
Regeringsrätten

RÅ 2004 ref. 106

Målnummer:	3811-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-11-10		
Rubrik:	Uppgifter från tidigare års deklARATION som funnits registrerade i det centrala skatteregistret har ansetts utgöra sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som medför att skattetillägg skall påföras efter en lägre procentsats.		
Lagrum:	3 kap. 1 § och 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2001 ref. 32• RÅ 2002 ref. 75• RÅ 2003 ref. 4• RÅ 2003 ref. 22• RÅ 2004 ref. 11		

REFERAT

Skattemyndigheten i Stockholm beslutade den 19 november 1998 att vid 1998 års taxering medge Philipson Bil AB (bolaget) avdrag för realisationsförlust vid avyttring av fastigheter med 926 754 kr mot av bolaget yrkade 1 359 753 kr och att påföra bolaget skattetillägg med fyrtio procent av den skatt som belöpte på ett underlag som utgjordes av en fjärdedel av (1 359 753 - 926 754 =) 432 999 kr. Som motivering angav skattemyndigheten följande. I 25 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, anges att om näringsfastighet som avses i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, avyttras, skall omkostnadsbeloppet minskas med värdeminskningensavdrag m.m. som avses i nämnda anvisningspunkt i den mån avdragen på grund av bestämmelsen i femte stycket av den nämnda anvisningspunkten inte skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet. - Detta innebär vid värdenedgång av fastigheten att någon återläggning av tillgodoförda värdeminskningensavdrag inte skall ske. Däremot skall vid realisationsvinstberäkningen omkostnadsbeloppet minskas med så stor del av tillgodoförda värdeminskningensavdrag som rymms inom skillnaden mellan försäljningspris och omkostnadsbelopp. - Såvitt har framkommit i företagens utredning har bolaget för ifrågavarande fastigheter tillgodoförts värdeminskningensavdrag med ett sammanlagt belopp om 481 113 (160 371 x 3) kr. Tillgodoförda värdeminskningensavdrag har inte avräknats från respektive fastighets omkostnadsbelopp. Den sammanlagda realisationsförlusten om 1 359 753 kr skall rätteligen anses uppgå till, med beaktande av tillgodoförda värdeminskningensavdrag, 926 754 kronor. - Skattetillägg. - Av 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, framgår att om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. - Av nämnda lagrum framgår även att om den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstlaget näringsverksamhet som inte utnyttjats taxeringsåret, skall skattetillägg utgå med 40 procent av ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. - Bolaget har vid redovisning av gjorda realisationsvinstberäkningar inte reducerat omkostnadsbeloppen med under innehavstiden tillgodoförda värdeminskningensavdrag om sammanlagt 481 113 kr. Bolaget har därmed lämnat oriktig uppgift och grund för påförande av skattetillägg föreligger. - Bolaget har redovisat underskott av näringsverksamhet med 4 936 553 kr. Detta underskott skulle med beaktande av rättelse för oriktig uppgift istället ha uppgått till 4 503 554 kr. En differens med 432 999 kr. - Bolaget har i erinringar till övervägt skattetillägg anfört att den oriktiga uppgift som förelegat i lämnad redovisning har kunnat upptäckas av skattemyndigheten vid granskning av deklARATIONEN och att vid sådant förhållande skattetillägg inte

skall påföras. - Invändningen får anses avse frågan om att skattetillägg inte skall påföras om det får anses visat att skattemyndigheten haft en utredningsskyldighet. En sådan utredningsskyldighet inträder dock inte enbart av det förhållandet att det kan förefalla sannolikt att uppgifter är ofullständiga. Det skall därutöver finnas något i uppgifterna som ger anledning att ifrågasätta riktigheten av redovisningen. - Skattemyndigheten gör den bedömningen att sådan grund för ifrågasättande inte föreligger i detta ärende. - Skattemyndigheten beslutar således att påföra Er skattetillägg med 40 procent av ett underlag om 108 249 (432 999/4). - I övrigt har inga sådan omständigheter framkommit i detta ärende att grund för eftergift med stöd av 5 kap. 6 § TL får anses föreligga.

