

HFD 2016 ref. 63

Fråga om underlaget för skattetillägg ska bestämmas med eller utan beaktande av ingående mervärdesskatt i vissa fall av felaktig redovisning av den utgående mervärdesskatten i skattedeclarationen (I och II).

15 kap. 1, 4 och 6 §§ skattebetalningslagen (1997:483), 49 kap. 4, 5, 11 och 19 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244)

I.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 oktober 2016 följande dom (mål nr 2267-15).

Bakgrund

Skattetillägg ska tas ut om den skattskyldige lämnar en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. När underlaget för skattetillägg bestäms ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för tillägget.

När skattetillägg ska tas ut på grund av att den skattskyldige lämnat felaktig uppgift om storleken på den utgående mervärdesskatten måste det bedömas om underlaget för tillägget ska utgöras av hela det belopp för utgående mervärdesskatt som utlämnats, eller om underlaget ska bestämmas med avdrag för ingående mervärdesskatt. I rättsfallet RÅ 2002 ref. 46 hade den skattskyldige inte redovisat någon mervärdesskatt alls i sin självdeklaration men senare lämnat uppgifter om utgående och ingående skatt som godtogs av skattemyndigheten. Redovisningen av mervärdesskatt sågs då som en och samma fråga och underlaget för skattetillägg skulle därför utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

CPG Service & Security Norden AB redovisade i en skattedeclaration för redovisningsperioden april–juni 2011 utgående mervärdesskatt med 60 000 kr. Någon ingående mervärdesskatt redovisades inte. Efter förfrågan från Skatteverket gav bolaget in en rättad skattedeclaration. Skatteverket godtog de lämnade uppgifterna, med undantag för ett mindre belopp avseende den ingående skatten. Bolagets utgående mervärdesskatt höjdes med 141 888 kr och avdrag för ingående skatt medgavs med 102 748 kr. Vidare påfördes skattetillägg beräknat på höjningen av den utgående skatten, dvs. med 20 procent av 141 888 kr.

Bolaget överklagade beslutet om skattetillägg. Enligt bolaget var anledningen till att den ursprungligen inlämnade deklARATIONEN innehöll en felaktig uppgift om utgående mervärdesskatt och ingen

uppgift alls om ingående mervärdesskatt att den redovisningsansvarige hade varit på semester och inte hunnit färdigställa korrekta underlag. De oriktiga uppgifterna avsåg därför, enligt bolaget, inte någon enskild mervärdesskattepost utan bestod i att redovisningen av mervärdesskatt blivit helt felaktig. Förvaltningsrätten fann att omständigheterna i målet i allt väsentligt var desamma som i RÅ 2002 ref. 46 och att underlaget för skattetillägg därför skulle utgöras av skillnaden mellan den utgående och ingående skatten.

I överklagande till kammarrätten yrkade Skatteverket att skattetillägget skulle beräknas på det sätt som verket gjort i sitt beslut. Kammarrätten gjorde samma bedömning som förvaltningsrätten och avslag överklagandet.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att bolaget ska påföras ett till hälften nedsatt skattetillägg, beräknat på höjningen av den utgående mervärdesskatten. Verket anför bl.a. följande.

I RÅ 2002 ref. 46 saknades uppgifter om all utgående och ingående mervärdesskatt i deklarationen. I förevarande mål har bolaget i sin ursprungliga skattedeklaration redovisat utgående mervärdesskatt med 60 000 kr och det är således inte fråga om någon oredovisad mervärdesskatt. Det går därför inte att av rättsfallet sluta sig till att skattetillägget i detta fall ska beräknas på nettohöjningen. För att hänsyn ska tas till den ingående mervärdesskatten krävs att den tydligt kan kopplas till den utgående mervärdesskatten. Bolaget har inte visat att det finns ett sådant samband.

