

RA 1999 ref. 59

Fråga - vid bedömningen av om en skattskyldig har lämnat en sådan oriktig uppgift som kan föranleda skattetillägg - om rätt ordning för skattemyndighetens prövning av rätten till avdrag för underskott som uppkommit under beskattningsår då den skattskyldige erhållit ackord.

Skattemyndigheten beslutade bl.a. att påföra AB Nordre Elf (bolaget) skattetillägg med 20 procent av ett underlag på 361 210 kr och med 20 procent på den skatt som belöper på 33 760 kr.

- Som grund för beslutet angav myndigheten att bolaget under 1992 gjort en ackordsvinst med 1 173 144 kr som hade redovisats i de räkenskaper som låg till grund för 1993 års inkomsttaxering. Enligt rättspraxis var en sådan vinst skattefri och den hade därför dragits av i 1993 års deklaration. Efter denna justering visade bolaget ett underskott av näringsverksamhet med 1 478 619 kr. I 1994 års deklaration hade underskottet räknats av från 1993 års inkomster varefter bolaget även vid 1994 års inkomsttaxering kom att redovisa ett underskott som då uppgick till 1 444 852 kr.

- Enligt 26 § anvisningspunkt 2 kommunalskattelagen (1928:370), KL, medgavs emellertid inte skattskyldig, som under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs, avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig. Bolaget kunde därför inte medges avdrag vid 1994 års taxering för det i 1993 års deklaration redovisade underskottet.

- I 1994 års deklaration framgick inte att bolaget erhållit ackord. Bolaget hade därför genom att dra av utnyttjat underskott från föregående år lämnat en oriktig uppgift i deklarationen. Eftersom det rätta förhållandet framgått av 1993 års deklaration hade rättelse kunnat ske med ledning härav. Avgiftsberäkningen skulle därför ske efter 20 procent.

- Bolaget yrkade att skattetillägget skulle undanröjas. Skattemyndigheten skulle rätteligen ha omprövat 1993 års taxering eftersom underskottet faststälts till ett felaktigt belopp. Vid 1994 års taxering hade bolaget däremot endast lämnat en upplysning om det underskott som skattemyndigheten fastställt vid föregående år. Någon oriktig uppgift har således inte lämnats i 1994 års deklaration.

- För det fall länsrätten ändå ansåg att det fanns grund för att påföra skattetillägg yrkade bolaget att det skulle efterges. Det skulle vara uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften. Utan det ackord som erhöles under 1992 hade bolaget gått i konkurs. Skattemyndighetens beslut att påföra skattetillägg innebar emellertid att bolaget skulle betala ytterligare 74 132 kr i tillkommande skatt vilket medförde en överhängande risk att bolaget ändå skulle försättas i konkurs.

- Skattemyndigheten hade i obligatoriskt omprövningsbeslut inte funnit anledning att ändra sitt beslut. Myndigheten hade därvid invänt att underskottet faststälts till ett korrekt belopp vid 1993 års taxering. Först vid 1994 års taxering prövades emellertid avdragsrätten för det fastställda underskottet. Av 26 § anvisningspunkt KL framgick att avdrag inte medges för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig. Vid 1993 års taxering förekom emellertid inte något avdrag för underskott utan endast ett redovisat utnyttjat underskott.

- Skattemyndigheten ansåg inte heller att skattetillägget skulle efterges. Enbart skattetilläggets beloppsmässiga storlek var inte skäl för eftergift och några andra skäl hade inte kommit fram.

*Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1996-04-24, ordförande Ocklind) yttrade:* Genom 1990 års skattereform har fr.o.m 1992 års taxering bl.a. den ordningen införts att storleken på ett underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet fastställs som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår då förvärvskällan resulterar i ett underskott. Underskottet får sedan utnyttjas som avdrag i samma förvärvskälla för närmast följande beskattningsår (26 § KL). Har ett underskott uppkommit i en förvärvskälla i vilken det funnits en skuld som omfattats av ackord utan konkurs får - som framgår av det överklagade beslutet - avdrag för underskottet inte ske.

