

Målnummer:	5825-93	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1995-04-04		
Rubrik:	Varken det förhållandet att ett skattetillägg skulle komma att uppgå till ett avsevärt belopp eller att vissa osäkra faktorer förelegat i samband med en fastighetsförsäljning som en skattskyldig underlåtit att redovisa i sin självdeklaration har ansetts utgöra sådana omständigheter som krävs för att det skall anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Skattetillägg vid 1992 års inkomsttaxering.		
Lagrum:	5 kap. 1 § och 6 § taxeringslagen (1990:324) i lydelse enligt lag 1991:1902		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1975 ref. 75• RÅ 1982 1:25• RÅ 1983 1:6• RÅ 1993 ref. 95 (I-III)		

REFERAT

Enligt 5 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324), TL, kan skattetillägg efterges helt bl.a. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

Skattemyndigheten beslutade den 28 oktober 1992 bl.a. att påföra B.S. skattetillägg med 40 procent av skatten på ett underlag om 390 288 kr. Beslutet motiverades med att B.S. i sin allmänna självdeklaration för 1992 ej redovisat den försäljning av del av fastigheten Olsbacka 57:3 som ägt rum under år 1991.

B.S. överklagade beslutet. Han anförde därvid bl.a. följande. Han godtog att han skulle beskattas för realisationsvinsten men motsatte sig att skattetillägg skulle påföras. Köparna av fastigheten Olsbacka 57:3 hade i oktober 1991 försökt häva köpet, vilket ledde till att han upplevt försäljningen som långt ifrån bindande. Anledningen till att köparna hade försökt häva köpet var att de som skulle gå i borgen för köparnas "topplån" på fastigheten hade ändrat sig och inte längre ville teckna borgen. Han gick då själv in och "skrev" borgen för köparna. Försäljningskostnaderna uppkom inte förrän 1992, varför det vid tidpunkten för deklarationens upprättande inte gick att göra en riktig redovisning av försäljningen. Kostnaderna för försäljningens genomförande var bl.a. kostnader för mäklararvode, ny elservice, ny infart med grind och grindstolpar, nytt stakat, ny häck, flyttning av oljepåfyllning, iordningställande av ny tvättstuga, avstyckning, fastighetsplan, uppförande av brandvägg i delad garagebyggnad m.m. Fastigheten tillträdades inte heller den 31 december 1991 utan först i januari 1992 då även köpebrev skrevs. Detta sammantaget ledde till att han ansåg att det inte gick att redovisa försäljningen vid 1992 års taxering utan avsåg att lämna redovisning vid 1993 års taxering. Han betonade vidare att det inte fanns någon avsikt att undanhålla skatt eftersom en fastighetsförsäljning registrerades hos tingsrätten. Den enda husförsäljning han tidigare gjort gällde en sommarstuga som han sålt för några år sedan.

Skattemyndigheten, som vidhöll sitt beslut anförde bl.a. följande. Skattetillägg skulle i princip påföras oberoende av om oriktiga uppgifter lämnats avsiktligt eller genom förbiseende. Skattetillägg kunde under vissa förutsättningar efterges. B.S. hade emellertid inte på något sätt upplyst om att en fastighetsförsäljning ägt rum. Om han varit osäker på när redovisning skulle

ske borde han i vart fall lämnat upplysningar om att försäljningen skett och därvid gett skattemyndigheten en möjlighet att åsätta riktiga taxeringar. B.S. hade vidare redan innan deklarationen skulle avlämnas, även undertecknat köpebrev för fastigheten. Det var således vid deklarationstillfället inte någon tvekan om att försäljningen skulle genomföras.

Länsrätten i Gävleborgs län (1993-05-06, ordförande Lundborg) yttrade: Enligt 5 kap. 1 § TL skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras skattskyldig som i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande som han avgett till ledning för taxeringen lämnat uppgift som befinnes oriktig och som medfört att skatteuttaget skulle ha blivit för lågt om den oriktiga uppgiften hade godtagits. - Enligt 6 § samma lag skall särskild avgift efterges helt 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. Detsamma gäller 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. Skattetillägget får vidare efterges helt när det belopp om undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. B.S. avyttrade genom köpekontrakt upprättat den 30 maj 1991 del av fastigheten Olsbacka 57:3. Fastigheten redovisades som näringsfastighet. Realisationsvinsten vid avyttringen upptogs i enlighet med den utredning B.S. efter utsänd förfrågan avlämnat till 390 288 kr. B.S. upplyste i den avlämnade deklarationen för taxeringsåret 1992 inte på något sätt om att avyttring av del av ovan nämnda fastighet ägt rum. - Länsrätten gör följande bedömning. - Genom att underlåta att redovisa avyttringen av del av fastigheten Olsbacka 57:3 i sin allmänna självdeklaration får B.S. anses ha lämnat en sådan oriktig uppgift att förutsättningar föreligger att påföra honom skattetillägg med 40 procent av skatten på ett underlag om 390 288 kr. Skäl att efterge påfört skattetillägg har inte visats föreligga. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