Ett skattetillägg beräknat på höjningen av den utgående mervärdesskatten uppgår till 28 377 kr, vilket är ca 72 procent av nettohöjningen. Enligt verkets mening står detta inte i rimlig proportion till felaktigheten och det finns därför grund för att medge delvis befrielse från skattetillägget. Ett skattetillägg beräknat på höjningen av den utgående mervärdesskatten bör därför sättas ned till hälften.

CPG Service & Security Norden AB anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 63 000 kr.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om underlaget för skattetillägg ska bestämmas med eller utan beaktande av ingående mervärdesskatt när den skattskyldige i sin skattedeklaration redovisat ett felaktigt belopp

för den utgående skatten och inte lämnat någon uppgift alls om den ingående skatten.

Rättslig reglering m.m.

Skattetillägg ska enligt 15 kap. 1 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen. En uppgift ska enligt andra stycket anses vara oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för beskattningen som han varit skyldig att lämna.

Av 15 kap. 4 § skattebetalningslagen framgår att skattetillägget som huvudregel är 20 procent av den mervärdesskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den skattskyldige. Skattetillägget ska enligt 6 § beräknas utan hänsyn till invändning som gäller en annan fråga än den som ligger till grund för tillägget.

Skattebetalningslagen har upphävts men är tillämplig i målet. Motsvarande bestämmelser om skattetillägg finns numera i 49 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 46 hade den skattskyldige inte redovisat någon utgående eller ingående mervärdesskatt i sin självdeklaration. Däremot framgick av deklarationen att han hade en mervärdesskatteskuld. På begäran av skattemyndigheten lämnade han uppgifter om utgående och ingående mervärdesskatt som godtogs av myndigheten. Genom sin underlåtenhet att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i deklarationen hade den skattskyldige lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgjorde grund för att påföra skattetillägg. Frågan i målet var om skattetillägget skulle beräknas på ett underlag som utgjordes av hela den utgående mervärdesskatten eller på ett underlag som utgjordes av utgående mervärdesskatt med avdrag för ingående mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolen uttalade att de oriktiga uppgifterna inte avsåg någon enskild mervärdesskattepost. Vidare konstaterade domstolen att självdeklarationen saknade uppgifter om all utgående och ingående mervärdesskatt under redovisningsperioden, men att de i efterhand lämnade uppgifterna om detta hade godtagits av skattemyndigheten. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg att i ett sådant fall fick redovisningen av mervärdesskatt ses som en och samma fråga. Underlaget för skattetillägget skulle därför utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhållandena i detta mål liknar dem i RÅ 2002 ref. 46. Inte heller i förevarande fall avser de oriktiga uppgifterna någon enskild mervärdesskattepost, utan det är totalbeloppet för utgående mervärdesskatt som felaktigt angetts till 60 000 kr samtidigt som uppgift om ingående mervärdesskatt saknats helt. De uppgifter som bolaget senare lämnade i en rättad skattedeclaration har, med undantag för ett mindre belopp avseende den ingående mervärdesskatten, vidare godtagits av Skatteverket och har således legat till grund för Skatteverkets beslut om utgående och ingående skatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas skäl att i denna situation göra en annan bedömning än den som gjordes i rättsfallet. Redovisningen av mervärdesskatt får alltså även i detta fall ses som en och samma fråga och underlaget för skattetillägg ska därför utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

Överklagandet ska därmed avslås.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 15 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar CPG Service & Security Norden AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 15 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Knutsson*, *Ståhl* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Justitierådet *Gäverth* var skiljaktig och anförde:

Jag anser att överklagandet borde ha bifallits och att domen under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning borde ha utformats enligt följande.

När det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Motivet bakom detta kvittningsförbud är bl.a. att skattetilläggen syftar till att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Praktiskt taget varje enskild uppgift som ska lämnas måste vara riktig. Lämnas en oriktig uppgift är det den förseelsen och dess effekt på skatteuttaget som ska vara styrande för om en ekonomisk sanktion ska tas ut eller inte. Att den skattskyldige även gjort andra fel – men då till sin nackdel – vad gäller frågor som inte har något direkt

samband med den oriktiga uppgiften, bör enligt lagstiftaren inte påverka det sanktionsgrundande beloppet (prop. 1991/92:43 s. 73).

