

Skattskyldigs underlåtenhet att i deklARATIONEN upplysa om att uppkommet underskott omfattades av en koncernbidragsspärr har inte ansetts vara en sådan oriktig uppgift som kan utgöra grund för skattetillägg.

Lagrum:

5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324)

IKEA Investfast AB (bolaget) genomgick under år 2005 en ägarförändring vilket medförde att en s.k. koncernbidragsspärr kom att gälla till och med taxeringsår 2011. Vid 2008 års taxering hade bolaget ett kvarvarande utnyttjat underskott uppgående till 205 070 886 kr varav 171 941 983 kr omfattades av koncernbidragsspärren. I självdeklarationen för 2009 års taxering redovisade bolaget en vinst om 44 546 065 kr och 171 941 983 kr angavs som utnyttjat underskott från föregående år. För det aktuella årets överskott gällde inte koncernbidragsspärren och kvarvarande underskott beräknades till 127 396 547 kr. Beloppet redovisades i ruta 1.2 på deklarationsblanketten. I denna ruta skulle underskott av näringsverksamhet redovisas. I grundläggande beslut om årlig taxering den 22 oktober 2009 hänförde Skatteverket beloppet i stället till ruta 1.3 där bl.a. koncernbidragsspärrade underskott skulle redovisas. Vid omprövning beslutade Skatteverket den 20 maj 2010 att påföra bolaget skattetillägg med 2,5 procent av en fjärdedel av underskottet om 127 396 547 kr. Samma dag beslutade Skatteverket att avslå en framställning från bolaget om ersättning för sina kostnader för juridiskt biträde vid ärendets handläggning hos Skatteverket.

Bolaget överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut hos förvaltningsrätten och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas samt i andra hand att hel befrielse från skattetillägg skulle medges. Bolaget yrkade vidare att förvaltningsrätten, med ändring av Skatteverkets beslut i kostnadsfrågan, skulle medge ersättning för biträdeskostnader i Skatteverket med totalt 27 225 kr exklusive mervärdesskatt. Bolaget begärde ersättning för biträdeskostnader i förvaltningsrätten med totalt 52 632 kr exklusive mervärdesskatt. Bolaget anförde bl.a. följande. Det är ostridigt att bolaget av misstag har fyllt i fel ruta i inkomstdeklarationen. Bolaget har emellertid inte mottagit något koncernbidrag från den förbjudna kretsen. Misstaget har därmed endast föranlett en felredovisning som inte har påverkat beskattningen och således inte lett till att underskottet har utnyttjats före spärrtidens utgång. Bolaget kan därför inte anses ha lämnat oriktig uppgift i den mening som avses i 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL. Det är fråga om en felskrivning som skulle ha upptäckts vid nästkommande taxering. Vidare har det funnits tillgängligt material i form av uppgifter i tidigare års taxering och ett misstag som innebär att ett koncernbidragsspärrat underskott förts över till ruta 1.2 i stället för ruta 1.3 kan inte anses innebära att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Därtill är det

felaktigt överförda beloppet om 127 396 547 kr av ett sådant värde att Skatteverket bort utreda deklarationsuppgifterna närmare.

