

Målnummer: 709-04 **Avdelning:** 2
Avgörandedatum: 2005-10-28
Rubrik: En skattskyldig som inte i rätt tid gett in självdeklaration har inte ansetts kunna eftertaxeras på grund av utebliven deklaration när deklaration väl getts in.
Lagrum: 4 kap. 14 §, 15 § och 16 § taxeringslagen (1990:324)
Rättsfall:

REFERAT

I bilaga till deklarationen för taxeringsår 1995 lämnade G.B uppgifter angående likvidation av fåmansföretaget Assuranturix AB (bolaget) och redovisade den uppkomna realisationsvinsten som skattefri. Vidare redovisade G.B. uppkomna realisationsförluster gällande premieobligationer vid 1990 och 1991 års taxeringar. Han uppgav att dessa förluster delvis utnyttjats som avdrag vid 1993 och 1994 års taxeringar och yrkade avdrag också vid 1995 års taxering.

Skattemyndigheten beslutade den 18 november 1998 att eftertaxera G.B. dels för inkomst av kapital och tjänst med här uteslutna belopp avseende realisationsvinsten och dels för inkomst av kapital avseende dubbelavdrag för förlust gällande premieobligationer. Skattemyndigheten beslutade vidare att påföra G.B. skattetillägg med 40 procent av skatten på yrkat förlustavdrag. Som motivering angav myndigheten bl.a. följande. G.B. har inkommit med deklaration för det aktuella taxeringsåret först den 21 maj 1996. Detta innebär att G.B. lämnat oriktig uppgift. Något taxeringsbeslut har inte fattats. Under sådant förhållande har skattemyndigheten möjlighet att med stöd av 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324), TL, pröva taxeringarna inom eftertaxeringsfristen. Eftertaxering kan ske oavsett att den ettåriga prövningsfristen inte har gått till ända, då deklarationen kom in. Skattemyndigheten har beslutat taxera G.B. enligt inkommen deklaration med undantag för nedan angivna poster. - G.B. har yrkat avdrag för realisationsförlust med visst belopp. Redan vid 1992-1994 års deklarationer utnyttjades avdraget. Det saknas således möjlighet att utnyttja ytterligare förlustavdrag vid förevarande års taxering. Eftertaxering sker av beloppet och inkomst av kapital höjs med samma belopp. G.B. har dessutom påförts skattetillägg med 40 procent av skatten på yrkat förlustavdrag. Oriktig uppgift har konstaterats genom myndighetens utredning av utnyttjade förlustavdrag. Deklarationer från tidigare år anses inte utgöra vid taxeringen tillgängligt material. Skäl att undanröja eller efterge skattetillägget föreligger inte.

G.B. begärde omprövning av skattemyndighetens beslut och yrkade att eftertaxeringen skulle undanröjas. Han anförde bl.a. följande. Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får enligt 4 kap 14 § första stycket TL normalt inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Ett omprövningsbeslut skulle således, förutsatt att hans självdeklaration avlämnats i rätt tid, fattas senast den 31 december 1996. Hans självdeklaration upprättad till ledning för 1995 års taxering inkom emellertid till skattemyndigheten först den 21 maj 1996. I denna situation när den skattskyldige inte i rätt tid avlämnat självdeklaration finns en undantagsbestämmelse i 4 kap. 14 § andra stycket TL. Innebörden av denna regel är att omprövningsbeslut får fattas efter utgången av den tid som uppges i första stycket, dock inte senare än ett år från den dag då deklarationen kom