Lagstiftaren har vidare uttalat att på bl.a. mervärdesskatteområdet bör enbart s.k. oäkta kvittningar få påverka beräkningen av det undandragna skattebeloppet (a. prop. s. 74). Med oäkta kvittning avses en invändning eller ett förhållande som rör samma fråga som den fråga som utgjort grunden för skattetillägget.

För att poster i den ingående mervärdesskatten ska anses ha samband med oriktigt redovisade poster i den utgående mervärdesskatten – och utgöra en oäkta kvittningsinvändning vid bestämmande av underlaget för skattetillägg – krävs att det föreligger ett så starkt samband mellan posterna i den utgående respektive den ingående mervärdesskatten att de bakomliggande förhållandena kan anses vara hänförliga till samma händelseförlopp (jfr prop. 2002/03:106 s. 160 f.). Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att det föreligger ett sådant samband mellan gjorda omsättningar och förvärv i verksamheten.

I RÅ 2002 ref. 46 hade Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till underlaget för skattetillägg i en situation där den skattskyldige i särskild självdeklaration redovisat bl.a. inkomst av näringsverksamhet och en mervärdesskatteskuld, men underlåtit att redovisa såväl ingående som utgående mervärdesskatt trots att redovisning av mervärdesskatt skulle ske i självdeklarationen. Deklarationen uppfyllde de formella kraven på att vara en deklaration då den innehöll andra beloppsmässiga uppgifter till ledning för taxeringen. Det var således inte fråga om sköns-taxering i avsaknad av deklaration. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att de oriktiga uppgifterna inte avsåg någon enskild mervärdesskattepost och uttalade bl.a. att i deklarationen saknades uppgifter om all utgående och ingående mervärdesskatt för redovisningsperioden och att i ett sådant fall får redovisningen av mervärdesskatt ses som en och samma fråga. Underlaget för skattetillägg skulle därför utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

Om den skattskyldige i rättsfallet i stället hade redovisat mervärdesskatten i en skattedeklaration och på motsvarande sätt underlåtit att redovisa uppgifter om mervärdesskatt skulle denna, till följd av avsaknaden av beloppsmässiga uppgifter till ledning för beskattningen, inte ansetts ha utgjort en deklaration (jfr t.ex. SOU 1982:54 s. 271, s. 312 och s. 429 samt RÅ 1987 ref. 156). I ett sådant fall skulle skatt att betala ha bestämts skönsmässigt.

Vid skönsbeskattning utgörs processföremålet av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattas (prop. 1989/90:74 s. 377 och prop. 2002/03:106 s. 159 f.). När mervärdesskatt således bestäms skönsmässigt t.ex. i avsaknad av deklaration – till skillnad från när det är fråga om enskilda mervärdesskatteposter som är felaktigt redovisade – utgör hela mervärdesskatteredovisningen för den aktuella perioden en och samma fråga. I en sådan situation beräknas underlaget för skattetillägg utifrån samtliga omsättningar och förvärv av den beskattningsbara personen.

Vad Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i RÅ 2002 ref. 46 var att vid beräkning av underlaget för skattetillägg jämställa den helt oredovisade mervärdesskatten i självdeklarationen med vad som skulle ha gällt om den skattskyldige i stället hade avlämnat en skattedeklaration utan

några beloppsmässiga uppgifter om mervärdesskatt och därvid beskattats skönsmässigt.

CPG Service & Security Norden AB har redovisat mervärdesskatt i skattedeklaration för redovisningsperioden april–juni 2011 och i denna angett utgående mervärdesskatt och skatt att betala/återfå med 60 000 kr, men inte angett någon ingående mervärdesskatt. Förutsättningar för skönsbeskattning i avsaknad av deklaration förelåg därför inte.