I överklagande yrkade B.S. att påfört skattetillägg skulle undanröjas.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Sundsvall (1993-08-31, Herlitz, Stoorhöök, referent) yttrade: B.S. har genom att inte redovisa fastighetsförsäljningen i sin deklaration lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Möjligheten att på detta sätt kunna undandra sig beskattning för vinst från fastighetsförsäljning är emellertid närmast obefintlig. Med hänsyn härtill och vad som i övrigt förekommit i målet finner kammarrätten att påföljden för B.S:s försummelse inte står i rimlig proportion till försummelsen. Det framstår därför som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Det skall således efterges med stöd av 5 kap. 6 § första stycket TL. - Kammarrätten bifaller överklagandet och undanröjer det påförda skattetillägget.

Kammarrättslagmannen Sjödin var skiljaktig och anförde: Lika med majoriteten finner jag att B.S. genom att inte redovisa fastighetsförsäljningen i sin självdeklaration lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Fråga uppkommer härefter om omständigheterna är sådana att skattetillägget kan efterges. I 5 kap. 6 § TL sägs att skattetillägg skall efterges 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. Detsamma gäller 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 skattetillägget. - Enligt min mening föreligger inte skäl att efterge skattetillägget enligt någon av de "traditionella" eftergiftsgrunderna ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller uppgiftens särskilda beskaffenhet. Fråga är då om det ändå kan föreligga skäl att efterge skattetillägget på den grunden att det framstår som uppenbart

oskäligt att ta ut avgiften. I förarbetena (prop. 1991/92:43 s. 87 f.) till nämnda eftergiftsgrund anförde departementschefen bl.a. följande. Det kan emellertid uppkomma situationer när den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses vara ursäktlig, men där avgiften ändå på grund av omständigheter i det enskilda fallet framstår som orimlig. De situationer jag har i åtanke är ingalunda vanliga men måste, med hänsyn till att de administrativa avgifterna är en sanktion, ändå kunna beaktas inom ramen för sanktionssystemet. De nuvarande befrielsegrunderna medger enligt min mening inte i tillräckligt hög grad en bedömning på grundval av omständigheterna i det enskilda ärendet. Jag anser därför att det i 5 kap. 6 § TL bör införas en ny eftergiftsgrund som medger befrielse från särskild avgift om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften. - Det är inte möjligt att med konkreta exempel belysa vad som i en given situation bör medföra att skattetillägget efterges. Jag vill emellertid poängtera att den nu föreslagna eftergiftsgrunden skall ses som en "ventil" för fall när eftergift inte kunnat medges enligt de hittillsvarande eftergiftsgrunderna. Påföljden skall inte stå i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det skall av annan anledning framstå som stötande att ta ut tillägget. Oskäligheten kan ha sin grund i den föreliggande situationen vid uppgiftslämnandet men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades. - Av utredningen i målet framgår att bindande avtal om överlåtelse av fastigheten träffats under beskattningsåret. Hur redovisning av fastighetsförsäljning skall ske lämnas upplysningar om i Riksskatteverkets broschyr "Dags att deklarerat" som tillställs varje deklarationsskyldig i god tid före deklarationstillfället. I broschyren för aktuellt taxeringsår framgår att den s.k. första kronans princip inte längre gäller utan att redovisning av realisationsvinsten skall ske även om betalning inte erhållits under beskattningsåret. Det torde också vara allmänt känt att vinst vid fastighetsförsäljning skall deklarerat. Mot bakgrund härav och den praxis som tidigare finns beträffande påförande av skattetillägg vid underlåtenhet att deklarerat realisationsvinst och då storleken av skattetillägget inte framstår som uppenbart oskäligt vid en jämförelse mellan vinstens storlek och summan av skatt och avgifter finner jag att grund för eftergift av skattetillägget inte föreligger. B.S:s överklagande skall därför lämnas utan bifall.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle påföra B.S. skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på 390 288 kr. Verket anförde bl.a. att det inte kunde anses orimligt eller på annat sätt stötande för rättskänslan att skattetillägget skulle tas ut.

