
Högsta förvaltningsdomstolen

HFD 2011 ref. 58

Målnummer:	2228-10	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2011-06-22		
Rubrik:	Den omständigheten att den skattskyldige återkallat en begäran om omprövning med följd att Skatteverket skrivit av omprövningsärendet har inte ansetts utgöra hinder mot beslut om skattetillägg.		
Lagrum:	5 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:			

REFERAT

I grundläggande beslut om årlig taxering 2003 för Klöver AB (tidigare Adcore AB, härfter benämnt Klöver eller bolaget) fastställde Skatteverket ett underskott av näringsverksamhet uppgående till 1 080 335 941 kr.

Klövern begärde den 18 december 2003 omprövning av taxeringen och gav in en ny självdeklaration med bilagor. De nya handlingarna utvisade ett underskott av näringsverksamhet med 6 161 010 710 kr. Av det redovisade underskottet utgjordes 4 933 721 769 kr av ett yrkat avdrag för kapitalförlust vid avyttring av aktier i Adcore Stockholm AB.

I skrivelse till Skatteverket den 14 mars 2006 återkallade bolaget sin begäran om omprövning och yrkade att ärendet skulle avskrivas omedelbart från vidare handläggning.

Skatteverket avskrev i beslut den 22 maj 2006 omprövningsärendet från vidare handläggning.

Skatteverket beslutade samma dag som omprövningsärendet avskrevs att påföra bolaget skattetillägg med 40 procent på ett underlag om 1 233 430 442 kr (25 procent av 4 933 721 769 kr). Skatteverket fann i det senare beslutet att bolaget genom sitt agerande lämnat en oriktig uppgift och att det därför förelåg grund för att påföra bolaget skattetillägg.

Klövern överklagade beslutet att påföra bolaget skattetillägg hos länsrätten och yrkade i första hand att beslutet om skattetillägg skulle undanröjas. I andra hand yrkade bolaget att hel eller delvis befrielse skulle medges från påfört skattetillägg. Bolaget yrkade vidare ersättning för biträdeskostnader med 584 656 kr inklusive mervärdesskatt. Klöver hemställde slutligen att länsrätten genom mellandom skulle pröva frågan om Skatteverket ägt rätt att utan prövning i sak påföra skattetillägg sedan bolagets begäran om omprövning återkallats.

Skatteverket vidhöll i obligatoriskt omprövningsbeslut den 22 december 2006 sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Stockholms län (2007-12-21, ordförande Askersjö) yttrade: Klöver har i förevarande mål yrkat att länsrätten ska ta upp frågan om skattetillägg kan påföras utan prövning i sak till särskild prövning (mellandom) eftersom en sådan prövning skulle leda till processekonomiska vinster. Skatteverket har inte invänt mot en sådan särskild prövning. Länsrätten konstaterar att argumentationen i målet hitintills i huvudsak rört just frågan om skattetillägg kan påföras utan prövning i sak av taxeringsfrågan. Länsrätten kan vidare konstatera att bolagets yrkande om mellandom faller om domstolen finner att lagstöd saknas för att påföra skattetillägg i samband med avskrivningsbeslut som föranleds av att en skattskyldig återkallat sin begäran

om omprövning. Den första frågan som länsrätten har att ta ställning till är således om Skatteverket generellt kan påföra skattetillägg i dessa situationer. - Tillämpliga bestämmelser - Enligt 5 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), TL, skall om en skattskyldig på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en uppgift till ledning för taxeringen och uppgiften befinns oriktig, en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om en sådan uppgift har lämnats i ett mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. Enligt andra stycket samma paragraf tas skattetillägg enligt första stycket ut med tjugo procent av den mervärdesskatt och med fyrtio procent av sådan skatt som avses i 1 kap. 1 § första stycket 1-5 som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom, eller, vad gäller mervärdesskatt, felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom. Skulle den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, ha medfört sådant underskott av en näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst som inte utnyttjas taxeringsåret, skall skattetillägg i stället beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört. - Tidigare lagstiftning och förarbeten - I föregångaren till 5 kap. 1 § TL, dvs. 116 a § taxeringslagen (1956:623), GTL, var grundstadgandet för skattetillägg vid oriktig uppgift och beräkningsgrunden sammanförda i samma mening. Bestämmelsen infördes genom en lagändring den 1 januari 1972 och hade följande lydelse:

Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat oriktig uppgift, påföres honom särskild avgift (skattetillägg) med femtio procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften, utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, annan med honom samtaxerad person.