Först efter Skatteverkets förfrågan har det framkommit att utgående mervärdesskatt rätteligen skulle ha redovisats med ett 141 888 kr högre belopp. CPG Service & Security Norden AB har således underlåtit att redovisa utgående skatt avseende omsättningar. Bolaget har i den rättade deklARATIONEN även tagit upp tidigare oredovisad ingående mervärdesskatt, som bolaget anser ska beaktas vid fastställandet av underlaget för skattetillägg. Skatteverket har, med undantag för ett mindre belopp, godtagit uppgifterna i den rättade deklARATIONEN.

CPG Service & Security Norden AB har lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att redovisa utgående skatt om 141 888 kr. Grund för att påföra skattetillägg föreligger därför. Den situation som var föremål för prövning i RÅ 2002 ref. 46 skiljer sig från vad som gäller i förevarande fall där uppgift om mervärdesskatt har lämnats i deklARATIONEN. Mot bakgrund av syftet med kvittningsförbudet kan hänsyn till den ingående skatten inte tas vid bestämmandet av underlaget för skattetillägg annat än i form av ökta kvittning. CPG Service & Security Norden AB har inte visat att det föreligger ett sådant samband mellan oredovisade omsättningar och förvärv som innebär att underlaget för skattetillägg ska sättas ned. Underlaget för skattetillägg uppgår således till 141 888 kr. Skattetillägg är vid felaktigt redovisad mervärdesskatt normalt 20 procent. Eftersom Skatteverket har yrkat att skattetillägget ska begränsas till hälften härav ska överklagandet bifallas i enlighet härmed.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 15 000 kr.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2014-02-11, ordförande Dahlin):

Förvaltningsrätten har att ta ställning till med vilket belopp bolaget ska påföras skattetillägg med anledning av de oriktiga uppgifter som lämnades i bolagets ursprungliga skattedeklaration. Frågan är om skattetillägget ska beräknas på ett underlag bestående av enbart den oredovisade utgående skatten eller om underlaget ska utgöras av denna skatt med avdrag för den oredovisade ingående skatten.

Det avgörande för frågan är om den utgående och den ingående skatten i detta fall kan anses utgöra samma fråga, eller sak. Vägledande i denna bedömning är ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen från år 2002. I sitt avgörande kom domstolen fram till att den utgående och den ingående mervärdesskatten fick ses som en och samma fråga. Omständigheterna i målet var att en skattskyldig person helt underlåtit att

redovisa någon mervärdesskatt i sin deklaration och först efter förfrågan från Skatteverket deklarerat såväl ingående som utgående skatt som senare godtogs av verket. Domstolen poängterade vid sin bedömning att de oriktiga uppgifterna inte avsåg någon enskild mervärdesskattepost och att uppgifter helt saknats om all utgående och ingående mervärdesskatt under redovisningsperioden (RÅ 2002 ref. 46).

Förvaltningsrätten konstaterar att den enda skillnaden av betydelse mellan omständigheterna i nu föreliggande mål och målet i Högsta förvaltningsdomstolen är att bolaget i sin ursprungliga deklaration redovisat en viss utgående skatt. Den utgående mervärdesskatt som inte redovisats rör inte någon eller några specifika poster utan en felaktigt redovisad omsättning under redovisningsperioden. Med hänsyn härtill och eftersom omständigheterna i de två målen i allt väsentligt är desamma anser förvaltningsrätten att frågan även i detta mål ska anses vara redovisning av mervärdesskatt och inte enbart redovisning av utgående skatt. Underlaget för skattetillägg ska således beräknas på skillnaden mellan den ingående och den utgående mervärdesskatten som redovisats först i den rättade skattedeklarationen.

I den ursprungliga deklarationen redovisade bolaget en utgående mervärdesskatt på 60 000 kr men ingen ingående mervärdesskatt. I den rättade deklarationen redovisade bolaget en utgående skatt på 201 888 kr och en ingående skatt på 102 748 kr. Efter rättelsen har den utgående skatten alltså höjts med 141 888 kr (201 888 kr - 60 000 kr) och den ingående skatten har höjts med 102 748 kr. Mellanskillnaden som utgör underlaget för beräkning av skattetillägget är således 39 140 kr (141 888 kr - 102 748 kr). Överklagandet ska därmed bifallas.