in till skattemyndigheten. Skattemyndigheten har inte fattat något beslut inom denna ettårsfrist. Från ettårsfristen finns vissa undantag. Omprövningsbeslut kan således meddelas även efter utgången av denna tid, vilket dock kräver att förutsättningarna för eftertaxering i 4 kap. 16 § TL är uppfyllda. För att eftertaxering skall kunna ske krävs först att oriktig uppgift har lämnats. Med att oriktig uppgift har lämnats jämställs underlåtenhet att lämna uppgift eller att lämna infordrad upplysning. Skattemyndigheten anför i omprövningsbeslutet att redan den omständigheten att deklarationen inkommit först den 21 maj 1996 innebär att oriktig uppgift har lämnats. Detta synsätt har inte stöd i lagstiftningen eller i praxis. Avgörande vid bedömning av om oriktig uppgift har lämnats skall vara de uppgifter som lämnats i den ingivna deklarationen, inte vid vilken tidpunkt dessa uppgifter avlämnats. Att deklarationen lämnats efter den senaste dagen för avlämnande av deklaration till ledning för 1995 års taxering medför i sig inte att oriktig uppgift har lämnats. En annan sak är att oriktig uppgift kan bedömas föreligga om en skattskyldig underlåter att överhuvudtaget lämna självdeklaration. Någon sådan situation är det emellertid inte fråga om här. - I bilaga till deklarationen har han utförligt och noggrant upplyst om omständigheterna i samband med likvidationen av bolaget samt på vilka grunder han anser att den ifrågavarande realisationsvinsten omfattas av den vid taxeringsåret gällande skattefriheten. Han har i bilagan lämnat sådana upplysningar att yrkandena i hans deklaration måste anses utgöra s.k. öppna yrkanden. Att skattemyndigheten bedömer omständigheterna på annat sätt medför inte att oriktig uppgift har lämnats, fråga är i sådant fall endast om oriktigt yrkande vilket inte medför att grund för eftertaxering föreligger.

Skattemyndigheten vidhöll sitt tidigare beslut och anförde bl.a. följande. Deklarationen inkom först den 21 maj 1996, dvs. året efter taxeringsåret. G.B. har därmed brutit i sin uppgiftsplikt på sätt som anges i 4 kap. 16 § tredje punkten TL. På grund av att deklaration uteblev under taxeringsperioden har G.B. inte taxerats för skattepliktiga inkomster. Orsakssambandet mellan hans underlåtenhet att ge in deklarationen och att taxeringsbeslut inte fattats är uppenbart. Genom att deklaration så småningom inkommit har förutsättningarna för ett taxeringsbeslut väsentligen förändrats efter taxeringsperiodens slut. På grund av dessa förhållanden är rättelse av G.B:s deklaration möjlig genom eftertaxering enligt 4 kap. 16 § tredje punkten TL.

G.B. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade i första hand att länsrätten skulle undanröja omprövningsbeslutet eftersom eftertaxeringsgrund saknades. I andra hand yrkade han att länsrätten skulle undanröja skattemyndighetens beslut att eftertaxera honom för realisationsvinst till följd av likvidation av bolaget. Vidare yrkade han att länsrätten skulle undanröja skattetillägget avseende dubbelavdrag för förlust gällande premieobligationer.

Vid omprövning den 11 juni 2001 beslutade myndigheten att inte ändra sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Skåne län (2002-11-26, ordförande Almebäck), som höll muntlig förhandling i målet, yttrade: - - - Länsrätten gör följande bedömning. - Frågan i målet är huruvida förutsättningar föreligger för eftertaxering av G.B. på den grunden att han lämnat in deklaration för sent. Det är ostridigt i målet att G.B:s deklaration för taxeringsåret 1995 inkom först den 21 maj 1996. Med tillämpning av 4 kap. 14 § andra stycket TL skulle skattemyndigheten ha beslutat om omprövning senast ett år efter att deklarationen inkom till skattemyndigheten, dvs. den 21 maj 1997. Först den 18 november 1998 fattade skattemyndigheten sitt omprövningsbeslut. Vid denna tidpunkt saknades alltså grund för omprövning enligt 4 kap. 14 § andra stycket. - Den närmare frågan är huruvida skattemyndigheten haft rätt att eftertaxera G.B. med stöd av 4 kap. 16 § tredje punkten TL enbart på den grunden att deklarationen inkommit för sent. Enligt Riksskatteverkets Handledning för taxeringsförfarande (1996) s. 364 skall med orden "underlåtit att lämna deklaration" avses att deklaration inte har kommit in i sådan tid att den kunnat läggas till grund för den årliga taxeringen. Förarbetena och det av

