

Målnummer:	3536-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-03-12		
Rubrik:	En skattskyldig har underlåtit att i sin självdeklaration redovisa ett antal värdepappersförsäljningar. Några av försäljningarna har lett till realisationsvinst, andra till realisationsförlust. Vid beräkning av underlaget för skattetillägg har det på grund av bestämmelsen i 5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324) inte ansetts tillåtet att kvitta förlusterna mot vinsterna. Skattetillägg vid inkomsttaxering 1994.		
Lagrum:	5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:			

REFERAT

I sin självdeklaration till ledning för 1994 års taxering redovisade J.S. inte några värdepappersförsäljningar. På anmodan av skattemyndigheten lämnade han sedermera uppgifter om de försäljningar som han genomfört under år 1993. Enligt de beräkningar som skattemyndigheten gjorde på grundval av dessa uppgifter gav vissa försäljningar realisationsvinster om sammanlagt 68 195 kr och andra försäljningar realisationsförluster om sammanlagt 47 855 kr.

Skattemyndigheten i Stockholms län beslöt den 14 februari 1995 att påföra J.S. skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på ett underlag om 68 195 kr, motsvarande de försäljningar av värdepapper som enligt utredningen gett realisationsvinster.

J.S. överklagade beslutet och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas och i andra hand att det skulle beräknas på nettoresultatet av genomförda försäljningar, dvs. på de $(68\,195 - 47\,855 =)$ 20 340 kr som höjt hans inkomst av kapital.

Länsrätten i Stockholms län (1995-12-22, ordförande Ståhlberg) yttrade: Av 5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324), TL, framgår att underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Innebörden av bestämmelsen är att endast invändningar, som är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften, skall beaktas vid beräkningen av skattetillägget. - Det är i målet ostridigt att J.S. underlåtit att i sin deklamation redovisa försäljningar av värdepapper. Han har därigenom lämnat sådan oriktig uppgift, som avses i 5 kap. 1 § nämnda lag och grund för påförande av skattetillägg föreligger därför. Fråga blir emellertid hur underlaget för skattetillägget skall beräknas. Av handlingarna i målet framgår att skattemyndigheten i förfrågan ombett J.S. att redovisa samtliga aktieförsäljningar, som han vidtagit under inkomståret 1993. J.S. lämnade sedan in en redovisning, vilken visade en avdragsgill realisationsförlust om 24 867 kr. Efter granskning fann skattemyndigheten att försäljningarna i stället medfört en realisationsvinst om 20 340 kr. Skattetillägg påfördes och underlaget bestämdes till summan av de aktieförsäljningar som inneburit vinst för J.S., dvs. de försäljningar som givit förlust påverkade ej underlaget. - Länsrätten gör följande bedömning. - Då skattemyndigheten ombett J.S. att redovisa samtliga försäljningar han gjort under inkomståret, kan underlaget för skattetillägg inte bestämmas enbart med ledning av de försäljningar som inneburit vinst. Den fråga som föranlett skattetillägget är utebliven redovisning av samtliga aktieförsäljningar. Enligt länsrättens mening måste därmed underlaget för skattetillägget bestämmas med hänsyn till alla de försäljningar

som faktiskt genomförs. Även de försäljningar som inneburit en förlust skall därför anses hänförliga till frågan om skattetillägg. - Av 5 kap. 6 § samma lag följer att skattetillägg skall efterges bl.a. om underlåtenheten eller felaktigheten som föranlett skattetillägget framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens särskilda beskaffenhet. Vad som här avses är situationer då den skattskyldige haft att bedöma en svår eller ovanlig skatterättslig fråga. Eftergiftsgrunden kan således bli tillämplig bl.a. när lagstiftning eller praxis inte gett klart besked om gällande rätt i den fråga som uppgiften avser eller om gällande rätt nyligen ändrats. Bestämmelserna om beräkning av realisationsvinst/förlust vid aktieförsäljning får anses vara förhållandevis lättillgängliga och det åligger den som innehar värdepapper att känna till reglerna samt att redovisa gjorda försäljningar. Även om reglerna är detaljerade, kan de enligt länsrättens mening inte anses så svåra eller oklara att eftergift kan medges på denna grund. Annan grund för eftergift föreligger inte och besvären skall därför bifallas endast i den del de avser beräkning av underlag för skattetillägg. - Besvären bifallas endast på så sätt att underlaget för skattetillägget nedsätts till 20 340 kr.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att myndighetens beslut skulle fastställas.

