

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2267-15

meddelad i Stockholm den 12 oktober 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

CPG Service & Security Norden AB, 556757-0626

Ombud: AA
Concrete International Solutions AB
Garvargatan 11
112 21 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 10 februari 2015 i mål nr 2034-14

SAKEN

Skattetillägg

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.

Dok.Id 171727

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

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

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

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 utelämnats, 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 skattedeklaration 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 skattedeklaration. 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

Mål nr
2267-15

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 avslög 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 skatte-deklaration 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 skatte-myndigheten lämnade han uppgifter om utgående och ingående mervärdesskatt som godtogs av myndigheten. Genom sin underlåtenhet att redovisa utgående och

Mål nr
2267-15

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 skattedeKLARATION 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.

Mål nr
2267-15

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.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Kristina Ståhl, Per Classon och Leif Gäverth (skiljaktig mening).

Föredragande har varit justitiesekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 11 februari 2014 i mål nr 20463-12
Skatteverkets beslut 2012-05-16

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Leif Gäverth är skiljaktig och anför följande.

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 skönstaxering i avsaknad av deklARATION.

Mål nr
2267-15

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 skattedeclaration 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 mervärdesskatte-redovisningen 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 skattedeclaration utan några beloppsmässiga uppgifter om mervärdesskatt och därvid beskattats skönsmässigt.

CPG Service & Security Norden AB har redovisat mervärdesskatt i skattedeclaration 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 deklARATION 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 deklARATION.

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 deklARATION. 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 oäkta 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 skattetilägget 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.