Skatteverket ansåg att överklagandena skulle avslås och anförde bl.a. följande. Även om det uppkommit en allmän utredningsskyldighet för Skatteverket måste en prövning ske om det uppkommit en sådan utredningsskyldighet som har betydelse för frågan om oriktig uppgift föreligger. En särskild utredningsskyldighet uppkommer endast om felet framgår av de uppgifter som den skattskyldige lämnat till ledning för det aktuella årets taxering. Bolagets deklARATION har inte innehållit någon motstridig eller ofullständig uppgift. Utredningen har initierats av kontrollmaterial som redan funnits tillgängligt och inte av uppgifter som har lämnats av bolaget i deklARATIONEN. Först efter förfrågan till bolaget har en felredovisning kunnat konstateras. Skatteverkets förfrågan till bolaget har således sin grund i att det förelåg uppgift om koncernbidragsspärrat underskott i föregående års inkomstdeklARATION. Någon utredningsskyldighet har därför inte uppkommit. Av samma anledning saknas grund för tillämpning av 5 kap. 8 § första punkten TL. Skatteverkets taxeringsbeslut avseende taxeringsåret 2006 utgör inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Vidare föreligger det inga motstridiga eller andra uppseendeväckande uppgifter i deklARATIONEN för taxeringsåret 2009 som i kombination med redovisade underskott av näringsverksamhet har kunnat medföra en utredningsskyldighet. En oriktig uppgift som består i att ett underskotts företag dragit av ett koncernbidragsspärrat underskott är att anse som ett periodiseringsfel (se Skatteverkets ställningstagande december 2009 dnr 131 908378-09/111) varför bolagets argumentation om vad som utgör normalt tillgängligt kontrollmaterial är irrelevant. Hel befrielse ska medges under förutsättning att förhållandena vid tidpunkten då Skatteverket rättar felet är sådana att underskotts företaget inte hade kunnat ta emot ett koncernbidrag från ett företag som inte före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskotts företaget (se Skatteverkets ställningstagande den 4 juni 2010 dnr 131 386957-10/111). Riskbedömningen bör göras utifrån de förhållanden som gäller vid tidpunkten då Skatteverket rättar felet och innefatta en bedömning av om förhållandena är sådana att underskotts företaget hade kunnat ta emot koncernbidrag från den förbjudna kretsen. Frågans karaktär eller bolagets missskrivning är inte av sådan art att det föreligger skäl för hel befrielse av skattetillägget.

Förvaltningsrätten i Växjö (2011-07-06, ordförande Juhlin) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i taxeringslagen m.m.: Det är i målet ostridigt att bolaget har fyllt i fel ruta i inkomstdeklARATIONEN avseende det kvarvarande koncernbidragsspärrade underskottet och att en felaktighet därmed föreligger. Fråga är om bolagets felskrivning utgör en oriktig uppgift eller om Skatteverkets särskilda utredningsskyldighet har aktualiserats. – Skatteverkets utredningsskyldighet vid bedömningen av om oriktig uppgift har lämnats är avgränsad. Uppgifter hämtade på annat håll eller från deklARATIONER avseende andra år kan inte aktualisera utredningsskyldigheten. För den händelse att någon form av kontrollmaterial finns har det endast betydelse för storleken av påfört

skattetillägg. – Bolaget har i deklARATIONEN fyllt i fel ruta avseende det kvarvarande koncernbidragsspärrade underskottet och därmed underlåtit att reducera underskottsavdraget med det spärrade beloppet. Även om Skatteverket skickat en förfrågan till bolaget kan inte en särskild utredningsskyldighet anses ha uppkommit (jfr RÅ 2005 not. 75). Uppgifterna i deklARATIONEN är inte heller motstridiga eller ofullständiga eller på annat sätt av den karaktären att ett utredningsansvar uppkommit för Skatteverket. Bolaget har således lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Något undantag enligt 5 kap. 8 § TL föreligger inte. – Skatteverket har medgett bolaget delvis befrielse från skattetillägg genom att sätta ned det till en fjärdedel. Fråga i målet är om det finns förutsättningar för hel befrielse. Bolaget har lämnat oriktig uppgift genom att inte minska underskottsavdraget med det koncernbidragsspärrade underskottet. Således har avdrag gjorts tidigare än vad som är tillåtet. Bolaget har bl.a. anfört att något koncernbidrag inte har mottagits varför inget skatteundandragande har skett. Av utredningen i målet framgår emellertid att bolaget under det aktuella året hade kunnat motta koncernbidrag och att en risk för skatteundandragande därför förelåg. Skäl för hel befrielse från skattetillägg föreligger enligt förvaltningsrättens mening därför inte. Det kan inte heller utifrån några andra omständigheter anses oskäligt att ta ut skattetillägg med en fjärdedel. Skatteverket har därför haft fog för sitt beslut varför överklagandet ska avslås. – Bolaget har i överklagande yrkat ersättning för kostnader för biträde i Skatteverket med 27 225 kr exklusive mervärdesskatt. Bolaget har vunnit delvis bifall till sitt yrkande i Skatteverket varför ersättning för biträdeskostnader i denna del ska beviljas. Förvaltningsrätten bestämmer ersättningen till skäliga 10 000 kr exklusive mervärdesskatt. – Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan i förvaltningsrätten. Inte heller på någon annan av de i 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. angivna grunderna finns det skäl att utge ersättning för kostnader i målet. Yrkandet om ersättning för biträdeskostnader i förvaltningsrätten ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet av Skatteverkets omprövningsbeslut och yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten. – Förvaltningsrätten beviljar IKEA Investfast AB ersättning för kostnader i Skatteverket med 10 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Bolaget överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade att kammarrätten i första hand skulle undanröja Skatteverkets beslut att påföra skattetillägg och i andra hand att medge hel befrielse från skattetillägget. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader.