CPG Service & Security Norden AB har vunnit bifall till sin talan. Det finns därför förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader i målet. Med beaktande av målets art och omfattning anser förvaltningsrätten att ersättning bör medges med skäliga 10 000 kr.

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet på så sätt att underlaget för skattetillägg sätts ned till 39 140 kr. – CPG Service & Security Norden AB medges ersättning för kostnader i målet med 10 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2015-02-10, Åberg, Kärnell och Ehn):

Kammarrätten anser i enlighet med förvaltningsrättens bedömning att frågan i målet är redovisning av mervärdesskatt och inte enbart redovisning av utgående mervärdesskatt. Av detta följer att underlaget för skattetillägg ska beräknas på differensen mellan den utgående och ingående mervärdesskatt som bolaget redovisat i sin rättade skattedeklaration. Överklagandet ska därför avslås.

Eftersom kammarrätten funnit att Skatteverkets överklagande ska avslås finns det skäl att medge bolaget ersättning för sina kostnader i kammarrätten. Kammarrätten finner att bolaget ska medges ersättning med skäliga 20 000 kronor. – Kammarrätten avslår överklagandet. Kammarrätten beviljar bolaget ersättning för sina kostnader i kammarrätten med skäliga 20 000 kronor.

II.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 12 oktober 2016 följande dom (mål nr 373-16).

Bakgrund

Skattetillägg ska ...[se I]... ingående mervärdesskatt.

A.N. redovisade i sina skattedeclarationer för redovisningsperioderna januari–mars, april–juni, juli–september och oktober–december 2013 skatt att betala/återfå med 0 kr. I skattedeclarationerna för de tre sista redovisningsperioderna angavs även skattepliktig försäljning och utgående mervärdesskatt till 0 kr, och för den fjärde redovisningsperioden redovisades dessutom utgående mervärdesskatt på förvärv samt ingående mervärdesskatt med 0 kr. Inga andra belopp angavs i deklARATIONERNA för 2013.

Efter förfrågan från Skatteverket gav A.N. in rättade skattedeclarationer. Skatteverket godtog de lämnade uppgifterna, och höjde den utgående mervärdesskatten avseende skattepliktig försäljning med sammanlagt 121 789 kr samt medgav avdrag för ingående skatt med sammanlagt 80 633 kr. Vidare påfördes skattetillägg beräknat på höjningen av den utgående skatten, dvs. med 20 procent av 121 789 kr.

A.N. överklagade beslutet om skattetillägg och anförde att anledningen till att han i de ursprungligen inlämnade skattedeclarationerna hade redovisat mervärdesskatt med 0 kr var att han trodde att han kunde redovisa hela årets mervärdesskatt i samband med inkomstdeklARATIONEN. Förvaltningsrätten fann att förhållandena var sådana att motsvarande synsätt som i RÅ 2002 ref. 46 skulle tillämpas och förklarade att underlaget för skattetillägget skulle sättas ned till skillnaden mellan utgående och ingående skatt.

I överklagande till kammarrätten yrkade Skatteverket att skattetillägget skulle beräknas på det sätt som verket gjort i sitt beslut. Kammarrätten ansåg liksom förvaltningsrätten att underlaget för skattetillägg skulle utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående skatt och avslog överklagandet.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att verkets beslut att påföra skattetillägg med 20 procent av den för lågt redovisade utgående mervärdesskatten ska fastställas. Verket anför bl.a. följande.

Det går inte att med stöd av RÅ 2002 ref. 46 hävda att underlaget för skattetillägget i detta fall ska utgöras av skillnaden mellan den utgående och ingående mervärdesskatten. I rättsfallet hade

redovisningen av mervärdesskatten, som skulle ha skett i den särskilda självdeklarationen, helt utelämnats. I förevarande mål har A.N. redovisat nollor i de ursprungliga skattedeklarationerna. För att den utgående och ingående skatten ska anses hänförliga till samma fråga måste en koppling visas i varje enskilt fall. A.N. har inte visat att det finns ett sådant samband.