- Ett fastställande av en förvärvskällas underskott innebär inte endast en beloppsmässig beräkning utan måste även innefatta en prövning av hur redovisade intäkter, kostnader och balansposter överensstämmer med skattelagstiftningen. På samma sätt får prövningen även anses omfatta en bedömning av om underskottet överhuvudtaget får tillgodoföras som avdragspost vid taxeringen för nästföljande beskattningsår.

- Skattemyndigheten har vid 1993 års taxering fastställt underskottet i enlighet med bolagets deklaration för räkenskapsåret 1992 trots att det av deklarationen framgick att underskottet inte kunde tillgodoföras som avdrag vid nästföljande års taxering. När bolaget vid 1994 års taxering yrkat avdrag för det av skattemyndigheten fastställda underskottet har bolaget inte härigenom lämnat någon oriktig uppgift. Det har därför inte heller funnits grund för att påföra skattetillägg.

- Länsrätten bifaller överklagandet och undanröjer det påförda skattetillägget.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten, med ändring av länsrättens dom, skulle påföra bolaget skattetillägg med 20 procent av underlaget 361 210 kr (1 444 852 x 1/4) samt med 20 procent av den skatt som belöpte på 33 760 kr. Myndigheten anförde bl.a. följande. Bolaget har i sin deklaration vid 1994 års taxering yrkat avdrag för ett vid 1993 års taxering fastställt outnyttjat underskott. Avdragsrätten för detta outnyttjade underskott har bortfallit till följd av bestämmelserna i punkt 2 anvisningarna till 26 § KL. Några särskilda upplysningar om att bolaget gjort en ackordsvinst under beskattningsåret 1992 har inte lämnats i deklarationen vid 1994 års taxering. Vid sådant förhållande har bolaget lämnat oriktig uppgift.

Bolaget delgavs skattemyndighetens överklagande men svarade inte i målet.

*Kammarrätten i Göteborg (1997-11-07, Edström, Dahlin, Nilsson, referent) yttrade: Enligt 26 § anvisningspunkt 2 KL, i dess lydelse vid 1994 års taxering, medges inte skattskyldig som under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig.*

- De angivna bestämmelserna innebär med andra ord att en skattskyldig som har erhållit ackord utan konkurs förlorar helt möjligheterna att få avdrag för underskott som uppkommit under ackordsåret eller tidigare år i samma förvärvskälla.

- Bolaget redovisade i sin självdeklaration för 1993 års taxering ett underskott av näringsverksamhet om 1 478 619 kr. Vidare upplystes i deklarationen att bolaget gjort en ackordsvinst under beskattningsåret. Vid taxeringen fastställde skattemyndigheten underskottet i enlighet med bolagets avlämnade deklaration eller till 1 478 619 kr. I sin deklaration vid 1994 års taxering yrkade bolaget, utan att upplysa om föregående års ackordsvinst, avdrag för det vid 1993 års taxering fastställda outnyttjade underskottet.

- Som framgår av det föregående har bolaget till följd av ackordsuppgörelsen 1992 förlorat rätten till avdrag senare år för hela det underskott som uppkom vid 1993 års taxering. Bolaget har därför genom att vid 1994 års taxering tillgodoföra sig avdrag för det vid 1993 års taxering uppkomna underskottet utan att upplysa om ackordsuppgörelsen lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, och som utgör grund för att påföra skattetillägg.

- 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 bolaget 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.

- I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1991/92:43 s. 87) anges bl.a. att det 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 i dessa fall att påföljden 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. Det får anses stå klart att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av denna eftergiftsgrund (jfr RÅ 1995 ref. 5). Vid en samlad bedömning finner kammarrätten att inte heller denna grund för eftergift är tillämplig i det nu aktuella fallet.

- Bolaget skall därför påföras skattetillägg i enlighet med skattemyndighetens yrkande.