Skatteverket motsatte sig bifall till bolagets yrkanden.

Kammarrätten i Jönköping (2012-04-24, Abrahamsson, Hedén, Danielsson, referent) yttrade: Av praxis framgår att skattetillägg är att anse som en straffsanktion som faller in under artikel 6 i Europakonventionen (RÅ 2000 ref. 66). Kravet på förutsebarhet och tydlighet i tillämplig lag blir därigenom av central betydelse. I detta fall

har skattetillägg påförts med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 6 § första stycket TL. Enligt detta lagrum ska skattetillägget beräknas till en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen medfört. Förutsättningen för sådan beräkning är att den oriktiga uppgiften, om den godtagits, skulle ha medfört ett underskott som inte utnyttjas under taxeringsåret. – Lagstiftningen har sin bakgrund i den förändring av möjligheterna till förlustutjämning som skattereformen innebar. Enligt denna får underskott i näringsverksamhet dras av vid beräkningen av inkomst av näringsverksamheten närmast följande beskattningsår. Underskottets storlek beslutas som ett led i inkomsttaxeringen för det beskattningsår verksamheten resulterar i underskott. Om inga ändringar hade gjorts i skattetilläggsbestämmelserna hade felaktiga uppgifter som påverkar underskottet inte kunnat träffas av skattetillägg. Genom lagstiftning fr.o.m. 1992 års taxering (prop. 1991/92:43) infördes därför en ny regel för oriktiga uppgifter i samband med underskott. Det är denna regel som nu återfinns i 5 kap. 6 § första stycket TL. – För att förhindra handel med förlustföretag har genom senare lagstiftning (prop. 1993/94:50) införts spärrar mot att utnyttja underskott vid ägarförändringar. Bl.a. kan – som i detta fall – en koncernbidragsspärr bli aktuell. Under en spärrtid kan inte underskott som uppkommit före ägarförändringen utnyttjas för kvittning mot koncernbidrag. Underskottet är däremot inte spärrat för kvittning mot egen vinst. – Bolaget har i sin deklaration för taxeringsåret 2009 redovisat en vinst om 44 546 065 kr. Vinsten har kvittats mot outnyttjat underskott från tidigare år, 171 941 983 kr. Som kvarvarande underskott har redovisats (171 941 983 – 44 546 065=) 127 396 547 kr. Detta underskott är korrekt beräknat. Det har med andra ord inte blivit för högt. Frågan gäller nu om den omständigheten att bolaget inte särskilt redovisat i ruta 4.14 b i deklarationen att underskottet varit koncernbidragsspärrat innebär att bestämmelsen i 5 kap. 6 § första stycket TL kan tillämpas. – En grundläggande förutsättning för att skattetillägg ska kunna tas ut enligt bestämmelsen i fråga är att underskottet blivit för högt. Det är då fråga om det underskott som ska fastställas för att rullas in till påföljande år. I detta fall har bolaget redovisat ett beloppsmässigt korrekt underskott, som är fullt möjligt att utnyttja påföljande år mot eget resultat, men förbisett att ange att det är koncernbidragsspärrat. Redan lagtextens lydelse ger dåligt stöd för att i denna situation använda den aktuella skattetilläggsbestämmelsen. Stödet blir än mindre om man beaktar att bestämmelsen tillkommit innan spärrlagstiftningen infördes. Sammantaget finner kammarrätten att författningsstödet inte är tillräckligt för sanktionen i fråga. Beslutet att påföra bolaget skattetillägg ska därför undanröjas. – Vid denna utgång är bolaget berättigat till ersättning för kostnader. Yrkad ersättning uppgår till 27 225 kr hos Skatteverket och 52 632 kr i förvaltningsrätten. Förvaltningsrätten har beviljat bolaget ersättning med 10 000 kr för kostnader hos verket. Kammarrätten anser att bolaget bör beviljas ersättning med yrkade belopp hos Skatteverket och i förvaltningsrätten, dvs. med ytterligare (17 225 + 52 632 =) 69 857 kr. I kammarrätten har bolaget trots tillfälle inte specificerat sitt ersättningsyrkande. Yrkandet om ersättning för kostnader hos kammarrätten kan därför inte bifallas. – Kammarrätten bifaller överklagandet och undanröjer påfört skattetillägg i sin helhet. –