I propositionen till stadgandet anfördes att en förutsättning för skattetillägg är att beskattningsmyndigheten frångått meddelande som lämnats vid taxeringen och att ett taxeringsbeslut således alltid måste föreligga innan fråga om tillägg kan bli aktuell. Det anfördes vidare att ett beslut om skattetillägg grundas på själva det faktum att avvikelse skett. Däremot skulle vid prövningen av avgiftsfrågan principiellt inte ske någon materiell prövning av avvikelsebeslutet (prop. 1971:10 s. 266). - Bestämmelsen var oförändrad fram till den 18 maj 1978 då 116 a § delades upp i två stycken. Första stycket fick följande utformning:

Har skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, avgivet till ledning vid den skattskyldiges taxering, lämnat uppgift som befinnes oriktig, påföres honom särskild avgift (skattetillägg). Detsamma gäller när skattskyldig skriftligen har lämnat sådan uppgift i mål om sin taxering.

I propositionen påpekades att innehållet i andra meningen var nytt och regeringen uttalade att bestämmelsen även gällde i fall då den oriktiga uppgiften inte prövades i taxeringsmålet, t.ex. med anledning av att den skattskyldige återtagit uppgiften eller återkallat sin talan (prop. 1977/78:136 s. 194 f.). - Samtidigt ändrades beräkningsgrunden för skattetillägget. Bestämmelsen placerades i andra stycket i 116 a § GTL:

Skattetillägg enligt första stycket utgår med fyrtio procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, vad angår förmögenhetsskatt, med honom samtaxerat barn.

I förarbetena uttalades att uttrycket "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts" hade ersatt "till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres", samt att förstnämnda uttryck hade valts särskilt med hänsyn till fall av skattetillägg vid oriktig uppgift i skatteprocessen (prop. 1977/78:136 s. 195). - Vid införandet av den nya taxeringslagen (1990:324) överfördes bestämmelsen om påförande av skattetillägg vid oriktig uppgift i 116 a § första stycket GTL till 5 kap. 1 § första stycket TL och fick följande lydelse:

Har en skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak eller inte har prövats.

Enligt prop. 1989/90:74 s. 409 var tillägget "uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak eller inte har prövats" en omplacering av den bestämmelse som tidigare reglerade taxeringsintendentens talerätt (116 n § GTL). Tillägget ansågs nödvändigt eftersom det nu ankom på skattemyndigheten som första instans att fatta beslut om skattetillägg med anledning av oriktig uppgift i mål om taxering. - Redan den 1 januari 1992 ändrades bestämmelsen genom att orden "eller inte har prövats" ströks. För att kunna påföra skattetillägg med anledning av en oriktig uppgift lämnad i ett mål om taxering krävs således en prövning i sak av den lämnade uppgiften. Man slopade således möjligheten att påföra skattetillägg t.ex. när den skattskyldige återkallat sin talan eller när domstolen avvisat överklagandet på grund av res judicata. Som motivering till ändringen anförde föredragande stadsrådet att det inte finns något intresse att kunna påföra skattetillägg i sådana mycket speciella situationer (prop. 1991/92:43 s. 81). - Vid samma tidpunkt infördes den vid 2003 års taxering gällande bestämmelsen i 5 kap. 1 § andra stycket andra meningen TL, dvs. att skattetillägg ska påföras vid underskottssituationer redan det år underskottet uppstår. Tidigare reglerades dessa situationer av lagen (1960:63) om förlustavdrag enligt vilken underskott fick nyttjas som förlustavdrag ett visst antal år efter det år då taxeringen för förluståret ägt rum. Avdraget bestämdes först det år det utnyttjades varför man ansåg att en oriktig uppgift i en förlustdeklaration var lämnad vid utnyttjandeårets taxering. Skattetillägg påfördes därför det taxeringsår förlusten utnyttjades. Med anledning att denna lag upphört att gälla under 1990 (den tillämpades senast under 1992 års taxering) valde lagstiftaren en ny konstruktion där den oriktiga uppgiften ansågs lämnad redan vid taxeringen av förluståret, oavsett om förlusten nyttjas vid senare taxering (prop. 1991/92:43 s. 76 ff.). - Länsrätten gör följande bedömning. - Den fråga som länsrätten har att ta ställning till är om bestämmelsen i 5 kap. 1 § TL i dess lydelse vid 2003 års taxering innebär att skattetillägg ska tas ut i ett fall då Skatteverket efter återkallelse avskrivit ett ärende med en begäran om omprövning som om den hade godtagits skulle ha medfört ett underskott av näringsverksamhet. - Enligt länsrättens mening kan inte av ordalydelsen i 5 kap. 1 § första meningen TL klart utläsas att det föreligger ett krav på att den lämnade uppgiften ska ha prövats i sak av Skatteverket för att den ska kunna utgöra grund för påförande av skattetillägg. Uttrycket "till ledning för taxeringen" antyder att det ska ske en taxering efter det att uppgiften lämnats, dvs. att det ska fattas ett beslut om taxering. Det som talar mot en sådan tolkning är att första meningen, till skillnad från bestämmelsen om skattetillägg för uppgift i mål om taxering, inte har något uttryckligt krav på prövning i sak. - Fråga är då om lagstiftaren avsett att skattetillägg ska kunna påföras utan sakprövning. Av den ursprungliga bestämmelsen, 116 a § GTL, framgick tydligt att avvikelse skulle ske från den oriktiga uppgiften. I förarbetena uttalades att beskattningsmyndigheten måste ha frångått uppgiften och att beslutet om skattetillägg grundas på själva det faktum att avvikelse skett. Vid införandet av bestämmelserna om skattetillägg med anledning av uppgift i mål om taxering utan sakprövning av uppgiften, nämner man inte om detta även ska gälla ärenden vid beskattningsmyndigheten. Om lagstiftaren hade avsett att införa en sådan möjlighet framstår avsaknaden av behandling av denna fråga som anmärkningsvärd. Vid omformuleringen av beräkningsgrunden varvid "till följd avvikelse" ströks ur lagtexten till förmån för "om den oriktiga uppgiften godtagits, ej skulle ha påförts", uttalades att detta valts särskilt med hänsyn till skatteprocessen. Enligt länsrättens mening kan detta i sig, dvs. att hänsyn även kan ha tagits för taxeringsärenden, inte tas till intäkt för att lagstiftaren avsett möjliggöra påförandet av skattetillägg i taxeringsärenden utan sakprövning av den oriktiga uppgiften. - Vidare kan noteras att av tillägget vid införandet av nya taxeringslagen - om att oriktig uppgift som lämnats i mål om taxering skulle kunna medföra skattetillägg även om uppgiften inte prövats - skulle motsatsvis kunna anses framgå att detta inte skulle gälla i ärenden hos Skatteverket. Inte heller vid denna lagstiftningsändring berördes frågan om krav på sakprövning i ärenden om taxering i förarbetena. Det motsatsförhållande som idag råder mellan första och andra meningen blir mot

