

---

**Regeringsrätten**

---

RÅ 2004 ref. 144

<b>Målnummer:</b>	4244-02	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2004-12-29		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om beräkning av skattetillägg när inkomst som redovisats i inkomstslaget kapital i stället bort tas upp i inkomstslaget tjänst.		
<b>Lagrum:</b>	5 kap. 1 § andra stycket och 2 a § taxeringslagen (1990:324)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 2000 ref. 54</li><li>• RÅ 2003 ref. 15</li></ul>		

---

**REFERAT**

H.N. och hans sambo avyttrade under 1992 sin bostadsrättslägenhet för 650 000 kr. De redovisade med anledning av avyttringen en realisationsvinst om 87 816 kr vardera under inkomst av kapital.

Genom omprövningsbeslut den 10 december 1998 beslutade Skattemyndigheten i Göteborg att eftertaxera H.N. 1993 för inkomst av tjänst från VFHC med 305 000 kr samt att medge honom avdrag för realisationsförlust med 64 684 kr avseende den avyttrade bostadsrätten. Skattemyndigheten beslutade vidare att påföra H.N. skattetillägg med 40 procent av ett underlag om 305 000 kr. - Som motivering för besluten anförde skattemyndigheten bl.a. följande. H.N. var anställd av VFHC som hockeyspelare under säsongerna 1988/1989 till 1991/1992. H.N. träffade under 1990 en överenskommelse med VFHC enligt vilken VFHC garanterade honom ett lägsta försäljningspris för bostadsrätten om 650 000 kr vid det tillfälle då han vid spelarkontraktets upphörande önskade överlåta densamma. Bostadsrätten avyttrades under 1992 till VFHC:s kassör för det garanterade beloppet. Marknadsvärdet vid överlåtelsetillfället var betydligt lägre och beräknades av skattemyndigheten uppgå till 345 000 kr. Den av VFHC erhållna ersättningen skall, till den del den överstiger marknadsvärdet, betraktas som förtäckt lön från VFHC och H.N:s inkomst av tjänst skall därför höjas med (650 000-345 000=) 305 000 kr. Som en konsekvens härav skall den av H.N. redovisade realisationsvinsten justeras till en realisationsförlust om 64 684 kr. - Ovannämnda omständigheter har inte framkommit i deklarationen. Härigenom har H.N. lämnat oriktiga uppgifter av beskaffenhet att föranleda eftertaxering och skattetillägg. Någon grund för eftergift av skattetillägg har inte framkommit.

H.N. överklagade skattemyndighetens beslut samt yrkade ersättning för sina kostnader.

Skattemyndigheten ändrade inte sina beslut.

Länsrätten i Göteborg (2001-05-29, ordförande Abrahamsson) som i sin dom behandlade även taxeringsfrågor avseende eftertaxering för inkomst 1996, avsåg såväl överklagandet som yrkandet om ersättning för kostnader.

H.N. överklagade länsrättens dom samt yrkade ersättning för ombudskostnader i kammarrätten.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2002-04-09, Bodin, Johansson, referent, Gester) fann, såvitt fråga var om bostadsrättens marknadsvärde, att detta vid avyttringstiden skäligen kunde bestämmas till 390 000 kr. Kammarrätten biföll därför överklagandet i denna del delvis och satte ned inkomsten av tjänst vid eftertaxeringen 1993 med 45 000 kr. I konsekvens härmed reducerades också

den för H.N. beräknade realisationsförlusten med 22 500 kr medan underlaget för påfört skattetillägg sattes ned med 45 000 kr. - I övrigt avslag kammarrätten H.N:s överklagande vad gällde eftertaxering för inkomst 1996 men befriade honom från påfört skattetillägg vid denna taxering. Kammarrätten tillerkände även H.N. viss ersättning för kostnader i länsrätten och i kammarrätten.

