

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2228-10

meddelad i Stockholm den 22 juni 2011

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

Klövern AB

Ombud: AA
Deloitte AB
Rehmsgatan 11
113 57 Stockholm

Ombud: Advokat Börje Leidhammar
Wistrand Advokatbyrå
Box 7543
103 93 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 10 februari 2010 i mål nr 1470-08, se bilaga

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer kammarrättens och länsrättens domar och visar målet åter till Förvaltningsrätten i Stockholm för vidare handläggning.

Dok.Id 107359

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Klövern AB ersättning för kostnader i domstolen med 30 000 kr.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens och länsrättens domar och fastställer verkets beslut att påföra Klövern skattetillägg. Skatteverket anför, utöver vad som framgår av underinstansernas domar, bl.a. följande. Det får anses framgå av lagtexten i 5 kap. taxeringslagen (1990:324), TL, att det är möjligt att ta ut skattetillägg vid oriktig uppgift i begäran om omprövning av taxeringen även om den skattskyldige återkallar sin begäran, såvida återkallelsen inte utgör en frivillig rättelse. Att det är möjligt att ta ut skattetillägg i en sådan situation får också anses framgå av förarbetena till lagstiftningen. I prop. 1977/78:136 saknas det visserligen uttalanden om skattetillägg i ärenden om taxering. Detta är dock inte anmärkningsvärt mot bakgrund av att ändringar av taxeringarna, med några få undantag, vid den tidpunkten inte kunde komma till stånd på annat sätt än genom överklagande till domstol. En motsatt tolkning, dvs. att det inte krävdes sakprövning i mål om taxering men däremot i ärenden om taxering, förefaller dessutom ologisk. Med en sådan tolkning skulle det ha varit möjligt att ta ut skattetillägg i mål om taxering i större utsträckning än i ärenden om taxering.

Klövern anser i första hand att överklagandet ska avslås och i andra hand att målet ska återförvisas till förvaltningsrätten. Vidare yrkar Klövern ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 270 625 kr. Klövern anför, utöver vad som framgår av underinstansernas domar, bl.a. följande. Den grundläggande bestämmelsen i 5 kap. 1 § TL om förutsättningarna för att skattetillägg ska kunna påföras måste läsas mot bakgrund av den speciella förfarandebestämmelsen i 5 kap. 10 §, där det anges att beslut efter utgången av året efter taxeringsåret om skattetillägg på grund av en oriktig uppgift i ett omprövningsärende ska meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/90:74 s. 411) framgår att den tar sikte på det fallet att beskattningsmyndigheten har uppmärksammat en oriktig uppgift och inte följt

den. Beslut om skattetillägg ska då meddelas samtidigt med det omprövningsbeslut i själva saken då den oriktiga uppgiften inte följs. Förfarandebestämmelsen korresponderar således mot 5 kap. 1 § TL, där det anges som en förutsättning för att skattetillägg ska kunna påföras att uppgiften befinns oriktig. Bedömningen av om en uppgift är oriktig inbegriper bl.a. ett ställningstagande till hur en inkomst- eller avdragspost rätteligen bort beskattas. Det är alltså en förutsättning för påförande av skattetillägg att det har skett en prövning i sak av den materiella skattefrågan. Vidare utgör påförande av skattetillägg en anklagelse för brott enligt Europakonventionen. Det bör därför heller inte av den anledningen komma i fråga att påföra skattetillägg utan prövning i sak. – För det fall att domstolen skulle anse att det finns förutsättningar att påföra skattetillägg när den skattskyldige har återkallat en begäran om omprövning och Skatteverket avskrivit omprövningsärendet ska målet återförvisas till förvaltningsrätten för prövning av övriga förutsättningar för påförande av skattetillägg.

Skatteverket har ingen erinran mot att målet återförvisas till förvaltningsrätten men anser att ersättning för Klöversn kostnader skäligen bör bestämmas till 25 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Bakgrund och frågan i målet

Klövern begärde den 18 december 2003 omprövning av det grundläggande beslutet om inkomsttaxering 2003 och yrkade bl.a. ytterligare avdrag om 4 933 721 769 kr för kapitalförlust vid avyttring av aktier. Den 14 mars 2006 återkallade Klövern sin begäran om omprövning.

Den 22 maj 2006 beslutade Skatteverket dels att skriva av omprövningsärendet från vidare handläggning, dels att påföra Klövern skattetillägg med 40 procent beräknat på ett underlag om en fjärdedel av 4 933 721 769 kr. Skatteverket fann att bolaget hade lämnat en oriktig uppgift i omprövningsärendet.

