

RA 2002 not. 142

Överklagande av Slipstenen i Karlstad AB i konkurs (bolaget) ang. skattetillägg vid inkomsttaxering 1995.

– Skattemyndigheten beslutade i omprövningsbeslut den 29 december 1994 bl.a. att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent av en fjärdedel av 1 486 585 kr hänförligt till deklarerat underskott av näringsverksamhet.

– Bolaget överklagade beslutet och yrkade att skattetillägg inte skulle påföras. Som grund för sin talan anförde bolaget i första hand att oriktig uppgift inte hade lämnats och i andra hand att eftergiftsgrund förelåg. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har varit fullt medvetet om att underskott hänförligt till resultatandel från Ångslupen KB från 1994 års taxering inte kan utnyttjas som avdrag vid 1995 års taxering på grund av att Ångslupen KB medgivits en ackordsvinst under år 1993. Detta anser bolaget också har kommit till uttryck i deklarationen. Bolagets avsikt har inte varit att uppta underskottet under kod 809 vid 1995 års taxering.

– Skattemyndigheten ändrade i omprövningsbeslut inte sitt tidigare beslut men tillade följande. Skattemyndigheten har lagt den i juni 1994 inlämnade deklarationen till grund för taxeringen, varvid underskott fastställdes till 1 486 585 kr. Varken av deklarationen eller på annat sätt har framgått att Ångslupen KB medgett ackord, varför skattemyndigheten inte kunnat ta ställning till det i ruta 778 redovisade underskottet. Vid sådant förhållande har oriktig uppgift lämnats vid 1994 års taxering. Uppgiften i överklagandet att bolaget varit fullt medvetet om att underskott från 1994 års taxering inte kan rullas in i 1995 års taxering medför inte annan bedömning.

– *Länsrätten i Stockholms län (1997-04-09, ordf. Nylund)*: Enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras skattskyldig som i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande som han under förfarandet angett till ledning för taxeringen lämnat uppgift som befinnes oriktig.

– Enligt 5 kap. 6 § TL 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. Skattetillägg får vidare efterges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa.

– Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget har inlämnat en deklaration senast den 31 maj 1994. Denna deklaration utvisar en inkomst av näringsverksamhet med 2 471 497 kr. Den 22 juni 1994 har en ny deklaration, som skulle ersätta en tidigare inlämnad, givits in. I denna deklaration yrkar bolaget avdrag för del av underskott i Ångslupen KB. Den del av underskottet som bolaget utnyttjat uppgår till 3 958 082 kr. Kommanditbolagsandelarna har inte åsatts något värde i deklarationen. Den i juni inlämnade deklarationen utvisar således ett underskott att utnyttja vid kommande taxeringar på 1 486 585 (2 471 497 – 3 958 082) kr. Skattemyndigheten har fastställt ett underskott i enlighet med den senare inlämnade deklarationen. Det totala underskottet i Ångslupen KB har uppgått till 19 948 389 kr att fördela på andelsägarna. Skattemyndigheten i Göteborg har inhämtat uppgifter från Ångslupen KB varvid framkommit att nästan allt underskott härrör från en fastighetsförsäljning. Då fastigheten har varit högt belånad har kreditgivarna medgivit ett ackord. En bokförd, ej skattepliktig ackordsvinst på 23 348 036 kr har härigenom uppkommit i Ångslupen KB.

– Länsrätten gör följande bedömning.

– Underskott fastställs vid den årliga taxeringen för det beskattningsår som en förvärvskälla resulterar i underskott. Den får dras av vid beräkning av inkomst av förvärvskällan närmast följande beskattningsår.

– Genom att inte i deklarationen eller i de därvid fogade handlingarna för taxeringsår 1994 redovisa att Ångslupen KB har medgivits ackord har bolaget lämnat en oriktig uppgift. Förutsättningar föreligger att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent av en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Skäl att efterge påfört skattetillägg finner länsrätten inte föreligga.

– Länsrätten avslår överklagandet.