J.S. bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1998-05-11, Anclow, Avellan-Hultman, referent) yttrade: Av 5 kap. 1 § andra stycket TL i dess lydelse vid 1994 års taxering framgår att skattetillägg tas ut med 40 procent av sådan skatt som om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige. - Enligt 5 kap. 2 a § samma lag skall underlag för skattetillägg bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. - Vid införandet av reglerna om skattetillägg gällde att en invändning som en skattskyldig kvittningsvis framförde mot en ifrågasatt höjning av nettointäkten av en förvärvskälla, reducerade det sanktionsgrundande beloppet endast om det var fråga om en s.k. oäkta kvittning. Detta innebar att kostnader som hade direkt anknytning till utelämnad intäktspost fick dras av vid beräkningen av undandraget belopp. Det var således inte fråga om en verklig kvittningsrätt utan om ett förfarande för beräkning av undandraget belopp (prop. 1977/78:136 s. 65). Efter uttalanden av skatteutskottet (SkU 1977/78:50 s. 52) gällde fram till och med 1991 års taxering att såväl äkta som oäkta kvittningar inom en förvärvskälla godtogs i skattetillägghänseende, s.k. nettokvittning. Från och med 1992 års taxering har möjligheten till nettokvittning slopats vilket innebär att enbart invändningar hänförliga till den oriktiga uppgiften beaktas vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg (oäkta kvittningar). - Anledningen till att nettokvittningen togs bort angavs vara bl.a. att en betydande missbruksrisk förelåg mot bakgrund av den femåriga omprövningsperioden. Därutöver uttalade departementschefen bl.a. följande. Syftet med skatte- och avgiftstilläggen är att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Praktiskt taget varje enskild uppgift som skall lämnas måste vara riktig. Lämnas en riktig uppgift är det naturligt att det är den förseelsen och dess effekt på skatteuttaget som skall vara styrande fråga om en ekonomisk sanktion skall tas ut eller inte. Att den skattskyldige även gjort andra fel - men då till sin nackdel - vad gäller frågor som inte har något direkt samband med den oriktiga uppgiften, bör med sådant synsätt inte påverka det sanktionsgrundande beloppet (prop. 1991/92:43 s. 72-73). - I förevarande fall har J.S. lämnat oriktiga uppgifter genom att inte redovisa de aktieavyttringar som medfört skattepliktiga realisationsvinster. Skattetillägg skall därför påföras honom. Enligt aktuellt lagrum skall skattetillägget beräknas på ett underlag av undandragen skatt. I förarbetena exemplifieras denna beräkning på så sätt att endast kostnader som har direkt anknytning till utelämnad intäktspost, dvs. till varje vinstgivande aktieförsäljning, får dras av vid beräkning av undandraget belopp. Exempel på sådana kostnader skulle i det aktuella fallet kunna vara högre anskaffningskostnader än vad som tidigare beräknats samt försäljningskostnader såsom courtage. Att på sätt länsrätten

gjort dra av de tidigare icke redovisade realisationsförlusterna är enligt kammarrättens mening däremot inte möjligt, eftersom en sådan kvittning måste betraktas som en inte tillåten äkta kvittning. Mot bakgrund av det anförda skall underlaget för skattetillägget bestämmas till den sammanlagda summan av oredovisade realisationsvinster, dvs. till 68 195 kr. Utredningen ger inte stöd för att beräkna beloppet på annat sätt än skattemyndigheten gjort. - Vad gäller skattetillägget ansluter sig kammarrätten till länsrättens bedömning att skäl för eftergift inte visats föreligga. - Med ändring av länsrättens dom bifaller kammarrätten överklagandet och bestämmer underlaget för skattetillägget till 68 195 kr.

Referenten, t.f. lagmannen Norström, var skiljaktig och anförde. Jag delar länsrättens bedömning och ändrar därför inte den överklagade domen.