Bolaget överklagade och yrkade att skattetillägget skulle undanröjas. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolaget har deklarerat försäljningarna av de tre fastigheterna på blankett K7 (deklarationsbilagor nr 4-6). Bolaget har därvid förbisett att på avsedd rad i blanketten reducera omkostnadsbeloppet med gjorda värdeminskingsavdrag. - Skattemyndigheten, som uppmärksammat felet, har beräknat de avdragsgilla realisationsförlusterna vid avyttringarna till ett 432 999 kr lägre belopp än de deklarerade. Bolaget har ingen erinran mot detta. - Skattemyndigheten har emellertid påfört skattetillägg med anledning av bristen i deklarationen. Enligt bolaget finns det inte grund för att påföra skattetillägg i en situation som den förevarande. Skälen härtill är följande. - Den skattskyldige kan påföras skattetillägg om han lämnat en oriktig uppgift, 5 kap. 1 § TL. Däremot föreligger inte grund för skattetillägg så snart den skattskyldige lämnat ofullständiga uppgifter. Vid bedömningen av den frågan är inte enbart den skattskyldiges uppgifts- och upplysningsskyldighet av intresse, utan även bestämmelsen i 3 kap. 1 § TL. Av det senare lagrummet framgår att skattemyndigheten skall se till att ärenden blir tillräckligt utredda. I det ligger ett krav på uppmärksamhet från skattemyndighetens sida vid genomgången av deklarationsmaterialet och ett ansvar för att ofullständigheter och motstridiga uppgifter utreds. Det åligger skattemyndigheten att ta del av hela deklarationsmaterialet och vid behov begära kompletteringar för att få klarhet i ofullständigheter och oförenligheter i de lämnade uppgifterna. - Skattemyndighetens utredningsansvar inträder då det på ett tydligt sätt framgår att det föreligger en brist eller felaktighet i deklarationen. Till exempel kan en viss uppgift i deklarationen leda till slutsatsen att en annan uppgift uppenbarligen saknas eller är felaktig. I ett sådant fall är risken för vilseledande av skattemyndigheten så liten, att den skattskyldige - trots bristerna eller felaktigheterna i de uppgifter han lämnat - inte kan anses ha lämnat en oriktig uppgift. Med andra ord föreligger inte oriktig uppgift om omständigheterna är sådana att det åligger skattemyndigheten att ex officio ta fram det beslutsunderlag som uppenbarligen fattas. Skattetillägg kan då inte påföras. - Det anförda framgår av den praxis från Regeringsrätten som återges i Riksskatteverkets handledning för taxeringsprocess, 1989, s. 296 ff. Ur denna praxis kan RRK R 76 1:81 nämnas som ett belysande exempel. - Begreppet oriktig uppgift beträffande skattetillägg har samma innebörd och tillämpning som det äldre begreppet oriktigt meddelande hade i eftertaxeringssammanhang, se Riksskatteverkets handledning för taxeringsprocess, 1989, s 355. Nyss nämnda rättspraxis gäller därför även vid bedömningen av huruvida oriktig uppgift föreligger eller ej vid prövningen av skattetillägg. - Av de till deklarationen bifogade K7-blanketterna framgår i samtliga tre fall att omkostnadsbeloppet är större än försäljningspriset. I ett sådant fall skall alltid omkostnadsbeloppet på därför avsedd rad i blanketten reduceras för värdeminskingsavdrag. Med andra ord skall det i en sådan situation alltid finnas en siffra på raden för den avgående posten. Om försäljningsintäkten - såsom i detta fall - understiger det skattemässiga värdet av fastigheten, skall värdeminskingsavdragen i sin helhet återläggas. Om försäljningsintäkten överstiger det skattemässiga värdet men understiger omkostnadsbeloppet, skall värdeminskingsavdragen återläggas till den del de motsvarar skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och försäljningsintäkten. Av de bifogade K7-blanketterna framgår att värdeminskingsavdragen inte till någon del återlagts (raden för den avgående posten är tom). Bristen har således varit uppenbar och har mycket lätt kunnat upptäckas av skattemyndigheten vid dess granskning av deklarationen. Bristen har med andra ord varit sådan att den väl ryms inom myndighetens utredningsansvar. Vid sådant förhållande skall skattetillägg inte påföras.

Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning sitt tidigare beslut och anförde bl.a. att det, enligt skattemyndighetens uppfattning, inte förelåg någon skyldighet att kontrollera äldre års deklARATIONER för att förvissa sig om huruvida värdepappersavdrag hade gjorts eller inte på innehavda fastigheter.