B.S., som bestred ändringsyrkandet, anförde bl.a. följande. Han hade vare sig haft syfte eller möjlighet att undandra sig skatt. Av okunnighet hade han gjort sig skyldig till en underlåtenhet. Det var därför oskäligt att han skulle betala en avgift som var så stor att den innebar en katastrof för vilken privatperson som helst.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-04-04, Wahlgren, Berglöf, Werner, Swartling, Lavin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § TL skall den som lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin taxering påföras skattetillägg med 40 procent av sådan skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts honom. Skattetillägg tas emellertid enligt 5 kap. 4 § TL inte ut om rättelse såvitt avser bl.a. inkomst av kapital gjorts eller kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång under taxeringsåret. Vidare efterges enligt 5 kap. 6 § TL skattetillägget helt om felaktigheten eller underlåtenheten har sådant samband med, såvitt nu är ifråga, den skattskyldiges 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. Slutligen sker enligt 5 kap. 1 § tredje stycket TL avgiftsberäkningen efter 20 procent om den oriktiga uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheterna och varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november under taxeringsåret.

B.S:s underlåtenhet att lämna uppgift om den aktuella fastighetsförsäljningen i sin till ledning för 1992 års taxering avlämnade självdeklaration innebär att han lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL skall föranleda påförande av skattetillägg. I målet är fråga om det finns grund att inte ta ut eller efterge skattetillägget eller beräkna avgiften till 20 procent av skattebeloppet.

De uppgifter som kan ha kommit skattemyndigheten tillhanda beträffande fastighetsförsäljningen före utgången av november månad 1992 är inte sådana kontrolluppgifter som avses i 5 kap. 4 § TL.

Fråga uppkommer därefter om avgiften kan efterges av de skäl som anges i 5 kap. 6 § TL. Med hänsyn till den information som tillhandahålls skattskyldiga och då det inte kan anses att B.S. har haft att bedöma en svår skatterättslig fråga kan eftergift inte beviljas på grund av bristande erfarenhet eller uppgiftens beskaffenhet. Återstår då att ta ställning till om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

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. 1991/92:43 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 det enskilda fallet kan 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 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.

Som framgår av förarbetena ansågs det inte möjligt att ange några konkreta situationer då en tillämpning av eftergiftsgrunden kan aktualiseras. Det får emellertid anses stå klart att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av denna eftergiftsgrund. Inte heller kan de omständigheter i samband med själva fastighetsförsäljningen, som åberopas i målet, nämligen främst att frågan om återgång av köpet aktualiserats i oktober 1991 och att vissa kostnader uppkom först under år 1992, utgöra en sådan grund. Det förhållandet att skattemyndigheten genom tingsrätternas/Centralnämndens för fastighetsdata (CFD) försorg erhåller vissa uppgifter om fastighetsförsäljningar motiverar inte heller en sådan tillämpning.

Omständigheterna i detta mål är följaktligen inte sådana att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Grund för eftergift med stöd av 5 kap. 6 § TL föreligger således inte.

Vad slutligen gäller avgiftsberäkningen konstaterar Regeringsrätten att de uppgifter om fastighetsförsäljningen som enligt det nyss sagda funnits tillgängliga för skattemyndigheten inte har varit tillräckliga för att möjliggöra rättelse av den oriktiga uppgiften. Förutsättningar för tillämpning av 5 kap. 1 § tredje stycket TL föreligger därför inte. Beräkningen skall således ske efter 40

procent. Underlaget skall i enlighet med Riksskatteverkets yrkande bestämmas till 390 288 kr.

Regeringsrättens avgörande. Med ändring av kammarrättens dom fastställer Regeringsrätten Skattemyndighetens i Gävleborgs län beslut den 28 oktober 1992 angående skattetillägg.

Föredraget 1995-03-07, föredragande Olsson, målnummer 5825-1993

Sökord: Skattetillägg

Litteratur: prop. 1977/78:136, s. 196-198; prop. 1991/92:43, s. 64-66, 87-88, 91-92, 113; 1991/92:SkU7, s. 60; RSV Dt 1992:7; Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 5:6:14 TL; Thornstedt m.fl., Skattebrott och skattetillägg, 6 uppl. 1992, s. 161-162.