J.S. överklagade och yrkade i första hand att han skulle befrias helt från skattetillägget och i andra hand att länsrättens dom skulle fastställas, vilket innebar att underlaget för skattetillägget skulle bestämmas till 20 340 kr. Han anförde bl.a. följande. Alla vinster och förluster skulle sammanföras till en och samma blankett och eventuellt skattetillägg beräknas på slutsumman. Reglerna för vinstberäkning och de deklarationsanvisningar som Riksskatteverket (RSV) hade gett ut var svårtolkade och svårbegripliga. Vid deklarationstillfället gjorde han en tämligen noggrann överslagsberäkning och kom fram till att försäljningarna gett cirka 2 000 kr i vinst eller förlust. När han under hösten 1994 anmodades att ge in en fullständig redovisning kom han fram till en kumulativ förlust på drygt 20 000 kr. Han hade ånyo försökt att räkna ut vad realisationsvinsten skulle bli och hade därvid funnit att man inte med de deklarationsanvisningar som RSV gav ut till det aktuella årets deklaration men däremot med nyare anvisningar kunde komma fram till beloppet 68 195 kr.

Prövningstillstånd meddelades.

RSV bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. J.S. hade uppgett att realisationsvinsten inte skulle vara 68 195 kr. Detta var ett nytt påstående som framförts först i Regeringsrätten. Han hade inte företett något beräkningsunderlag som gjort det möjligt att bemöta detta påstående. Det kunde för övrigt påpekas att J.S. inte hade överklagat inkomsttaxeringen. Enligt RSV:s uppfattning kvarstod därför de värden som processen avsåg oförändrade.

I bemötande upprepade J.S. vad han tidigare sagt om realisationsvinstberäkningen.

Regeringsrätten (2001-03-12, Swartling, Baekkevold, Nordborg, Ersson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna framgår bl.a. följande. I sin självdeklaration till ledning för 1994 års taxering redovisade J.S. inte några värdepappersförsäljningar. På anmodan av skattemyndigheten lämnade han sedermera uppgifter om de försäljningar som han genomfört under år 1993. Enligt de beräkningar som skattemyndigheten gjorde på grundval av dessa uppgifter gav vissa försäljningar realisationsvinster om sammanlagt 68 195 kr och andra försäljningar realisationsförluster om sammanlagt 47 855 kr.

Genom sin underlåtenhet att redovisa de vinstgivande försäljningarna har J.S. lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör grund för påförande av skattetillägg. Målet gäller i första hand frågan om underlaget för skattetillägget skall, såsom länsrätten funnit, fastställas med beaktande av resultatet av samtliga försäljningar eller om underlaget i enlighet med kammarrättens dom skall bestämmas till summan av realisationsvinsterna. Med utgångspunkt i skattemyndighetens beräkningar av vinster och förluster innebär det förstnämnda alternativet att underlaget bestäms till (68 195 - 47 855 =) 20 340 kr och det sistnämnda att det bestäms till 68 195 kr.

Den av underinstanserna åberopade bestämmelsen i 5 kap. 2 a § TL innebär att

det vid bestämmande av underlaget för skattetillägg är tillåtet att kvitta oredovisade utgifts- eller förlustposter mot utlämnade intäktsposter endast under förutsättning att avdraget för utgiften eller förlusten och beskattningen av intäkten är att hänföra till en och samma "fråga". Begreppet fråga (och det i förarbetena som synonym använda uttrycket "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. 369-370). För att åberopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang (jfr Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:19:4-5 med hänvisningar). Vad beträffar värdepappersförsäljningar finns det normalt fog för att se varje försäljning - eller snarare beräkningen av försäljningens resultat och den skattemässiga behandlingen av detta - som en särskild fråga.

Med denna utgångspunkt och på de av kammarrätten i övrigt anförda skälen finner Regeringsrätten att underlaget för skattetillägg i förevarande fall skall bestämmas till belopp motsvarande summan av realisationsvinsterna. Det som förekommit i målet ger inte anledning att frångå den beräkning som har gjorts av skattemyndigheten och legat till grund för kammarrättens dom. Underlaget skall följaktligen bestämmas till 68 195 kr.

Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att det inte finns skäl att efterge skattetillägget.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2001-02-21, föredragande Jonsson, målnummer 3536-1998.

Sökord: Skattetillägg

Litteratur: prop. 1977/78:136 s. 165; SkU 1977/78:50 s. 52-53; prop. 1989/90:74 s. 369-371, 374; prop. 1991/92:43 s. 71-74; Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:19:4-5 med hänvisningar.