Kammarrätten beviljar IKEA Investfast AB ersättning av allmänna medel med 69 857 kr exklusive mervärdesskatt för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten. – Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra domen och fastställa verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anförde bl.a. följande. I förevarande fall var hela det inrullade underskottet koncernbidragsspärrat och uppgick till 171 941 983 kr. Enligt bestämmelserna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, fick detta underskott endast dras av mot det aktuella årets överskott. Det återstående beloppet 127 396 547 kr, var således inte avdragsgillt vid 2009 års taxering. I deklarationen har bolaget i strid med bestämmelserna i 40 kap. 2, 18 och 19 §§ IL dragit av även den del av det koncernbidragsspärrade underskottet som översteg det aktuella årets överskott. Bolaget har härigenom kommit att redovisa ett felaktigt underskott. Om deklarationen hade godkänts skulle bolaget ha varit berättigat att göra avdrag med det fastställda underskottet vid de kommande taxeringarna. Skatteverkets fastställande av underskottet får nämligen anses innebära att verket godtagit bolagets avdrag för det koncernbidragsspärrade underskottet. Felaktigheten har inte framgått av deklarationen eller något annat material som bolaget lämnat till ledning för 2009 års taxering. Bolaget får därför anses ha lämnat en oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL utgör grund för skattetillägg.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 118 594 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Vid bolagets handläggning av deklarationen förbisågs att särskilt ange i ruta 4.14 b på blanketten för skattemässiga justeringar att kvarvarande underskott var koncernbidragsspärrat. Misstaget har dock inte föranlett någon överträdelse av koncernbidragsspärren enligt bestämmelserna i 40 kap. 18 och 19 §§ IL eftersom avdrag enbart har gjorts för det aktuella årets överskott. Bolagets förbiseende har inte inneburit någon vinning för bolaget och inte något skattebortfall för staten. Bolagets förbiseende har således inte påverkat beskattningen över huvud taget och därmed saknas det förutsättningar för att påföra skattetillägg. I den aktuella inkomstdeklarationen redovisade bolaget en vinst om 44 546 065 kr. Beloppet är korrekt och vinsten är i sin helhet hänförlig till eget resultat, dvs. bolaget har inte mottagit något koncernbidrag. Vidare angavs 171 941 983 kr som outnyttjat underskott från föregående år. Även detta belopp är korrekt. Som kvarvarande underskott angavs 127 396 547 kr, vilket också är korrekt.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-04-09, Jermsten, Almgren, Saldén Enérus, Silfverberg, Bull) yttrade:

Skälen för avgörandet

Rättslig reglering

Enligt 14 kap. 21 § IL beräknas överskott och underskott i en näringsverksamhet genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Av 22 § tredje stycket följer att underskott i vissa fall ska dras av – enligt bestämmelserna i 40 kap. – i näringsverksamheten ett senare beskattningsår.