- Kammarrätten upphäver länsrättens dom och fastställer skattemyndighetens

omprövningsbeslut den 3 februari 1995 angående skattetillegg.

Bolaget och RSV överklagade till Regeringsrätten.

Bolaget yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja det av kammarrätten påförda skattetillegget vid 1994 års taxering och anförde till stöd härför bl.a. följande. I sin deklaration till ledning för 1994 års taxering har bolaget lämnat upplysning om outnyttjat underskott från tidigare år. Bolaget har således i nämnda deklaration endast angett det underskott som skattemyndigheten - enligt departementschefens uppfattning om rättsläget (prop. 1991/92:43 s. 76-78 och 1992/93:241 s. 15) - fastställt vid 1993 års taxering. Med hänsyn härtill kan det inte anses att bolaget har lämnat någon oriktig uppgift utan bolaget har endast i 1994 års deklaration överfört det av skattemyndigheten fastställda underskottet från 1993 års taxering. Det föreligger därför inte förutsättningar att påföra bolaget skattetillegg. För det fall att Regeringsrätten ändå skulle finna att sådana förutsättningar föreligger yrkar bolaget att skattetillegget efterges.

Även RSV yrkade att skattetillegget skulle undanröjas och anförde till stöd härför bl.a. följande. I förevarande fall är det enligt RSV:s tolkning av aktuella bestämmelser bolagets utrullade underskott vid 1993 års taxering som till följd av uppnådd ackordsuppgörelse rätteligen skulle ha begränsats och fastställts till 0 kr av skattemyndigheten. Då så inte skett och bolaget vid 1994 års taxering endast yrkat avdrag för det av skattemyndigheten felaktigt fastställda underskottet vid 1993 års taxering kan bolaget inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift vid 1994 års taxering och skall därför inte påföras något skattetillegg.

Prövningstillstånd meddelades.

*Regeringsrätten (1999-12-14, Werner, Swartling, Sandström, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.* I den allmänna självdeklaration som bolaget lämnade till ledning för 1993 års taxering redovisades vid kod 777 i blanketten ett underskott av näringsverksamhet om 1 478 619 kr och angavs vid kod 58 inkomst av näringsverksamhet till 0 kr. Av en justeringspost (kod 604) i deklarationen framgick att bolaget under beskattningsåret 1992 gjort en ackordsvinst om 1 173 256 kr. Skattemyndigheten förklarade sig godta deklarationen. Även i sin allmänna självdeklaration till ledning för 1994 års taxering redovisade bolaget underskott av näringsverksamhet, denna gång med 1 444 852 kr, och angav inkomst av näringsverksamhet till 0 kr. I deklarationsblanketten hade bolaget vid kod 809 dragit av beloppet 1 478 619 kr som "outnyttjat underskott från tidigare år".

Kammarrätten har funnit att bolaget genom att vid 1994 års taxering tillgodoföra sig avdrag för det vid 1993 års taxering uppkomna underskottet utan att upplysa om ackordsuppgörelsen har lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillegg.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Genom 1990 års skattereform infördes ett nytt system för behandling av underskott av näringsverksamhet. I 26 § KL föreskrevs att, om ett sådant underskott uppkom vid beräkning av inkomst av en förvärvskälla, avdrag för underskottet - med de begränsningar som angavs i anvisningarna till paragrafen - medgavs i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Om inte särskilda begränsningsregler föranledde annat skulle således det underskott som beräknades för ett beskattningsår ingå som en avdragspost vid beräkningen av förvärvskällans resultat närmast följande beskattningsår. Av punkt 2 av anvisningarna till paragrafen framgick att en skattskyldig som under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs inte fick avdrag för underskott i en förvärvskälla till vilken skuld som omfattades av ackordet hänförde sig. För aktiebolag, som var fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då frågan om underskottsavdrag aktualiserades eller vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret, gällde enligt 2 § 15 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ytterligare begränsningar i avdragsrätten när ägarförhållandena hade förändrats på visst sätt. Den nu beskrivna regleringen av avdragsrätten gällde alltså vid de taxeringar som är aktuella i målet men har, med verkan i huvudsak fr.o.m. 1995 års taxering, ersatts av bestämmelser i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU.