A.N. anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Vad målet gäller

Frågan i målet är om underlaget för skattetillägg ska bestämmas med eller utan beaktande av ingående mervärdesskatt när den skattskyldige i sina skattedeklarationer angett skatt att betala/återfå med 0 kr samt redovisat såväl utgående som ingående skatt med 0 kr alternativt helt utelämnat någon av eller båda dessa uppgifter.

Rättslig reglering m.m.

Skattetillägg ska enligt 49 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244) tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. En uppgift ska enligt 5 § första stycket anses vara oriktig om det klart framgår att en lämnad uppgift är felaktig eller att en uppgift som ska lämnas till ledning för beskattningen har utelämnats.

Av 49 kap. 11 § skatteförfarandelagen framgår att skattetillägget som huvudregel är 20 procent av den mervärdesskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha bestämts för eller felaktigt skulle ha tillgodoräknats den som har lämnat uppgiften. När det underlag som skattetillägg ska beräknas på bestäms, ska enligt 19 § hänsyn bara tas till förhållanden som rör den fråga som ligger till grund för skattetillägget.

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 46 ...[se I]... ingående mervärdesskatt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Förhållandena i detta mål liknar dem i RÅ 2002 ref. 46. Inte heller i förevarande fall avser de oriktiga uppgifterna någon enskild mervärdesskattepost, utan det är totalbeloppen för utgående respektive ingående mervärdesskatt som i vissa av skattedeklarationerna felaktigt angetts till 0 kr och i andra deklarationer utelämnats helt. De uppgifter som A.N. senare lämnade i rättade skattedeklarationer har vidare godtagits av Skatteverket och har således legat till grund för Skatteverkets beslut om utgående och

ingående skatt. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening saknas skäl att i denna situation göra en annan bedömning än den som gjordes i rättsfallet. Redovisningen av mervärdesskatt får alltså även i detta fall ses som en och samma fråga och underlaget för skattetillägg ska därför utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

Överklagandet ska därmed avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Ståhl* och *Classon*. Föredragande var justitiesekreteraren Ann Linders.

Justitierådet *Gäverth* var skiljaktig och anförde:

Jag anser ...[se I]... beskattats skönsmässigt.

A.N. redovisade i sina skattedeklarationer för redovisningsperioderna januari–mars, april–juni, juli–september och oktober–december 2013 skatt att betala/återfå med 0 kr. I skattedeklarationerna för de tre sista redovisningsperioderna angavs även skattepliktig försäljning och utgående mervärdesskatt till 0 kr, och för den fjärde redovisningsperioden redovisades dessutom utgående mervärdesskatt på förvärv samt ingående mervärdesskatt med 0 kr. Inga andra belopp angavs i deklarationerna för 2013. Det har inte ifrågasatts att deklarationerna uppfyllde de formella kraven. Förutsättningar för skönsbeskattning i avsaknad av deklarationer förelåg därför inte.

Först efter Skatteverkets förfrågan har det framkommit att utgående mervärdesskatt rätteligen skulle ha redovisats med ett 121 789 kr högre belopp. A.N. har således underlåtit att redovisa utgående skatt avseende omsättningar. Han har i de rättade deklarationerna även tagit upp tidigare oredovisad ingående mervärdesskatt, som han anser ska beaktas vid fastställandet av underlaget för skattetillägg. Skatteverket har godtagit uppgifterna i de rättade deklarationerna.