skattemyndigheten åberopade rättsfallet RÅ 1968 Fi 1109 ger dock inte stöd för en sådan tolkning av bestämmelsen. Vidare strider en sådan tolkning mot ordalydelsen av bestämmelsen. Enligt vanligt språkbruk torde "underlåtit att lämna självdeklaration" endast innefatta fall där självdeklaration överhuvudtaget inte lämnats in till skattemyndigheten. Dessutom finns det redan en bestämmelse som skall omfatta fall där deklaration inkommit för sent, nämligen 4 kap. 14 § andra stycket TL. Eftertaxering skulle emellertid kunna ske om det i inkommen deklaration finns en oriktig uppgift, men det har inte gjorts gällande i målet att oriktig uppgift förelegat. Beaktas bör också att eftertaxering är en för den enskilde ingripande åtgärd, vilket talar för en restriktiv tolkning av bestämmelserna. Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten därmed att 4 kap. 16 § tredje punkten inte kan tillämpas i ett fall som förevarande där deklaration faktiskt inkommit och skattemyndigheten inte åberopat någon konkret grund till stöd för en eftertaxering i denna del. Förutsättningar för eftertaxering föreligger således inte, varför G.B:s överklagande skall bifallas såvitt avser frågan om beskattning av realisationsvinsten av avyttring av aktierna i bolaget. - Skattetillägg avseende förlustavdrag på premieobligationer - - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattemyndigheten får i beslutet den 11 juni 2001 anses ha vitsordat att under förutsättning att realisationsvinsten inte beskattas så får dubbelavdraget på premieobligationerna inga beskattningskonsekvenser för G.B. Länsrätten har i fråga om realisationsvinsten gjort bedömningen att den inte skall beskattas. G.B. har i och för sig lämnat oriktig uppgift såvitt avser förlustavdraget, men uppgiften har inte inneburit att han inte har påförts någon skatt. Förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger därmed inte. Även i denna del skall överklagandet bifallas. - Med bifall till överklagandet undanröjer länsrätten skattemyndighetens beslut att eftertaxera G.B. för realisationsvinst vid avyttring av aktier samt beslutet att påföra honom skattetillägg.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle fastställa myndighetens beskattningsåtgärder i sin helhet och anförde bl.a. följande. Länsrätten påstår att skattemyndigheten inte åberopat någon grund för eftertaxering. Myndigheten har emellertid utgått från ordalydelsen i 4 kap. 16 § TL och anser att formuleringen av lagrummet är tydlig. Sambandet mellan den vid tidpunkten för taxeringen uteblivna deklarationen och nolltaxeringen eller den inte åsatta taxeringen är uppenbar. Möjligheten att eftertaxera finns oavsett om oriktig uppgift lämnats vid något tillfälle under handläggningen eller om deklarationen kommit in efter det att en felaktig taxering skett eller inte blivit åsatt. Underlåtenheten att lämna deklaration kan konstateras redan då grundbeslut fattas eller skulle ha fattats. Att taxeringsbeslut blivit felaktigt framkommer då deklaration kommer in. - Länsrätten utgår från att skattemyndigheten alltid skall hålla sig till möjligheten att ompröva grundbeslut inom ett år från det att deklarationen kommer in. Rätten bedömer situationen vid tidpunkten då deklarationen kommer in och menar att det inte föreligger någon underlåtenhet att lämna deklaration eftersom den har kommit in, om än för sent. Enligt länsrätten är regeln endast nödvändig för eftertaxering av samtaxerade. Skattemyndigheten konstaterar att denna begränsning inte framgår av lagrummet. Myndighetens läsning av lagtexten har varit gängse praxis sedan införandet av gamla taxeringslagen från 1956. Kammarrättens i Göteborg dom i mål nr 4962--63-1988 den 28 december 1990 åberopas. Det målet har stora likheter med här förevarande mål. Oavsett att skattemyndigheten haft möjlighet att genom omprövning ändra G.B:s taxering saknas hinder att eftertaxeringsvis göra de behövliga rättelserna av åsatt/felaktig taxering.

G.B. ansåg att skattemyndighetens överklagande skulle avslås och anförde bl.a. följande. Eftertaxering med stöd av 4 kap. 16 § tredje punkten TL kan inte ske på de grunder som åberopas av skattemyndigheten. Detta följer direkt av lagtextens lydelse enligt vilken eftertaxering med stöd av denna punkt förutsätter att deklaration över huvud taget inte har givits in. Någon annan grund för eftertaxering har, såsom länsrätten också konstaterar, inte åberopats av skattemyndigheten. Eftersom grund för eftertaxering inte föreligger är inte

heller förutsättningarna för påförande av skattetillägg uppfyllda. Om kammarrätten ändå finner att förutsättningar för eftertaxering föreligger vidhålls att skattetillägg inte skall påföras. Han har inte lämnat någon oriktig uppgift i sin deklaration. En annan sak är att deklarationen kommit in för sent. Om grund för påförande av skattetillägg ändå anses föreligga anser han att skäl för eftergift föreligger.