Bestämmelsen i 26 § KL skilde mellan två olika moment i behandlingen av ett underskott av näringsverksamhet, nämligen beräkningen av underskottet och beslutet att medge avdrag för underskottet. Det första momentet innefattar en bedömning av om enskilda intäkts- och kostnadsposter är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Det andra momentet avser en prövning av om den skattskyldige har rätt till avdrag för det framräknade underskottet.

Vad beträffar det första momentet, beräkningen av underskottet, förutsattes i förarbetena till bestämmelsen i 26 § KL att storleken av ett underskott i fortsättningen skulle - till skillnad mot vad som hade gällt tidigare - beslutas redan som ett led i inkomsttaxeringen för det beskattningsår då förvärvskällan resulterade i underskott (prop. 1989/90:110 s. 546). Den nya ordningen föranledde att bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324), TL, om skattetillegg

kompletterades med en regel som angav hur underlaget för skattetillägg skulle bestämmas i underskottsfallen (5 kap. 1 § andra stycket). Innebörden av den nya ordningen är sammanfattningsvis att storleken av ett underskott av näringsverksamhet skall prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret och att ett fel som den skattskyldige har begått vid sin beräkning av underskottet kan, om felet har innefattat en oriktig uppgift i TL:s mening, föranleda att skattetillägg påförs vid den taxeringen.

Vad beträffar det andra momentet, dvs. prövningen av om avdrag skall medges för underskottet, får av 26 § KL (och motsvarande bestämmelse i 1 § LAU) anses framgå att denna prövning förutsätts ske först vid taxeringen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret. I många fall - särskilt när ägarförändringar som inträffar före utgången av det senare beskattningsåret har betydelse för avdragsrätten - kan det inte heller komma i fråga att göra prövningen redan vid taxeringen för underskottsåret. I de fall då en tillämpning av avdragsförbudet i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL (eller motsvarande men mindre långtgående begränsningsregel i 11 § LAU) aktualiseras är situationen annorlunda. Bestämmelsen tar sikte på förhållanden som har inträffat redan under underskottsåret. Ett ställningstagande till om den skattskyldige har gjort en skattefri ackordsvinst måste göras redan vid beräkningen av underskottet; undantags vinsten från denna beräkning följer närmast automatiskt att det utgående underskottet inte får utnyttjas följande beskattningsår. Effektivitetsskäl kan därför anses tala till förmån för den lösning som parterna i målet är ense om, nämligen att konsekvensen av ett ackord skall prövas och fastställas av skattemyndigheten redan vid taxeringen för underskottsåret. En förutsättning för att en ordning av det antydda slaget skall tillämpas får dock anses vara att den följer av uttryckliga regler. I avsaknad av en sådan reglering finns det enligt Regeringsrättens mening inte tillräckligt stöd för att frånga den i 26 § KL förutsatta ordningen. Frågan om det föreligger avdragshinder på grund av ackord skall i enlighet härmed prövas först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret. I det sagda ligger att en skattskyldig som tillgodogör sig avdrag för ett från föregående beskattningsår överfört underskott av näringsverksamhet är skyldig att i sin deklaration för avdragsåret lämna de uppgifter som behövs för prövningen av avdragsrätten. Den skattskyldige får alltså inte underlåta att upplysa om omständigheter som kan utgöra hinder mot avdrag.

När det gäller det aktuella målet kan konstateras att bolaget under beskattningsåret 1992 erhöll ett sådant ackord som enligt punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL medförde att avdragsrätten för det för beskattningsåret framräknade underskottet gick förlorad. Den omständigheten att bolaget i sin deklaration för nästföljande beskattningsår ändå tillgodoförde sig avdrag för underskottet medför inte i sig att skattetillägg skall påföras. Av det föregående följer emellertid att avdragsyrkandet skulle ha åtföljts av en uppgift om att ackord hade erhållits under underskottsåret. Bolagets åtgärd att tillgodoföra sig avdrag utan att samtidigt lämna uppgift om ackordet får anses innebära att bolaget vid 1994 års taxering lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg.

