

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
373-16

meddelad i Stockholm den 12 oktober 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 17 november 2015 i mål nr 342-15

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

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.

Dok.Id 171397

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

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.

AA 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.

Efter förfrågan från Skatteverket gav AA in rättade skattedeklarationer. 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.

AA överklagade beslutet om skattetillägg och anförde att anledningen till att han i de ursprungligen inlämnade skattedeklarationerna 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 avslag 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 AA 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. AA har inte visat att det finns ett sådant samband.

AA 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 skattedeclarationer 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 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 totalbeloppen för utgående respektive ingående mervärdesskatt som i vissa av skattedeklarationerna felaktigt angetts till 0 kr och i andra deklamationer utelämnats helt. De uppgifter som AA 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.

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 25 november 2014 i mål nr 14092-14
Skatteverkets omprövningsbeslut 2014-05-06

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. 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 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 skattedeklaration utan några beloppsmässiga uppgifter om mervärdesskatt och därvid beskattats skönsmässigt.

AA 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. 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. AA 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.

AA 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. AA har inte visat att det föreligger ett sådant samband mellan oredovisade omsättningar och förvärv som innebär att underlaget för skattetillägg ska sättas ned.

Mål nr
373-16

Underlaget för skattetillägg uppgår således till 121 789 kr. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.