– Bolaget fullföljde sin talan och anförde bl.a. följande. Vid 1994 års taxering var deklara-tionsblanketten för aktiebolag utformad på så sätt att endast inkomst av näringsverksamhet skulle redovisas på sidan ett av blanketten. Det fanns ingen möjlighet att redovisa ett skattemässigt underskott på framsidan av deklara-tionsblanketten. Det innebar att samtliga skattemässiga förluster endast redovisades i ruta 778 på sidan två, oavsett om de

kunde utnyttjas vid 1995 års taxering eller ej. Med hänsyn till att bolaget uppvisade en skattemässig förlust vid 1994 års taxering redovisades förlusten i ruta 778 på sidan två i deklARATIONEN. Bolaget har inte yrkat att vid framtida taxeringar få utnyttja förlusten utan endast redovisat den skattemässiga förlusten vid 1994 års taxering på sätt deklARATIONSBLANKETTEN föreskrivit. När det gäller deklARATIONSBLANKETTENS utformning synes Riksskatteverket blivit medvetet om riskerna för misstolkning vid 1994 års taxering. Vid 1995 års taxering har deklARATIONSBLANKETTEN för aktiebolag fått en delvis ny utformning. På sidan ett har en "ny" ruta tillkommit, för underskott enligt sidan två. Detta kan enligt bolagets bedömning folkas så att även Riksskatteverket ansett att redovisning av skattemässig förlust i ruta 778 på sidan två inte är detsamma som att man yrkar att utnyttja förlusten vid kommande års taxeringar. För att yrka att utnyttja en redovisad förlust bör man från och med 1995 års taxering även redovisa förlusten på sidan ett.

– Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av deklARATIONSBLANKETTEN framgår att det endast är underskott som skall dras av vid 1995 års taxering som skall redovisas i ruta 778. Bolaget har, enligt egen utsago, varit medvetet om att förlusten inte kunde utnyttjas vid 1995 års taxering men har ändå redovisat förlusten som om den skulle påverka 1995 års taxering. Bolaget har underlåtit att i deklARATIONEN redovisa att underskottet ej skall påverka 1995 års taxering. Bolaget har därmed lämnat en oriktig uppgift.

– Bolaget anförde därefter bl.a. följande. Det slutliga resultatet för taxeringsår 1994 har angivits till noll på deklARATIONSBLANKETTENS första sida. Detta måste visa att bolagets avsikt inte har varit att uppta underskottet vid 1995 års taxering.

– *Kammarrätten i Stockholm (1999-03-02, Östberg-Anclow, Rosenberg):* Av 26 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, i dess lydelse vid 1994 års taxering, framgår följande. Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av en förvärvskälla medges – med de begränsningar som anges anvisningarna – avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår.

– Av andra anvisningspunkten till ovan angivna paragraf framgår följande. Har skattskyldig eller handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs medges inte avdrag för underskott förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig.

– Av förarbetena (prop. 1989/90 s. 588 med hänvisning till s. 546) framgår att underskott för ett beskattningsår ingår som en post vid beräkningen av förvärvskällans inkomst närmast följande beskattningsår. Det ter sig naturligt att underskottets storlek skall beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som förvärvskällan resulterade i underskott. Då uppkommer bl.a. den fördelen att, när det är påkallat, förvärvskällan blir föremål för granskning vid den årliga taxeringen på samma sätt som förvärvskällor som visar överskott.

– Har en skattskyldig i självdeklARATION eller annat skriftligt meddelande som han under förfarandet avgett till ledning för taxeringen lämnat uppgift som befinns oriktig, skall enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) skattetillägg påföras honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet eller tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

– Enligt 5 kap. 6 § taxeringslagen 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 framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.

– Kammarrätten gör följande bedömning.

– Av handlingarna i målet framgår att det uppkommit ett underskott i bolaget under inkomståret 1993. Underskottet härrör från Ångslupen KB som har medgivits ett ackord. Det i bolaget uppkomna underskottet får utnyttjas under beskattningsåret 1994 men inte föras vidare till kommande beskattningsår.