Vid denna bedömning aktualiseras frågan om det finns förutsättningar att efterge skattetillägget. Av 5 kap. 6 § TL framgår att en skattskyldig skall befrias från skattetillägg bl.a. om en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Det kan konstateras att bolaget i deklarationen för underskottsåret 1992 lämnade uppgift om ackordsvinsten och att bolaget i samma deklaration räknade fram ett underskott av näringsverksamhet som redovisades vid kod 777, där det i blanketten angavs att "negativt resultat dras av vid kod 809 i nästa års deklaration". Vidare kan konstateras att deklarationen godtogs av skattemyndigheten utan att något påpekande gjordes om konsekvenserna av ackordet. Omständigheterna får sammantagna anses ha varit sådana att det förelagat en betydande risk för missförstånd. Med hänsyn härtill och till att frågan om rätt ordning för prövning av avdragsrätten i ett fall som det förevarande inte kan anses ha varit klar framstår bolagets misstag som ursäktligt. Skattetillägget skall därför efterges.

*Regeringsrättens avgörande.* Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och undanröjer det skattetillägg som påförts bolaget vid 1994 års taxering.

Regeringsrådet *Nilsson* var av skiljaktig mening om hur skälen för Regeringsrättens avgörande borde utformas och anförde: I 26 § KL, i dess lydelse vid de i målet aktuella taxeringarna, föreskrevs beträffande inkomstslaget näringsverksamhet att underskott som uppkom vid beräkning av inkomst av en förvärvskälla fick - med de begränsningar som framgick av anvisningarna till paragrafen - dras av i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Av punkt 2 av anvisningarna till paragrafen framgick att en skattskyldig som under beskattningsåret erhölet ackord utan konkurs inte fick avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattades av ackordet hänförde sig.

Den i 26 § KL föreskrivna ordningen för behandling av underskott av näringsverksamhet infördes genom 1990 års skattereform och har senare, i princip oförändrad, överförts till LAU. När reglerna infördes förutsattes att storleken av ett underskott i fortsättningen skulle beslutas som ett led i inkomsttaxeringen för de beskattningsår då förvärvskällan resulterade i underskott (prop. 1989/90:110 s. 546). I anslutning till detta konstaterades att den nya lösningen rymdes inom det taxeringsförfarande som hade föreslagits i prop. 1989/90:74 och som sedermera kom att regleras genom TL.

Den nya ordningen för beslut om storleken av underskott i näringsverksamhet och om avdrag för sådana underskott föranledde en ändring av TL:s regler om skattetillägg. Underlaget för skattetillägg utgjordes enligt hittills gällande regler av den skatt som, om en av den skattskyldige lämnad oriktig uppgift hade godtagits, inte skulle ha påförts. Nu infördes i 5 kap. 1 § andra stycket TL en bestämmelse som reglerade det fallet att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha medfört ett underskott som inte kunde utnyttjas det aktuella taxeringsåret. Bestämmelsen, som är tillämplig i målet och alltfjänt gäller, föreskriver att skattetillägget i ett sådant fall skall beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Beträffande bakgrunden till den nya bestämmelsen i 5 kap. 1 § andra stycket TL sades i prop. 1991/92:43 bl.a. följande. De tidigare gällande reglerna om förlustavdrag innebar att ett sådant avdrag bestämdes som ett led i inkomsttaxeringen det taxeringsår då det utnyttjades. Genom att avdraget bestämdes först det år då det utnyttjades ansågs en oriktig uppgift i en förlustdeklaration lämnad vid utnyttjandeårets taxering, inte förlustårets. Skattetillägg kunde därför påföras det taxeringsår förlusten utnyttjades. Den genom skattereformen införda ordningen för behandling av underskott innebar att ett underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet normalt skulle komma att ingå som en post vid beräkningen av inkomsten i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Underskottets storlek beslutades som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår då förvärvskällan resulterade i ett underskott. Hade ett underskott fastställts till ett felaktigt belopp fick rättelse ske genom de vanliga reglerna om omprövning av taxeringsbeslut. De nya reglerna skulle komma att innebära att ditillsvarande sanktionsmöjligheter försvann om inte några ändringar av skattetilläggsbestämmelserna gjordes. Mot denna bakgrund föreslogs den nya bestämmelsen om skattetillägg som innebar bl.a. att skattetillägg skall påföras det år då den oriktiga uppgiften lämnas (prop. s. 76-78).