Länsrätten i Stockholms län (1999-12-17, ordförande Clémentz) yttrade: Enligt 5 kap. 1 § första stycket TL påförs skattetillägg om skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som avgivits till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinnes oriktig. - Skattetillägget skall enligt 5 kap. 6 § TL efterges bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. - Bolaget har genom att i deklARATIONEN vid beräkning av resultatet av avyttringarna av ifrågavarande näringsfastigheter inte minska omkostnadsbeloppet med de värdepappersavdrag som inte skall tas upp som intäkt av näringsverksamhet lämnat sådana oriktiga uppgifter som medför att förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg föreligger. Länsrätten vill här särskilt framhålla att blanketten K7 på denna punkt är tydlig. Skattemyndigheten har ingen skyldighet att kontrollera bolagets tidigare deklARATIONER för att med utgångspunkt i hur dessa ser ut ex officio se till att bolagets deklARATION blir riktig. Enligt länsrättens mening föreligger inte heller skäl för eftergift av skattetillägget. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade hos kammarrätten och anförde bl.a. följande. Det fel som bolaget gjort, dvs. att förbise att värdepappersavdragen helt eller delvis skall återläggas, har varit uppenbart och därmed lätt att upptäcka för skattemyndigheten vid dess granskning av deklARATIONEN. Felet har rymts inom skattemyndighetens utredningsansvar och kan därmed inte medföra att skattetillägg påförs. Att de till deklARATIONERNA bifogade K7-blanketterna är tydliga i detta avseende talar än mer för att bristen varit uppenbar för skattemyndigheten. Förhållandena i bolagets fall, där omkostnadsbeloppet har överstigit försäljningspriset och inte reducerats med värdepappersavdrag, har avvikit från det normala och varit tillräckliga för att aktualisera skattemyndighetens tämligen långtgående utredningsansvar. Det torde vara ytterst sällsynt att en skattskyldig avstår från sin lagenliga rätt till värdepappersavdrag för fastigheter.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Skattemyndigheten har inte någon utredningsskyldighet avseende de värdepappersavdrag som bolaget inte redovisat vid beräkningen av realisationsförlusten för de aktuella fastigheterna, varför grund för påförande av skattetillägg föreligger. Skäl att medge eftergift av skattetillägget anses inte ha framkommit.

Kammarrätten i Stockholm (2001-03-27, Regner, Sandström, referent, Woods) yttrade: Det är i målet ostridigt att bolaget har lämnat ofullständiga uppgifter i sin deklARATION eller i andra skriftliga meddelanden till ledning för 1998 års taxering genom att vid avyttring av näringsfastigheterna Västra Sälen 5:405, 5:396 samt 5:397 inte återlägga värdepappersavdrag som har medgivits under tiden för innehav av fastigheterna. - Enbart den omständigheten att en skattskyldigs redovisning utgör ett avsteg från vad som är normalt för skattskyldiga i motsvarande situation medför inte att en utredningsskyldighet uppkommer för skattemyndigheten. Först om de uppgifter den skattskyldige har lämnat är så ofullständiga eller oförenliga att behovet av ytterligare upplysningar framstår som uppenbart har skattemyndigheten haft en skyldighet att företa ytterligare utredning. Bolagets underlåtenhet att vid avyttring av näringsfastigheter lämna upplysningar om medgivna värdepappersavdrag bedöms inte utgöra en sådan tydlig brist att det därigenom uppkommit en utredningsskyldighet för skattemyndigheten. Kammarrätten finner således att bolaget i skriftligt meddelande till ledning för taxeringen har lämnat oriktig uppgift, varför skattemyndigheten haft fog för sitt beslut om skattetillägg. Med hänsyn härtill och då skäl för eftergift inte har framkommit skall överklagandet avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan hos Regeringsrätten och anförde bl.a. följande. Såsom framgår av de i självdeklARATIONEN ingående K7-blanketterna var vid samtliga tre fastighetsförsäljningar omkostnadsbeloppet större än