H.N. överklagade och yrkade vad gällde eftertaxeringen för 1993 att den helt skulle undanröjas och i andra hand att taxeringshöjningen skulle sättas ned. Vad gällde påfört skattetillägg vid eftertaxeringen för 1993 yrkade han, oavsett utgången i taxeringsfrågan, att skattetillägget skulle undanröjas eller att det i vart fall skulle beräknas på ett reducerat underlag. H.N. yrkade vidare att han skulle medges full ersättning för sina kostnader i länsrätten och kammarrätten.

Regeringsrätten beslutade den 23 mars 2004 att meddela prövningstillstånd i mål nr 4243-02 rörande eftertaxering för inkomst 1993 m.m. såvitt gällde beräkningen av skattetillägg.

H.N. anförde till stöd för sin talan när det gäller beräkningen av skattetillägg bl.a. att reducering borde ske med den minskade skatt och skattereduktion som konsekvensändringen under inkomst av kapital inneburit för honom och hans sambo eller i vart fall för honom. - Vad gällde ersättning för kostnader i denna del yrkade han ersättning med 3 000 kr för kostnader i länsrätt och kammarrätt samt med 5 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet i nu aktuellt hänseende och anförde bl.a. följande. Ifrågavarande skattetillägg hade påförts med anledning av att H.N. i sin deklaration vid 1993 års taxering har underlåtit att redovisa relevanta omständigheter och transaktioner kring skatteupplägget avseende den förtäckta lön som han har erhållit genom försäljningen av hans och hans sambos bostadsrätt till överpris. Den omständigheten att H.N. och hans sambo under inkomst av kapital har redovisat realisationsvinst avseende den bostadsrätt som ingick som en del i skatteupplägget mellan H.N. och hans arbetsgivare är egentligen en annan fråga än den som föranlett skattetillägget. Med hänsyn härtill utgör vad H.N. har anfört i målet inte någon oäkta kvittningsinvändning och därmed inte heller skäl för att frångå den beräkning av skattetillägget som har legat till grund för kammarrättens dom. - Beträffande yrkandet om ersättning för kostnader tillstyrkte Skatteverket att H.N. skulle medges ersättning i enlighet med gällande rättshjälptaxa för två timmars arbete.

Regeringsrätten (2004-12-29. Billum, Wennerström, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten finner inte skäl att meddela prövningstillstånd i de delar av mål nr 4243-02 där prövningstillstånd inte tidigare meddelats. Regeringsrätten finner inte heller skäl att meddela prövningstillstånd i mål nr 4244-02 rörande eftertaxering för inkomst 1996 m.m.

Vad som nu skall prövas av Regeringsrätten är alltså endast beräkningen av det skattetillägg som påförts H.N. i anledning av att han till ledning för sin taxering 1993 befunnits ha lämnat oriktig uppgift rörande den löneförmån han erhållit från sin arbetsgivare i samband med att han och hans sambo försålt en av paret gemensamt ägd bostadsrätt.

Av 5 kap. 1 § andra stycket taxeringslagen (1990:324), TL, i den vid 1993 års taxering tillämpliga lydelsen framgår, såvitt här är av intresse, att skattetillägg skall beräknas på den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som samtaxeras med honom. 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.

För att skattetillägget skall kunna påföras skattskyldig när denne lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin taxering förutsätts som huvudprincip att den oriktiga uppgiften, om den godtagits, skulle ha lett till lägre skatt för den skattskyldige eller i vissa fall närstående. Skattetillägget skall beräknas på det

skattebelopp som härigenom skulle ha undandragits. I H.N:s fall har viss del av försäljningslikviden från överlåtelsen av hans och hans sambos bostadsrättslägenhet, som de båda i sina deklarationer i sin helhet hänfört till inkomstslaget kapital, av underinstanserna hänförts till inkomstslaget tjänst. Denna omfördelning har medfört tillkommande skatt hänförlig till höjningen av inkomst av tjänst men samtidigt inneburet att påförd skatt på kapitalinkomster såvitt avser såväl H.N. som hans sambo undanröjts samt att de båda därjämte medgettts skattereduktion för underskott av kapital.