– Bolaget har i deklARATIONEN för taxeringsår 1994, i rutan för underskott som skall dras av vid nästa års deklARATION, antecknat underskottet från Ångslupen KB. Bolaget har inte i deklARATIONEN eller till den fogade handlingar redovisat att Ångslupen KB medgivits ackord. Med hänsyn härtill samt till att underskott skall fastställas för det beskattningsår som förvärvskällan resulterade i underskott finner kammarrätten att bolaget har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Grund föreligger således att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent av en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. Vad bolaget anför i målet utgör inte skäl för eftergift av skattetillägget. Ej

heller i övrigt har någon omständighet som kan föranleda eftergift framkommit.

– Kammarrätten avslår överklagandet.

– (Lagmannen *Hallberg* var skiljaktig och anförde: Bolaget har i deklarationen för taxeringsår 1994 redovisat en total förlust på 3 958 082 kr. Av denna förlust utnyttjades 2 471 497 kr samma taxeringsår. Resterande underskott redovisades i rutan (778) för underskott som skall dras av vid nästa års deklaration. Underskottet skall fastställas för det beskattningsår, som förvärvskällan resulterar i underskott. Vid införandet av denna bestämmelse angavs (prop. 1989/90:110) att "Det ter sig naturligt att underskottets storlek skall beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som förvärvskällan resulterade i underskott. Då uppkommer bl.a. den fördelen att, när det är påkallat, förvärvskällan blir föremål för en närmare granskning vid den årliga taxeringen på samma sätt som förvärvskällan som visar överskott".

– I målet är ostridigt att underskottets storlek är korrekt redovisat. Vid införandet av den nya grunden för beräkning av skattetillägg i det fall den oriktiga uppgiften avser underskott i förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet anfördes (prop. 1991/92:43) bl.a. "Den valda konstruktionen innebär att skattetillägget i dessa fall inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit." Fråga uppkommer om bolaget endast genom att fylla i ruta 778 i deklarationsblanketten lämnat en oriktig uppgift. Bolaget har i denna del anfört dels att samtliga skattemässiga förluster redovisades i denna ruta, oavsett om de kunde utnyttjas vid 1995 års taxering eller ej, dels att bolagets avsikt inte varit att uppta underskottet under kod 809 vid 1995 års taxering.

– Mot bakgrund av vad bolaget anfört anser jag, att bolagets redovisning i ruta 778 inte inneburit någon risk för kommande skatteundandragande. Bolaget har således inte lämnat någon oriktig uppgift. Överröstad härutinnan är jag övrigt ense med majoriteten.) – Bolaget fullföljde sin talan.

– Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

– *Regeringsrätten (2002-10-08, Lindstam, Nilsson, Schäder, Ersson, Melin): Skälen för Regeringsrättens avgörande.* Målet rör rätten till avdrag för underskott i en förvärvskälla i vilken ackord medgivits och avser tillämpningen av 26 § KL med anvisningar.

– Regeringsrätten kom vid tillämpning av dessa bestämmelser i rättsfallet RÅ 1999 ref. 59 fram till att storleken av ett underskott i näringsverksamhet skall prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret medan frågan om det föreligger avdragshinder för underskottet till följd av ackord skall prövas först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret. Regeringsrätten fann vidare att den skattskyldiges åtgärd att tillgodoföra sig avdrag vid sistnämnda taxering, utan att samtidigt lämna uppgift om ackordet, innebar att den skattskyldige lämnat en sådan oriktig uppgift som utgjorde grund för att påföra skattetillägg.

– I enlighet med vad Regeringsrätten uttalat i det nämnda rättsfallet finner Regeringsrätten att frågan om påförande av skattetillägg till följd av att bolaget inte upplyst om ackordsvinsten inte skulle ha prövats av underinstanserna vid 1994 års taxering. Överklagandet skall därför bifallas.

– *Regeringsrättens avgörande.* Regeringsrätten undanröjer det påförda skattetillägget. (fd II 2002-09-18, Heinefors).

– Samma dag avgjordes mål 8616-1999 där omständigheterna var likartade och utgången densamma.