försäljningspriset. I ett sådant fall skall - förutsatt att värdeminskingsavdrag har gjorts tidigare år - alltid omkostnadsbeloppet på därför avsedd rad i blanketten reduceras för värdeminskingsavdrag. - Det fel som bolaget begått vid ifyllandet av K7-blanketterna torde vara av typen "standardfel", dvs. ett fel som är mycket vanligt förekommande vid deklaration av fastighetsförsäljning. Kontroll av den sak som visade sig vara felaktig i deklarationen torde ingå i skattemyndighetens rutinkontroller vid deklarationsgranskningen. - - Det faktum att blankett K7 är tydlig i sin utformning har gjort bolagets fel än mer uppenbart och lätt att upptäcka för skattemyndigheten vid dess granskning av deklarationen. Även av detta skäl får risken för vilseledande av skattemyndigheten anses ha varit obetydlig. - För skattemyndigheten måste det ha framstått som sannolikt att uppgifterna i deklarationerna var felaktiga, eftersom K7-blanketten på den angivna punkten avviker från vad en K7-blankett i nio fall av tio innehåller i nämnda avseende vid försäljning av fastighet med realisationsförlust. Detta räcker för att skattemyndighetens utredningsansvar skall aktualiseras. Att påföra skattetillägg vid denna typ av fel - fel som har sin grund i ett rent förbiseende - skulle vara stötande och i strid med den proportionalitetsprincip som stadgas i Europakonventionen.

Skatteverket bestred att skattetillägget undanröjdes men medgav att beräkningen av skattetillägget skedde efter 20 procent. Skatteverket anförde bl.a. följande. Av bolagets deklaration för taxeringsåret 1998 framgår att det finns byggnader kvar i räkenskaperna och att skattemässigt avdrag för värdeminskning yrkats med 77 739 kr medan den bokföringsmässiga avskrivningen uppgick till 201 257 kr. Denna uppgift ger vid handen att bolaget yrkat skattemässigt avdrag för byggnader detta år men det finns i deklarationen inga besked om de nu avyttrade fastigheterna varit föremål för värdeminskingsavdrag vid beskattningen. Vidare framgår av deklarationen att de avyttrade fastigheterna ägts av bolaget sedan år 1989. - Även om det normala är att värdeminskingsavdrag yrkats och medgivits vid beskattningen kan det dock inte uteslutas att vissa byggnader inte varit föremål för skattemässig avskrivning. Enbart den omständigheten att en skattskyldigs redovisning utgör ett undantag från vad som är normalt för skattskyldiga i samma situation medför inte att en utredningsskyldighet uppkommer för skattemyndigheten. Först om de uppgifter den skattskyldige har lämnat är så ofullständiga eller oförenliga att behovet av ytterligare upplysningar framstår som uppenbart kan skattemyndigheten anses ha en skyldighet att företa ytterligare utredning. Skattemyndigheten skall således ha grundad anledning att misstänka att deklarationen innehåller en felredovisning. - I RÅ 2003 ref. 4 och RÅ 2003 ref. 22 har Regeringsrätten funnit att så var fallet. Enligt Skatteverkets mening föreligger inte i detta mål en sådan brist eller motsägelse som var fallet i de två nämnda domarna från Regeringsrätten. Det kan därför inte anses framstå som närmast uteslutet att felet skulle godtas av skattemyndigheten utan närmare utredning. Skatteverkets inställning är således att bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL utgör grund för skattetillägg. - Bolagets deklaration avseende taxeringsåret 1997 finns registrerad i beskattningsdatabasen. Av denna framgår bl.a. att kod 720, 724 och 725 upptar betydligt högre värden än vad som var fallet vid 1998 års taxering. Om dessa uppgifter jämförs torde det stå klart att skattemässiga värdeminskingsavdrag gjorts avseende de nu avyttrade fastigheterna. Detta bör kunna innebära att skattetillägg kan utgå med 20 procent. - Skäl för befrielse har inte framkommit.

Regeringsrätten (2004-11-10, Billum, Wennerström, Almgren, Nord, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 5 kap. 1 § första och andra styckena TL, i den vid 1998 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, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts honom. 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.

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. Är uppgifterna i en självdeklaration otydliga eller motstridiga eller har den skattskyldige särskilt markerat en skatterättslig frågeställning kan skattemyndighetens utredningsansvar aktualiseras.

Bolaget har i sin självdeklaration för taxeringsåret 1998 yrkat avdrag för realisationsförluster vid avyttring av tre fastigheter som ostridigt inte utgjorde omsättningstillgångar i bolagets rörelse.