Frågan i målet är om ett beslut att påföra skattetillägg får fattas när den skattskyldige har återkallat en begäran om omprövning och detta ärende skrivs av.

Tillämpliga bestämmelser i den lydelse som gäller för 2003 års taxering

Enligt 5 kap. 1 § första stycket TL ska skattetillägg tas ut om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig. Detsamma gäller enligt samma stycke om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak.

Av 5 kap. 1 § andra stycket TL framgår, såvitt nu är av intresse, att skattetillägg tas ut med fyrtio procent av sådan inkomstskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet som inte utnyttjas taxeringsåret, ska skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Enligt 5 kap. 4 § TL ska skattetillägg inte tas ut om den skattskyldige frivilligt har rättat den oriktiga uppgiften.

Enligt 5 kap. 10 § TL ska beslut efter utgången av året efter taxeringsåret om påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

I 5 kap. 1 § första stycket TL anges inte som en förutsättning för påförande av skattetillägg i ett omprövningsärende att den oriktiga uppgiften har prövats i ett taxeringsbeslut. Inte heller i förarbetena till lagrummet, som finns redovisade i underinstansernas avgöranden, finns något stöd för en sådan slutsats. Däremot

Mål nr
2228-10

anges i samma lagrum, beträffande mål om taxering, som en förutsättning för påförande av skattetillägg att uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Vad nu sagts talar för att det beträffande omprövningsärenden inte krävs att uppgiften har prövats i ett taxeringsbeslut för att skattetillägg ska kunna påföras.

Även bestämmelsen i 5 kap. 4 § TL om frivillig rättelse talar i denna riktning. Denna bestämmelse gör det möjligt för den skattskyldige att ångra en oriktig uppgift utan att riskera att påföras skattetillägg. En rättelse som görs efter det att Skatteverket har uppmärksammat den skattskyldige på den oriktiga uppgiften kan dock inte anses som frivillig (se prop. 1971:10 s. 269 f.). I en sådan situation finns inget hinder mot att påföra skattetillägg trots att effekten av en rättelse är att uppgiften som regel inte blir föremål för prövning.

Innehållet i 5 kap. 10 § TL talar också för att det beträffande omprövningsärenden inte krävs att uppgiften har prövats i ett taxeringsbeslut för att skattetillägg ska kunna påföras. Enligt lagrummet ska beslut efter utgången av året efter taxeringsåret om påförande av skattetillägg på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende meddelas samtidigt med beslutet i omprövningsärendet. Vid tillämpningen av denna bestämmelse är det normalt fråga om ett omprövningsbeslut, dvs. ett taxeringsbeslut i omprövningsärendet. I det utredningsförslag som låg till grund för bestämmelsen föreslogs också att beslut om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende ska meddelas i samband med taxeringsbeslutet (SOU 1988:22 s. 17). Den slutliga utformningen av bestämmelsen innebär dock att den gäller inte enbart för omprövningsbeslut utan även för andra beslut i omprövningsärenden.

I 5 kap. 1 § andra stycket TL anges hur beräkningen av skattetillägg ska ske i vissa fall när en oriktig uppgift skulle ha lett till underskott om den hade godtagits. Beräkningsgrunden förutsätter att uppgiften har rättats. Det anges dock inte att rättelsen ska ha skett i ett taxeringsbeslut. Med rättelse i paragrafens mening torde inte avses annat än att underskottet ska beräknas med bortseende från den oriktiga uppgiften.

Mål nr
2228-10

En prövning av om den lämnade uppgiften är oriktig eller inte ska göras i beslutet om skattetillägg, med tillämpning av det särskilda beviskrav som gäller för sådana beslut. Denna prövning måste göras oavsett om uppgiften dessutom prövas i ett taxeringsbeslut eller inte.

Mot den angivna bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att regleringen i 5 kap. TL innebär att beslut att påföra skattetillägg får fattas även när den skattskyldige har återkallat en begäran om omprövning och ärendet skrivs av. Klöverns återkallelse av sin begäran om omprövning utgjorde alltså inte hinder mot beslut om skattetillägg.

Eftersom förutsättningarna i övrigt för skattetillägg inte har prövats av länsrätten och kammarrätten bör underinstansernas domar undanröjas och målet visas åter till förvaltningsrätten för vidare handläggning.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 30 000 kr.

Margit Knutsson

Henrik Jermsten

Kristina Ståhl

Olle Stenman

Erik Nymansson

Johan Rubenson

Föredragande justitiesekreterare

Avd. II

Föredraget 2011-06-01