bakgrund av vad som nu anförts inte lika tydligt. - Bestämmelsen i första stycket måste läsas tillsammans med bestämmelsen i andra stycket som anger hur skattetillägget ska beräknas. Underskottsfallen regleras i andra meningen. Länsrätten ställer sig tvekan till om man av ordalydelsen i denna bestämmelse kan utläsa att skattetillägg i underskottsfallen kan beräknas utan en prövning av taxeringsfrågan. Någon ledning för tolkningen av bestämmelsen finns inte i förarbetena. - Enligt länsrättens mening förutsätter lagtexten att en rättelse har gjorts som ska ha medfört en minskning av underskottet. Skatteverket har gjort gällande att med rättelse även kan avses en handling av den skattskyldige, i detta fall en återkallelse av en begäran om omprövning. Länsrätten finner emellertid inte stöd för att ordet rättelse har den innebörden. I övriga bestämmelser om skattetillägg framstår det som klart att det är Skatteverket som ska rätta uppgiften. För att en uppgift - som lämnas till ledning för taxeringen men därefter återtas av den skattskyldige - ska kunna anses rättad, torde det enligt länsrättens mening krävas att Skatteverket fattar ett grundläggande beslut eller ett omprövningsbeslut om taxeringen vari bortses från uppgiften. - Länsrättens slutsats är att det varken i lagstiftning eller i förarbeten framkommit någon uttalad avsikt från lagstiftarens sida att ändra den ordning som infördes genom 116 a § GTL. Särskilt med hänsyn till skattetilläggets straffliknande karaktär måste det enligt länsrättens mening krävas att det klart framgår av lagtext och att uttalat stöd finns i förarbetena för att skattetillägg ska kunna påföras. Mot denna bakgrund finner länsrätten att det finns stöd för att anse att det ursprungliga kravet på "avvikelse" fortfarande finns kvar i underskottsfallen och därmed också kravet att en oriktig uppgift i ett ärende om taxering måste prövas i sak för att skattetillägg ska kunna påföras. - Skatteverket har i förevarande fall påfört bolaget skattetillägg med anledning av uppgifter som bolaget lämnat i en begäran om omprövning och som skulle ha medfört ett underskott av näringsverksamhet om de prövats och godtagits. Lämnade uppgifter har dock inte prövats i sak utan bolaget har återkallat sin begäran och ärendet har avskrivits. Förutsättningarna för att påföra bolaget skattetillägg har följaktligen inte uppfyllts. Mot bakgrund härav ska överklagandet bifallas och påfört skattetillägg undanröjas. - Vid denna utgång faller bolagets yrkande om mellandom. - Ersättning - Länsrätten gör följande bedömning. - Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande. Länsrätten finner mot bakgrund härav att bolaget är berättigat till ersättning för kostnader i länsrätten. - Vid bedömning av ersättningens storlek beaktar länsrätten att den rättsliga frågan om skattetillägg ska tas ut i situationer som denna är oklar och får antas kräva ett visst arbete även av ett erfaret ombud. Vidare har Skatteverket påfört bolaget skattetillägg med betydande belopp. Bolagets ombud i målet har dock båda varit involverade vid ärendets handläggning i Skatteverket och får därför anses vara väl insatta i omständigheterna i målet. Grundstrukturen av den argumentation som förs i länsrätten har också framförts i Skatteverket. Vid en sammantagen bedömning av dessa omständigheter framstår 584 656 kr (467 725 kr exkl. mervärdesskatt) som mycket högt. Länsrätten finner att ersättning ska beviljas med skäliga 50 000 kr. - Med bifall till överklagandet undanröjer länsrätten påfört skattetillägg. - Länsrätten beviljar Klövern AB ersättning för kostnader i målet med 50 000 kr.