Enligt 25 § 5 mom. första stycket SIL skall, såvitt nu är av intresse, vid avyttring av näringsfastighet, som inte är omsättningstillgång, omkostnadsbeloppet minskas med medgivna värdeminskingsavdrag.

Vid beräkningen av förlusterna från nu aktuella avyttringar har bolaget underlåtit att minska omkostnadsbeloppen med tidigare medgivna värdeminskingsavdrag om sammantaget 481 113 kr. Det förhållandet att bolaget i sin deklaration för taxeringsåret 1998 yrkat ett skattemässigt avdrag för värdeminskning på byggnader talar i viss mån för att sådant avdrag yrkats och medgivits tidigare år också med avseende på de fastigheter som nu avyttrats under beskattningsåret. Det motsatta förhållandet, nämligen att avdrag tidigare inte medgivits, motsägs dock inte direkt av uppgifterna i deklARATIONEN och det kan därför inte heller hållas för i det närmaste utslutet att skattemyndigheten skulle ha godtagit deklARATIONEN i befintligt skick. Även om avsaknaden av uppgifter i deklARATIONEN om i vilken omfattning tidigare gjorda värdeminskingsavdrag minskat omkostnadsbeloppet i förevarande fall föranlett skattemyndigheten att begära ytterligare uppgifter kan således inte något sådant utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg skall påföras anses ha uppkommit för skattemyndigheten (jfr RÅ 2003 ref. 4, RÅ 2003 ref. 22 och RÅ 2004 ref. 11). Bolagets underlåtenhet att minska omkostnadsbeloppen med vid tidigare års taxeringar medgivna värdeminskingsavdrag innebär därför att bolaget i sin självdeklaration lämnat sådana oriktiga uppgifter som enligt 5 kap. 1 § TL skall föranleda påförande av skattetillägg.

Omständigheterna är inte sådana att det föreligger skäl för befrielse från skattetillägget.

Frågan i målet blir då om skattetillägget skall tas ut med 20 eller 40 procent av skattebeloppet.

Av utredningen i målet framgår att skattemyndigheten haft terminalåtkomst till uppgifter i det centrala skatterregistret från bolagets deklaration för taxeringsåret 1997 rörande tidigare medgivna värdeminskingsavdrag. Dessa uppgifter får därför anses utgöra - i likhet med för övrigt bolagets självdeklaration från föregående år (jfr Regeringsrättens dom denna dag i mål nr 1784-02) - sådant normalt tillgängligt kontrollmaterial som avses i 5 kap. 1 § TL (jfr prop. 1991/92:43 s. 65).

En jämförelse mellan de uppgifter bolaget lämnat i sina deklARATIONER till ledning för 1997 respektive 1998 års taxering utvisar att beloppen vid deklARATIONSKODERNA 720 (anskaffningsvärde på byggnader anskaffade före beskattningsåret), 724 (beskattningsårets avskrivningar avseende sådana tillgångar) och 725 (summan av tidigare beskattningsårs avskrivningar av nyss nämnt slag) minskat med betydande belopp mellan taxeringsåren. Såsom Skatteverket konstaterat torde det därför vid en jämförelse mellan uppgifterna i 1997 och 1998 års deklARATIONER ha stått klart att skattemässiga värdeminskingsavdrag gjorts och medgivits för byggnad eller byggnader på de i målet aktuella fastigheterna. Även om tillräckliga uppgifter för att beräkna storleken på dessa avdrag inte framgår av det tillgängliga deklARATIONER- och kontrollmaterialet får risken för att felet i bolagets deklARATIONER i nu aktuellt hänseende inte skulle ha upptäckts bedömas som obetydlig. De oriktiga uppgifterna i bolagets självdeklaration för år 1998 får därför anses ha kunnat rättas med ledning av sådant kontrollmaterial som avses i 5 kap. 1 § TL. Av det anförda följer då att avgiftsberäkningen bör ske efter 20 procent (jfr RÅ 2001 ref. 32 och 2002 ref. 75).

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att skattetillägg skall påföras med 20 procent av underlaget.

Föredraget 2004-10-13, föredragande Heinefors, målnummer 3811-01

Sökord: Skattetillägg

Litteratur: Prop. 1991/92:43 s. 65