Kammarrätten i Göteborg (2003-11-21, Nyström, Hansson, Vennersten, referent), som höll muntlig förhandling i målet, yttrade: - Eftertaxering - Av 4 kap. 16 § TL framgår att eftertaxering får ske bl.a. om den skattskyldige underlåtit att lämna självdeklaration och underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats. Enligt 18 § samma kapitel får sådan eftertaxering ske endast om den avser belopp av någon betydelse och beslutet med hänsyn till omständigheterna inte framstår som uppenbart oskäligt. Skattemyndighetens beslut om eftertaxering på grund av utebliven självdeklaration skall enligt kapitlets 19:e § meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret. - Vid den ordinarie taxeringsperiodens utgång, den 30 november 1995, hade G.B. inte givit in någon självdeklaration avseende 1995 års taxering. Underlåtenheten har medfört att skattemyndigheten inte fattat något grundläggande taxeringsbeslut avseende G.B. för aktuellt taxeringsår. Förutsättningar för eftertaxering enligt ovan angivna 4 kap. 16 § TL har således förelegat och skattemyndigheten har haft denna möjlighet fram till utgången av femte året efter taxeringsåret, dvs. år 2000. Eftertaxering har skett den 18 november 1998 med ledning av den deklaration som G.B. givit in den 21 maj 1996. G.B. har i slutligt yttrande vitsordat skattemyndighetens beräkning den 11 juni 2001 av den realisationsvinst för vilken han eftertaxerats. Av handlingarna i målet framgår också att rätt till förlustavdrag med yrkade 133 847 kr avseende premieobligationer inte förelegat. Eftersom fråga är om betydande belopp och det inte framstår som uppenbart oskäligt, finner kammarrätten således att skattemyndigheten haft fog för att eftertaxera G.B. med belopp såsom de slutligen beräknats i beslutet den 11 juni 2001. Den omständigheten att skattemyndigheten inom ett år från det att G.B. givit in deklaration genom omprövning med stöd 4 kap. 14 § TL kunnat meddela ett beslut med samma innehåll som beslutet om eftertaxering, förtar inte möjligheten till eftertaxering. - Skattetillägg - G.B. har yrkat förlustavdrag med 133 847 kr, vilket belopp redan utnyttjats tidigare taxeringsår. Avdragsyrkandet innebär att han lämnat oriktig uppgift och felet har inte kunnat rättas med hjälp av sådant kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten vid taxeringen. Förutsättningar för skattetillägg med 40 procent föreligger därmed. - - - Kammarrätten finner inte att det som G.B. anfört utgör skäl för eftergift av skattetillägg. Inte heller i övrigt har det framkommit något skäl för att efterge skattetillägget. - - - Kammarrätten fastställer skattemyndighetens beslut om eftertaxering och skattetillägg så som det kommit till uttryck i myndighetens beslut den 11 juni 2001.

Ersättning för ombudskostnader i kammarrätten medgavs med yrkade 8 000 kr.

G.B. överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle fastställa länsrättens domslut. Han åberopade att formella förutsättningar för eftertaxering av realisationsvinsten saknades och vidare att skattetillägget skulle bortfalla eftersom, om realisationsvinsten inte beskattades, avdraget för realisationsförlust inte skulle kunna ha lett till minskad skatt. Om eftertaxeringen inte ansågs kunna undanröjas på formell grund, yrkade han att målet skulle återförvisas till länsrätten eller kammarrätten för prövning av frågan om aktierna i Assuranturix AB varit kvalificerade. Om återförvisning inte skedde, yrkade han att Regeringsrätten förklarade att aktierna inte varit kvalificerade och att realisationsvinsten därmed inte var skattepliktig. G.B. anförde bl.a. följande. Självdeklaration till ledning för 1995 års taxering kom in till Skatteverket den 21 maj 1996. I deklarationen redovisades den realisationsvinst som uppkom