Skatteverket överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten skulle undanröja domen och fastställa Skatteverkets beslut. Skatteverket bestred att ersättning skulle utgå till bolaget för dess kostnader i kammarrätten om Skatteverket vann bifall till sitt överklagande.

Klövern bestred bifall till överklagandet. Bolaget yrkade vidare ersättning för sina kostnader i kammarrätten med 30 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Stockholm (2010-02-10, Schön-Engqvist, Jonsson, referent, Lindqvist) yttrade: Frågan i målet är om Skatteverket, sedan bolaget återkallat sin begäran om omprövning och Skatteverket avskrivit omprövningsärendet, med stöd av 5 kap. 1 § TL kunnat ta ut skattetillägg utan föregående sakprövning. - Inledningsvis finner kammarrätten att det av ordalydelsen i 5 kap. 1 § TL inte på ett klart och tydligt sätt går att utläsa om skattetillägg kan tas ut i den i målet aktuella situationen. En tolkning av bestämmelsen måste därför göras och därvid är det väsentligt att även beakta utvecklingen av förfarandebestämmelserna avseende skattetillägg. - När skattetillägg infördes fattade taxeringsnämnd beslut om inkomsttaxering. Skattetillägg prövades

såvitt gällde taxeringsnämndens beslut av den lokala skattemyndigheten och skulle i regel ha prövats före taxeringsårets utgång. - I målet är ostridigt att föregångaren till 5 kap. 1 § TL, 116 a § GTL, i dess lydelse under perioden den 1 januari 1972-17 maj 1978 innefattade ett krav på att beslut i taxeringsfrågan alltid måste föreligga innan frågan om skattetillägg kunde aktualiseras. Skälet till detta var att ett beslut om skattetillägg grundades på det förhållandet att en avvikelse skett (prop. 1971:10 s. 266). I bestämmelsens första stycke fanns såväl förutsättningarna för påförande av skattetillägg som beräkningsgrunderna. - Fr.o.m. 1978 års taxering delades 116 a § första stycket GTL upp i två stycken. I första stycket, som angav förutsättningar för påförande av skattetillägg, infördes möjligheten att påföra skattetillägg även vid oriktig uppgift i mål om taxering. I andra stycket, där beräkningsgrunden för skattetillägget placerades, ersattes uttrycket "till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres" med uttrycket "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts". I 116 n § tredje stycket GTL reglerades taxeringsintendentens rätt att yrka påförande av skattetillägg när oriktig uppgift lämnats i mål om taxering och uppgiften inte godtagits efter prövning i sak eller efter att uppgiften inte prövats. - Av förarbetena till 1978 års ändringar framgår att lagstiftningsärendet var resultatet av Skattetilläggsutredningens uppdrag att se över det nya skatte- och avgiftssystemet som då hade tillämpats i sex år. Till grund för utredningens förslag till förändringar låg bl.a. enkätundersökningar samt statistiska uppgifter. Åtskilliga remissinstanser hade vidare gett uttryck för att påföljdssystemet blivit alltför onyanserat och orimligt hårt. - Utredningens förslag ansågs i allt väsentligt innebära lättnader för de skatt- och avgiftsskyldiga. En utvidgning av tillämpningsområdet skedde dock genom att oriktig uppgift som lämnas i mål om taxering föreslogs kunna föranleda sanktion (prop. 1977/78:136 s. 1, 65 ff., 89 och 136 ff.). - Föredragande departementschef anförde i nämnda proposition bl.a. följande avseende huvudregeln för påförande av skattetillägg (s. 158 f.).