De principer för rättelse och påförande av skattetillägg vid felaktig beräkning av underskott som följer av de hittills behandlade reglerna kan, såvitt är av intresse i målet, sammanfattas enligt följande. Om en skattskyldig vid beräkning av ett underskott av näringsverksamhet har uteslutit en skattepliktig intäkt eller gjort avdrag för en inte avdragsgill post skall felet rättas som ett led i taxeringen för förluståret eller - om felet upptäcks först senare - inom ramen för de regler som gäller för omprövning av denna taxering. Om felet har innefattat en oriktig uppgift i TL:s mening - och inte har varit att betrakta bara som ett oriktigt yrkande - kan det föranleda att skattetillägg påförs vid taxeringen för förluståret. Den omständigheten att den skattskyldige vid nästföljande taxering tillgodoför sig avdrag för ett av skattemyndigheten vid taxeringen för förluståret godtaget underskott kan däremot inte - även om det visar sig att underskottet på grund av en oriktig uppgift har beräknats till för högt belopp och beräkningen därför skall rättas - medföra att skattetillägg påförs vid den senare taxeringen.

Vad beträffar det aktuella målet kan konstateras att bolaget under beskattningsåret 1992 erhöll ett sådant ackord som avsågs i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL. Bestämmelsen innebär att det för samma beskattningsår beräknade, utgående underskottet inte till någon del är avdragsgillt (enligt motsvarande bestämmelse i 11 § lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet är avdragsförbudet mer begränsat). Frågan är om bolaget genom att i deklarationen för nästföljande beskattningsår ändå tillgodoföra sig avdrag för underskottet har lämnat en sådan oriktig uppgift som kan föranleda att skattetillägg påförs vid 1994 års taxering.

Enligt min mening bör de nyss angivna principerna för rättelse och påförande av skattetillägg vid felaktig beräkning av underskott tillämpas även i ett fall som det förevarande. Det förhållandet att det inte är fråga om felaktigheter som rör enskilda intäkt- eller avdragsposter utan om tillämpning av ett avdragsförbud som träffar hela det framräknade underskottet bör med andra ord inte medföra att de angivna principerna frångås. Det senast sagda får bl.a. följande konsekvenser. Tillämpningen av avdragsförbudet borde ha föranlett att skattemyndigheten vid 1993 års taxering

fastställde underskottet till 0 kr. Om bolaget i sin deklaration för förluståret 1992 hade underlåtit att upplysa om ackordet skulle detta ha kunnat utgöra grund för att vid 1993 års taxering påföra skattetillägg på ett underlag som motsvarade en fjärdedel av det i deklarationen 1993 redovisade underskottet. Bolaget har emellertid i deklarationen uttryckligen angett att en ackordsvinst erhållits under år 1992, vilket innebär att redovisningen av underskottet som en till nästa beskattningsår hänförlig avdragspost är att betrakta som ett oriktigt yrkande och således inte som en åtgärd som skulle leda till skattetillägg vid 1993 års taxering. Än mindre finns det grund för att med anledning av det inträffade påföra skattetillägg vid den nästföljande, i målet aktuella taxeringen.

På grund av det anförda skall bolagets och RSV:s överklaganden bifallas.

Föredraget 1999-11-03, föredragande Johansson,  
*målnummer 497-1998*  
RÅ 1999 ref. 59