vid likvidationen av Assuranturix AB som skattefri. Först den 18 november 1998 fattade verket beslut om eftertaxering, grundad på att deklARATIONEN getts in för sent. Skatteverket hade fram till den 21 maj 1997 kunnat fatta ett omprövningsbeslut till hans nackdel med stöd av 4 kap. 14 § andra stycket TL. Därefter har ett sådant beslut kunnat fattas endast om förutsättningar för eftertaxering förelegat enligt 4 kap. 16 § 1 TL, dvs. om oriktig uppgift lämnats i deklARATIONEN. Bestämmelsen i 4 kap. 16 § 3 TL är tillämplig endast om en skattskyldig underlåter att överhuvudtaget lämna självdeklARATION. - G.B. yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Skatteverket bestred bifall till G.B:s förstahandsyrkande men tillstyrkte att målet återförvisades till länsrätten för prövning i sak. Verket anförde bl.a. följande. G.B. har eftertaxerats på grund av att han underlåtit att lämna självdeklARATION vilket medfört att något taxeringsbeslut rörande honom inte fattats. Eftertaxering har alltså skett med stöd av 4 kap. 16 § 3 TL. Möjligheten att eftertaxera när en skattskyldig inte kommit in med självdeklARATION under taxeringsperioden fanns också enligt 114 § tredje stycket taxeringslagen (1956:623). Det råder ingen tvekan om att eftertaxering enligt den bestämmelsen kunde ske under hela femårsfristen även om deklARATION kommit in under denna tid. Den nya bestämmelsen i 4 kap. 14 § andra stycket TL medförde ingen begränsning i Skatteverkets möjlighet att eftertaxera. Tvärtom fick det allmänna ökade möjligheter att åstadkomma en korrekt taxering utan att tillgripa eftertaxering.

Regeringsrätten (2005-10-28, Sandström, Dexe, Nord, Brickman, Knutsson): yttrade. Skälen för Regeringsrättens avgörande. Kammarrättens dom innebär att G.B. har eftertaxerats i inkomstlagen kapital och tjänst för realisationsvinst vid avyttring av aktier i fåmansföretag och i inkomstlaget kapital för belopp motsvarande ett avdrag för realisationsförlust på premieobligationer som han felaktigt tillgodofört sig i den självdeklARATION han gav in i maj 1996. Det felaktiga avdraget har också lett till att han påförts skattetillägg. Om realisationsvinsten inte beskattas skall, enligt vad parterna är ense om, skattetillägget bortfalla (jfr länsrättens dom).

Enligt 4 kap. 14 § första stycket TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige som huvudregel inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Om den skattskyldige inte gett in självdeklARATION i rätt tid får, enligt en undantagsregel i andra stycket i samma paragraf, ett sådant beslut meddelas inom ett år från den dag deklARATIONEN kom in till Skatteverket, dock inte efter utgången av femte året efter taxeringsåret. Övriga undantag från huvudregeln förutsätter att det finns grund för eftertaxering enligt någon av de tre punkterna i 4 kap. 16 § eller enligt 4 kap. 17 § TL.

Enligt 4 kap. 16 § 3 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige underlåtit att lämna självdeklARATION, uppgift eller infordrad upplysning och underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom blivit felaktigt eller inte fattats. Frågan i målet är om G.B. kan eftertaxeras med stöd av denna bestämmelse.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Regleringen i 4 kap. 14 § andra stycket TL avser fall då den skattskyldige underlåtit att i rätt tid lämna självdeklARATION. Bestämmelsen i 4 kap. 16 § 3 TL innehåller ingen motsvarande precisering och kan därmed knappast ta sikte på andra fall än då underlåtenheten innebär att någon självdeklARATION inte lämnats alls. Denna tolkning stöds av att det felaktiga eller uteblivna beslut som förutsätts i lagrummet inte kan knytas till frånvaron av en deklARATION när denna väl har getts in. När så skett föreligger i stället förutsättningar för ett beslut enligt 4 kap. 14 § andra stycket TL.

Mot bakgrund av vad nu sagts finner Regeringsrätten att bestämmelsen i 4 kap.

16 § 3 TL inte är tillämplig i detta fall. Det finns följaktligen inte grund för att eftertaxera G.B. för den ifrågavarande realisationsvinsten. Hans yrkande i den delen skall därför bifallas. Därmed skall också hans yrkande avseende skattetillägget bifallas.

Med hänsyn till utgången i målet har G.B. rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i Regeringsrätten. Den begärda ersättningen är skälig.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller överklagandet och fastställer, med ändring av kammarrättens dom, det slut länsrättens dom innehåller.

Regeringsrätten beviljar G.B. ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Föredraget 2005-09-21, föredragande Wetterfors, målnummer 709-04

Sökord: Eftertaxering; Taxeringsprocess

Litteratur:
