgångar fanns inte. Beloppet borde, eftersom nedskrivningen, som avser aktier i dotterbolag, inte är avdragsgill, rätteligen ha återförts under skattemässiga justeringar i deklarationen. Genom att inte återföra beloppet har bolaget felaktigt yrkat avdrag för nedskrivningen. - Bolaget har anfört, att eftersom det i räkenskapsschemat även angavs att bolaget tagit emot utdelning om 16 000 000 kr från dotterbolag och eftersom det inte är ovanligt att stora utdelningar påverkar utdelande bolags kapital så att en nedskrivning av dessa aktier är en nödvändig följd av utdelningen, borde skattemyndigheten ha insett att det förelåg ett samband mellan utdelningen och nedskrivningen av aktierna. Skattemyndigheten hade alltså enligt bolagets

uppfattning varit skyldig att utreda förhållandet, vilket medför att grund för påförande av skattetillägg saknas då bolaget inte kan sägas ha lämnat oriktig uppgift. - Länsrätten gör följande bedömning. - Länsrätten delar inte bolagets uppfattning att skattemyndigheten på grundval av de uppgifter som fanns i deklaration borde ha insett att en felredovisning förelåg. I deklarationen fanns överhuvudtaget inte någon information om vad nedskrivningen av anläggningstillgångar avsåg. Att endast med utgångspunkt i två likalydande belopp dra slutsatsen att ett samband mellan dessa sannolikt föreligger eftersom nedskrivningen av anläggningstillgångar kan avse dotterbolagsaktier och eftersom en sådan nedskrivning kan vara följden av lämnad utdelning från detta bolag ligger långt utanför den utredningsskyldighet som åvilar skattemyndigheten. - I förarbetena till bestämmelserna om skattetillägg sägs att det för att ett felaktigt yrkande inte skall anses innefatta oriktig uppgift krävs att den skattskyldige åtminstone i någon form redovisat de sakförhållanden som ligger till grund för yrkandet. Det skall vara fråga om ett "öppet angivet" yrkande, dvs. ett yrkande i den meningen att det kan bedömas på grundval av lämnade sakuppgifter eller andra omständigheter (prop. 1977/78:136 s. 144-145). Som framgår av vad som ovan anförts anser länsrätten att bolaget på intet sätt kan anses ha redovisat de förhållanden som låg till grund för yrkandet om nedskrivning av anläggningstillgångar. Därmed måste bolaget anses ha lämnat oriktig uppgift. Bolagets förstahandsyrkande skall således avslås. - Eftergift. - Bolaget har anført att den oriktiga uppgiften måste anses vara ursäktlig och att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget eftersom återföringen under skattemässiga justeringar inte medfört någon ändring av resultatet. - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattetillägg skall efterges helt om felaktigheten 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. - Beträffande rekvisitet uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet uttalas i förarbetena att eftergiftsgrunden "den oriktiga uppgiftens beskaffenhet" främst är avsedd att möjliggöra eftergift i de fall den skattskyldige haft att bedöma en svår skatterättslig fråga. Uppgiften kan ha blivit felaktig genom att lagstiftning eller praxis inte gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser. Vidare kan frågan vara ovanlig i beskattningssammanhang (prop. 1977/78:136 s. 156 och 206-207). Vidare bör enligt förarbetena eftergiftsgrunden "annan särskild omständighet" kunna tillämpas när det visserligen föreligger en oriktig uppgift men denna särskilt har markerats av den skattskyldige (prop. 1977/78:136 s. 157). Något förhållande av det slag eller liknande det som ovan nämnts är inte för handen i förevarande fall och länsrätten anser därmed inte att den oriktiga uppgiften kan anses vara ursäktlig. - Beträffande rekvisitet "uppenbart oskäligt" anføres i förarbetena att det kan uppkomma situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses vara ursäktlig men där skattetillägget ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kan framstå som orimligt. Departementschefen anför att de situationer han har i åtanke ingalunda är vanliga och att det inte är möjligt att med konkreta exempel belysa vad som i en given situation bör medföra att skattetillägget efterges. Han betonar att eftergiftsgrunden skall ses som en "ventil" när andra eftergiftsgrunder inte är tillämpliga. Vidare anför han att påföljden i dessa fall inte skall stå i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till eller att det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kan, enligt departementschefen, ha sin grund i den vid uppgiftslämnandet föreliggande situationen men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades (prop. 1991/92:43 s. 87-88). - I förevarande fall motsvaras det belopp som skulle ha undgått beskattning om den oriktiga uppgiften hade godtagits av ett lika stort belopp som tagits upp som skattepliktigt trots att det rätteligen var skattefritt. Bolaget är av uppfattningen att hänsyn till detta måste tas vid bestämmandet av eventuellt uttagande av skattetillägg. Av bestämmelsen i 5 kap. 2 a § TL följer att hänsyn inte skall tas till invändningar som inte är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften vid bestämmande av underlaget för skattetillägg. Motsatsvis godtas s.k. oäkta kvittningsinvändningar (motfakta). Enligt länsrättens

uppfattning är frågan om avdrag för nedskrivning av aktierna i dotterbolaget och frågan om skattefrihet för utdelningen därifrån inte att betrakta som samma fråga och den kvittningsinvändning som bolaget gjort kan således inte rubriceras som en oäkta kvittningsinvändning. Ändå finner länsrätten att frågorna har ett sådant samband med varandra att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg i en situation som denna. Bolagets andrahandsyrkande skall således bifallas. - Med bifall till överklagandet undanröjer länsrätten påfört skattetillägg.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att domen skulle undanröjas och att myndighetens beslut att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent av det underlag som utgjordes av en fjärdedel av 16 000 000 kr skulle fastställas.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och vidhöll i övrigt de i målet hos länsrätten redovisade uppfattningarna.

Kammarrätten i Stockholm (2002-04-19, Wijkman, Lindbäck, Bucht, referent) yttrade: Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att bolaget lämnat oriktig uppgift genom att felaktigt yrka avdrag för nedskrivna dotterbolagsaktier och att förutsättningar för påförande av skattetillägg således föreligger, såsom även att kvittning enligt 5 kap. 2 a § TL inte kan komma i fråga. Kammarrätten finner vidare att den oriktiga uppgiften inte hade kunnat rättas med hjälp av för skattemyndigheten tillgängligt kontrollmaterial, varför skattetillägget skall utgå med 40 procent av det underlag som utgörs av en fjärdedel av det oriktigt yrkade avdraget om 16 000 000 kr. Vad beträffar Europakonventionen har Regeringsrätten i ett vägledande rättsfall (RÅ 2000 ref. 66) funnit att de svenska skattetilläggen och formerna för dessas påförande inte strider mot konventionen. Vad bolaget har anfört i denna del kan således inte medföra skattetilläggets undanröjande. - Vad beträffar frågan om eftergift finner kammarrätten att det inte kan anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget eller att annan grund för eftergift framkommit. - Vid angivna förhållanden skall skattemyndighetens överklagande bifallas. - Kammarrätten upphäver länsrättens dom och fastställer skattemyndighetens beslut att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent av det underlag som utgörs av en fjärdedel av 16 000 000 kr.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja det påförda skattetillägget.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolaget har skrivit ned anläggningstillgångar med 16 000 000 kr samtidigt som någon skattemässig justering för nedskrivningen inte har skett vid beräkningen av inkomsten i deklarationen. Av deklarationen framgår att bolaget är ett holdingbolag vars tillgångssida i balansräkningen i huvudsak upptas av aktier och andelar i svenska företag. Resultaträkningen upptar endast ett fåtal poster och de två dominerande posterna består av en nedskrivning av anläggningstillgångar med 16 000 000 kr och en utdelning på aktier och andelar i dotterföretag m.m. med 16 000 000 kr. Även om skälet till nedskrivningen inte framgår av deklarationsmaterialet bör utgångspunkten i ett fall som detta vara att det vid deklarationsgranskningen framstått som mycket sannolikt att nedskrivningen hade ett samband med den samtidigt mottagna utdelningen som uppgick till samma belopp. Det fanns således starka skäl för att utgå från att nedskrivningen avsåg aktier för vilka utdelning uppburits med motsvarande belopp. - Skattemässig avdragsrätt för nedskrivning av anläggningstillgångar kan föreligga i ett antal situationer. I förevarande fall torde det främst vara fråga om en situation som gäller tillgångar i samband med byggnadsrörelse m.m. som skattemässigt behandlas som lager men redovisningsmässigt utgör anläggningstillgångar. Även om det av deklarationen framgår att bolaget vid aktuell taxering var ett holdingbolag finns det inte något som motsäger att bolaget tidigare kunde ha bedrivit en verksamhet som inneburit att aktier fortfarande skall anses som lager vid den skatterättsliga

bedömningen. Att så skulle kunna vara fallet bekräftas också av bolagets egen redovisning. Hade aktierna varit lager hade utdelningen varit skattepliktig samtidigt som en nedskrivning skulle ha varit skattemässigt avdragsgill. Det har inte i detta mål närmast kunnat bortses ifrån att det förelegat skattemässig avdragsrätt för nedskrivningen och det kan därför inte anses framstå som närmast uteslutet att avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar skulle godtas utan närmare utredning. Bolaget har således lämnat en oriktig uppgift i sin självdeklaration. - I målet finns en särskild uppgift enligt 3 kap. 28 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter av vilken det bl.a. framgår att det bolag som lämnat utdelningen hade firmanamnet AB Sjöholms Bröd. Även om denna uppgift talar emot att nedskrivningen skulle ha avsett lageraktier bör uppgiften inte kunna föranleda att skattetillägg påförs med en lägre procentsats. - Enligt 5 kap. 2 a § TL gäller att underlaget för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör någon annan fråga än den som föranlett tillägget. Den invändning som är i fråga i detta mål består i att en mottagen utdelning, som redovisats som en intäkt i resultaträkningen, skall undantas från beskattning under de skattemässiga justeringarna i självdeklarationen. En nedskrivning av aktier kan ha olika orsaker. Även om en orsak kan vara att värdet på aktierna minskat på grund av mottagen utdelning måste utgångspunkten vara att en nedskrivning av aktier och en mottagen utdelning hänförlig till samma aktier inte kan anses ingå i samma händelseförlopp eller saksammanhang. Även om det i ett visst fall finns utredning som ger vid handen att det föreligger ett direkt samband mellan nedskrivningen och utdelningen bör de två rättshandlingarna inte kunna vara hänförliga till en och samma fråga. - Att bolaget inte i detta fall erhållit någon skattevinst genom sitt förfarande kan i och för sig tolkas som att befrielse från skattetillägget skulle kunna komma i fråga. Mot detta kan dock anföras att enbart utebliven skattevinst inte bör kunna föranleda befrielse eftersom innebörden av 5 kap. 2 a § TL då skulle framstå som oklar. I det enskilda fallet kan omständigheterna vara sådana att det sammantaget framstår som uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg. SKV:s inställning i målet är emellertid att tillräckliga skäl för befrielse inte har framkommit.

Regeringsrätten (2005-02-02, Lavin, Ersson, Almgren, Hamberg, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § första och andra styckena TL, i den vid 1997 års taxering tillämpliga lydelsen, skall den som har lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som inte skulle ha påförts honom om den oriktiga uppgiften hade godtagits. 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.

Enligt 5 kap. 2 a § TL gäller vidare att underlaget för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar som rör annan fråga än den som föranlett skattetillägget.

I 5 kap. 6 § första stycket TL finns bestämmelser om att den skattskyldige under vissa förutsättningar kan befrias från skattetillägg.

Skattemyndigheten skall enligt 3 kap. 1 § TL se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Det åligger således skattemyndigheten att försöka klarlägga otydliga eller motstridiga uppgifter eller utreda en särskilt markerad skatterättslig frågeställning.

Bolaget har redan i ärendet hos skattemyndigheten medgett att det saknat rätt till avdrag för det i deklarationen till ledning för 1997 års taxering redovisade avdraget avseende nedskrivning av anläggningstillgångar. Det är vidare ostridigt att bolaget inte är skattskyldigt för den mot nedskrivningen svarande utdelningen från det aktuella dotterföretaget. Frågan i målet är därmed enbart om de av bolaget anförda omständigheterna motiverar att det påförda

skattetillägget undanröjs, nedsätts eller efterges.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I förevarande fall utgörs bolagets huvudsakliga verksamhet av holdingrörelse. Räkenskapsschemat i bolagets deklaration upptar anläggningstillgångar, i form av aktier och andelar i svenska företag, med 58 093 270 kr. Som enda övrig tillgång redovisas omsättningstillgångar bestående av andra likvida medel än kassa med 137 508 kr. Det inte återförda avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar uppgår till 16 000 000 kr.

Mot bakgrund av det ovan redovisade innehållet i bolagets deklaration framstår det inte som uteslutet att skattemyndigheten hade kunnat godta ifrågavarande avdrag utan ytterligare utredning (jfr bl.a. Regeringsrättens dom den 22 september 2004 i mål nr 2598-03 [anm: RÅ 2004 not. 164]). Varken det förhållandet att bolaget i räkenskapsschemat angett att det fått utdelning på aktier och andelar i dotterföretag m.m., med ett belopp som storleksmässigt motsvarade nedskrivningen av anläggningstillgångarna, eller innehållet i övrigt i bolagets deklaration föranleder Regeringsrätten till någon annan bedömning i detta avseende. Det har därmed inte förelegat någon anledning för skattemyndigheten att närmare utreda bolagets rätt till avdraget. Som underinstanserna funnit finns därför grund för att påföra bolaget skattetillägg med anledning av det yrkade avdraget för nedskrivning av anläggningstillgångar.

Regeringsrätten har då att ta ställning till om underlaget för skattetillägg skall bestämmas med beaktande av bolagets kvittningsinvändning. Invändningen innebär att ett belopp motsvarande utdelningen från dotterföretaget - vilken utdelning redovisats som en intäkt i bolagets räkenskaper men som ostridigt skulle ha undantagits från beskattning - skall minska underlaget för skattetillägg. Avgörande för Regeringsrättens ställningstagande är om intäkten i form av utdelning har sådant samband med nedskrivningen av värdet på anläggningstillgångarna att prövningen kommer att avse en och samma fråga enligt 5 kap. 2 a § TL.

Begreppet fråga (och det i förarbetena synonymt använda ordet "sak", se t.ex. prop. 1989/90:74 s. 371 och 374) har inte definierats i TL. I förarbetena har framhållits att en fråga normalt identifieras med hjälp av det yrkande som framställts och de omständigheter som åberopats till stöd för yrkandet (a. prop. s. 369 f., jfr RÅ 2001 ref. 20). Vad som i skatteprocessen bör utgöra samma fråga har varit föremål för Regeringsrättens behandling i bl.a. rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15 samt Regeringsrättens dom den 29 december 2004 i mål nr 4243-4244-02 (anm: RÅ 2004 ref. 144). Av dessa fall framgår att det i princip krävs att åberopade omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang.

En nedskrivning av värdet på aktier i ett dotterföretag kan, såsom Skatteverket påpekat, ha flera orsaker. Exempelvis kan den löpande driften i dotterföretaget ha gått med förlust eller kan dotterföretaget ha tömts på medel genom aktieutdelning eller ha lämnat skattemässigt avdragsgilla koncernbidrag. Avgörande vid bestämmandet av nedskrivningens storlek är aktiernas värde vid räkenskapsårets utgång. Härav följer att det är värdeutvecklingen fram till denna tidpunkt och inte någon enstaka transaktion i sig, t.ex. i form av en aktieutdelning, som utgör det för yrkandet om nedskrivning av värdet på aktierna relevanta händelseförloppet. Nedskrivningen av värdet på aktierna resp. intäkten i form av utdelning är därför att se som två olika frågor i nu aktuellt hänseende. Någon rätt till kvittning föreligger därmed inte.

Det återstår då att ta ställning till om det finns grund för att medge befrielse från skattetillägget. Den befrielsegrund som skulle kunna komma i fråga i förevarande fall är om det skulle framstå som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Befrielsegrunden "uppenbart oskäligt" infördes genom lagstiftning år 1991 för att tillgodose behovet av en befrielsegrund 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 f.) inte ansågs möjligt att belysa med konkreta exempel, tog främst sikte på fall där befrielsegrunden skulle fungera som en "ventil" när andra befrielsegrunder inte var tillämpliga. För befrielse krävdes att påföljden i dessa fall inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget.

Bolagets resultaträkning innehåller endast ett fåtal poster. De två dominerande är nedskrivningen av anläggningstillgångar med 16 000 000 kr och utdelningen på aktier och andelar i dotterbolaget med samma belopp. Någon skattemässig justering för nedskrivningen har inte skett vid inkomstberäkningen i deklarationen. Å andra sidan har utdelningen felaktigt tagits upp som en skattepliktig intäkt. Dessa två transaktioner kan som nyss konstaterats processuellt inte anses angå samma "sak". De har emellertid ändå nära samband med varandra och bolagets förfarande skulle inte ha lett till någon skattevinst för bolaget, även om de lämnade uppgifterna godtagits av skattemyndigheten. Med hänsyn till föreliggande omständigheter framstår ett skattetillägg av den storleksordning som här är aktuell som en sanktion som inte står i rimlig proportion till den försummelse som den skattskyldige gjort sig skyldig till. Det är därför uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och undanröjer det påförda skattetillägget.

Föredraget 2005-01-12, föredragande Heinefors, målnummer 3996-02

Sökord: Skattetillägg; Taxeringsprocess

Litteratur: Prop. 1989/90:74 s. 369 f., 371, 374; prop. 1991/92:43 s. 87 f.