A.N. har lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att redovisa utgående skatt om sammanlagt 121 789 kr. Grund för att påföra skattetillägg föreligger därför. Den situation som var föremål för prövning i RÅ 2002 ref. 46 skiljer sig från vad som gäller i förevarande fall där uppgift om mervärdesskatt har lämnats i deklarationerna. Mot bakgrund av syftet med kvittningsförbudet kan hänsyn till den ingående skatten inte tas vid bestämmande av underlaget för skattetillägg annat än i form av oäkta kvittning. A.N. har inte visat att det föreligger ett sådant samband mellan oredovisade omsättningar och förvärv som innebär att underlaget för skattetillägg ska sättas ned. Underlaget för skattetillägg uppgår således till 121 789 kr. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2014-11-25, Wahren):

I målet är ostridigt att A.N. felaktigt redovisat utgående och ingående mervärdesskatt till 0 kr för samtliga redovisningsperioder under år 2013. Först efter att Skatteverket skickat en förfrågan har han rättat uppgifterna och de då lämnade uppgifterna har godtagits.

Av det nyss sagda följer att A.N. har lämnat oriktiga uppgifter och att grund för att påföra honom skattetillägg därför föreligger. Eftersom rättelse skett först efter Skatteverkets förfrågan är inte fråga om frivillig rättelse.

I praxis har emellertid underlaget för skattetillägg bestämts till skillnaden mellan utgående och ingående skatt i fall då den skattskyldige inledningsvis underlåtit att redovisa mervärdesskatt och därefter gett in rättade uppgifter om utgående och ingående skatt vilka godtagits av Skatteverket (jfr RÅ 2002 ref. 46). Förvaltningsrätten finner att förhållandena i detta mål är sådana att motsvarande synsätt ska tillämpas här. Överklagandet ska därför bifallas på så sätt att underlaget för skattetillägg ska sättas ner till skillnaden mellan utgående och ingående skatt.

Vad A.N. anfört och åberopat medför inte att det finns skäl för befrielse från skattetillägg och några sådana skäl har inte heller i övrigt framkommit. Överklagandet ska alltså avslås i denna del.– Förvaltningsrätten förklarar att underlaget för skattetillägg ska sättas ner till skillnaden mellan utgående och ingående skatt. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Kammarrätten i Stockholm (2015-11-17, Jonsson, Krüll och Ladvall):

I rättsfallet RÅ 2002 ref. 46 hade den skattskyldige helt underlåtit att redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration. Efter begäran av Skatteverket redovisade han den in- och utgående mervärdesskatten. Redovisningen godtogs av verket. Högsta förvaltningsdomstolen, som konstaterade att de oriktiga uppgifterna inte avsåg någon enskild mervärdesskattepost, fann att redovisningen av mervärdesskatt i ett sådant fall fick ses som en och samma fråga. Underlaget för skattetillägg utgjordes därför av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

I förevarande fall har A.N. varit redovisningsskyldig för mervärdesskatt i skattedeklaration med tremånadersintervall. A.N. har för tre av 2013 års redovisningsperioder felaktigt redovisat såväl ingående som utgående skatt med 0 kr. För den fjärde redovisningsperioden har han redovisat 0 kr i rutan för skatt att betala. A.N. har uppgett att han trodde att han kunde redovisa på detta sätt om mervärdesskatten slutligen redovisades korrekt i inkomstdeklarationen. Såvitt framgår av utredningen i målet redovisade A.N. också 2012 års mervärdesskatt på samma sätt. Kammarrätten finner inte skäl att ifrågasätta att A.N. haft för avsikt att redovisa korrekta mervärdesskattebelopp i sin inkomstdeklaration för 2013.

Även om omständigheterna inte är identiska med de i rättsfallet RÅ 2002 ref. 46 kan konstateras att det inte heller i förevarande fall är fråga om oriktiga uppgifter avseende någon enskild mervärdesskattepost. Vidare har Skatteverket godtagit de av A.N. i efterhand redovisade mervärdesskattebeloppen. Kammarrätten anser därför att underlaget för skattetillägg även i denna situation ska utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående skatt. Vad Skatteverket har anfört bl.a. om att förhållandena är annorlunda vid mervärdesskattepliktiga ROT-arbeten jämfört med vanliga försäljningar medför inte att kammarrätten gör någon annan bedömning. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.