Enligt 40 kap. 2 § IL ska ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder bl.a. en koncernbidragsspärr enligt 18 § om inte företagen redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern. Med underskottsföretag avses enligt 4 § ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 §. Spärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträtt med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp till beskattning. Enligt 18 § tredje stycket ska belopp som på grund av detta inte har kunnat dras av i stället dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Spärren gäller till och med det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

Enligt 5 kap. 1 § första stycket TL ska skattetillägg tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Av andra stycket framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att uppgiften som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Taxeringslagen har upphävts men är tillämplig i målet. Bestämmelser som i huvudsak motsvarar dem i 5 kap. 1 § TL finns nu i 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan i målet gäller om bolaget, som i självdeklarationen för 2009 års taxering redovisade ett underskott, lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa underskottet i den ruta i deklarationen som avsåg underskott som omfattas av avdragsspärr.

Genom 1990 års skattereform infördes i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) ett nytt system för avdrag för underskott i näringsverksamhet. Tidigare prövades underskottet det år det utnyttjades. Reformen innebar

att ett underskott ska fastställas det år det uppkommer, dvs. underskottsåret.

På grund av de ändrade materiella reglerna försvann de tidigare sanktionsmöjligheterna vid oriktiga uppgifter om underskott i näringsverksamhet. Det har därför i 5 kap. IL införts en ny grund för beräkningen av skattetillägg i fall då den oriktiga uppgiften avser underskott i näringsverksamhet. Skattetillägget beräknas enligt 6 § första stycket till 25 procent av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medför. I förarbetena konstaterades att den valda konstruktionen innebar 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 (prop. 1991/92:43 s. 78).

I RÅ 1999 ref. 59 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att de nya reglerna i 26 § kommunalskattelagen skiljde mellan två olika moment i behandling av ett underskott av näringsverksamhet, nämligen beräkningen av underskottet och beslutet att medge avdrag för underskottet. Storleken av ett underskott i näringsverksamhet ska enligt domstolen prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret medan prövningen av om avdrag ska medges förutsätts ske först vid taxeringen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret. Motsvarande bedömning gjordes i RÅ 2002 not. 142 och not. 143 som gällde frågan om påförande av skattetillägg på grund av att den skattskyldige underlåtit att upplysa om att ackord medgivits det år då underskottet uppkommit. Högsta förvaltningsdomstolen fann att frågan om det fanns förutsättningar att påföra skattetillägg på grund av skattskyldigs underlåtenhet att upplysa om att ackord hade medgivits det år underskottet uppkommit inte skulle prövas underskottsåret utan först året därpå när underskottet dras av.

Bestämmelserna om avdrag för underskott flyttades 1994 över till lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet. I den lagen togs också in begränsningar i avdragsrätten för underskott vid ägarförändringar. Bestämmelserna finns numera i 40 kap. IL.

Ett underskott i näringsverksamhet ska fastställas det år underskottet uppkommer. Enligt 14 kap. 21 § IL ska överskott och underskott beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Bolaget har beräknat uppkommet underskott korrekt och angett detta belopp i självdeklarationen för 2009 års taxering. Bolaget har dock inte angett beloppet i rutan för spärrat underskott.

Ett outnyttjat underskott från ett tidigare beskattningsår ska enligt 40 kap. 2 § IL dras av som en kostnadspost vid den påföljande taxeringen. För bolaget gäller på grund av en ägarförändring 2005 en koncernbidragsspärr enligt 18 §. Huruvida koncernbidragsspärren utgör hinder mot att utnyttja hela eller del av det underskott som uppkom vid 2009 års taxering ska bedömas vid taxeringen det påföljande taxeringsåret. Att bolaget vid 2009 års taxering inte redovisade

underskottet i rutan för avdragsspärrat underskott innebar därför inte att en skattetilläggsgrundande oriktig uppgift lämnats. Av det sagda följer att överklagandet ska avslås.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget ska därför beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 40 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar IKEA Investfast AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 40 000 kr.

Mål nr 3543-12, föredragande Martin Hamrin

Rättsfall: RÅ 1999 ref. 59; RÅ 2002 not. 142 och not. 143.