Vad beträffar underlaget för skattetillägg har underinstanserna funnit att detta skall beräknas på den skatt som belöper på höjningen av H.N:s inkomst av tjänst, vilken kammarrätten funnit skall utgöra 260 000 kr, utan beaktande av de konsekvensändringar i inkomstslaget kapital som samtidigt gjordes. Dessa ändringar innebar för såväl H.N. som hans sambo att en realisationsvinst om 87 817 kr i stället blev ett underskott om 42 184 kr.

H.N:s inställning i målet är att underlaget för skattetillägg i första hand skall bestämmas med utgångspunkt i den sammanlagda förändringen av det skatteuttag som blir följderna för honom och hans sambo, med vilken han var sambeskatad, av att den oriktiga uppgiften inte godtagits. Skatteverket å sin sida hävdar att frågan om den, i konsekvens med höjningen av inkomsten av tjänst för H.N., gjorda justeringen hos honom och hans sambo av inkomsten av kapital från ett överskott till ett underskott utgör en särskild fråga, och att det därför inte är en sådan kvittningsinvändning som kan vinna beaktande vid bestämmande av skattetillägget.

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. Av de nämnda rättsfallen framgår att för att återopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang. Enligt Regeringsrättens mening är höjningen av H.N:s inkomst av tjänst och de konsekvensändringar detta medfört för honom genom att deklarerad realisationsvinst justerats så att i stället en avdragsgill realisationsförlust uppkommit hänförliga till en och samma fråga, nämligen frågan om hur den försäljningslikvid som erhållits vid avyttring av bostadsrätten skulle beskattas.

Vid detta förhållande skall förändringarna i skatteuttaget beträffande H.N. vad gäller skatten på kapital och medgiven skattereduktion räknas honom tillgodo vid beräkningen av skattetillägget. Underlaget för skattetillägget skall därför bestämmas med beaktande av den sammantagna förändringen av det skatteuttag som för H.N:s del blir följderna av rättelsen av den oriktiga uppgiften. Eftersom skatteuttaget för H.N:s sambo inte skulle ha blivit för lågt om den oriktiga uppgiften godtagits saknas förutsättningar för att vid bestämmande av underlaget för beräkning av det H.N. påförda skattetillägget beakta den förändring i skatteuttaget som beslutats för hennes del.

Med hänsyn till utgången i målet finner Regeringsrätten att H.N. skall beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i Regeringsrätten samt för ytterligare viss del av kostnaderna i kammarrätten och länsrätten. Ersättning bör medges med nu yrkade belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten meddelar inte prövningstillstånd i mål nr 4243-02 såvitt gäller eftertaxering för inkomst 1993 m.m. och inte heller i mål nr 4244-02 rörande eftertaxering för inkomst 1996 m.m. Kammarrättens avgörande i dessa delar skall därför stå fast.

Regeringsrätten förklarar med ändring av kammarrättens dom att skattetillägget vid eftertaxeringen för 1993 skall beräknas på hela den ändring av skatteuttaget, jämfört med vad som ursprungligen debiterats, som för H.N:s del uppkommer i anledning av den av kammarrätten beslutade omfördelningen av inkomst avseende överlåtelse av bostadsrätt från inkomstslaget kapital till inkomstslaget tjänst.

Regeringsrätten beviljar H.N. ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 5 000 kr samt beviljar honom, utöver vad han tillerkänts

av kammarrätten, ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten med ytterligare 3 000 kr.

Regeringsråden Nord och Kindlund deltog inte vid avgörandet av frågan om prövningstillstånd.

Föredraget 2004-11-10, föredragande Abrahamsson, målnummer 4243-4244-02

---

**Sökord:** Skattetillägg; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

**Litteratur:**

---