De grundläggande bestämmelserna om skattetillägg på grund av oriktig uppgift i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande som den skattskyldige avgett till ledning för sin taxering finns i 116 a § första stycket. Skattetillägg utgår, som redan har framgått av vad jag har anført i det föregående, endast om avvikelse från den oriktiga uppgiften föranleder att skatt påförs med högre belopp än som annars skulle ha varit fallet. Skattetillägg beräknas enligt huvudregeln efter 50 % på ett underlag, som utgörs av skillnaden mellan den skatt som rätteligen skall tas ut och den skatt som skulle tagits ut om den oriktiga uppgiften hade godtagits. - - - Utredningen har föreslagit en redaktionell ändring i den grundläggande bestämmelsen i 116 a §. Ändringen innebär att lagrummets nuvarande första stycke i förtydligande syfte delas upp i två stycken. Vidare har utredningen föreslagit att beskrivningen av underlagen för skattetillägg ges en något ändrad formulering. Ändringen hänger samman med förslaget att oriktig uppgift i mål skall kunna föranleda skattetillägg.

I specialmotiveringen till 166 a § GTL (a. prop. s. 195) anfördes bl.a. att bestämmelsen om skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om taxering skulle gälla även i de fall då den oriktiga uppgiften inte hade prövats i taxeringsmålet, t.ex. när den skattskyldige återkallat sin talan. Avseende 116 a § andra stycket angav departementschefen bl.a. följande.

Andra stycket i den föreslagna 116 a § motsvarar senare delen av första stycket i paragrafens gällande lydelse - - - Orden "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts" har ersatt "till följd av avvikelse från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres". Det förstnämnda uttrycket har valts särskilt med hänsyn till fall av skattetillägg vid oriktig uppgift i skatteprocessen.

I dåvarande Riksskatteverkets föreskrifter och anvisningar m.m. om skattetillägg och förseningsavgift vid 1978 års taxering (RSFS 1978:23, RSV Dt 1978:12) angavs som förutsättning för skattetillägg vid oriktig uppgift i taxeringen (116 a § första stycket första meningen) bl.a. avvikelse från den skattskyldiges meddelande. I underavsnitt 2.2.4 anfördes följande.

Den oriktiga uppgiften skall ha lett till avvikelse från deklARATIONEN eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige.

Fr.o.m. 1991 års taxering fattade dåvarande skattemyndigheterna (fr.o.m. den 1 januari 2004 Skatteverket) beslut om taxering. Taxeringsnämnderna ersattes med förtroendeorgan, skattenämnder, som ingick i skattemyndigheterna. Skattenämnderna fattar för myndighetens räkning beslut i ärenden där behov av insyn och inflytande av lekmän gör sig gällande. I andra fall fattar tjänstemän besluten. - Tre olika typer av taxeringsbeslut infördes genom reformen. I 4 kap. 1 § första stycket TL anges att taxeringsbeslut är grundläggande beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut.

I skatteförenklingskommitténs slutbetänkande Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess del I (SOU 1988:21) anförde kommittén bl.a. att ett omprövningsbeslut innehåller skattemyndighetens ställningstagande i sak (s. 66). Genom grundbeslutet eller omprövningsbeslutet tar skattemyndigheten ställning i sakfrågorna. Ställningstagandets effekt på taxerad eller beskattningsbar inkomst kan inte utläsas av dessa beslut. Skattemyndigheten skall emellertid i samband med beslutet företa de taxeringsåtgärder som föranleds av ställningstagandet i sak och bl.a. räkna ut taxerad och beskattningsbar inkomst (a.a. s. 77).

Föredragande departementschef behöll de av kommittén föreslagna typerna av taxeringsbeslut och gjorde endast den ändringen att beslut om taxeringsåtgärder fattas efter det att domstol ändrat tidigare taxeringsbeslut samt anförde bl.a. följande (prop. 1989/90:74 s. 293).

Vad gäller omprövningsförfarandet förefaller den föreslagna ordningen onödigt komplicerad. Besluten fattas ju av samma myndighet och vid samma tillfälle. Jag föreslår därför att grundläggande taxeringsbeslut och omprövningsbeslut skall innehålla konsekvenserna på taxerad och beskattningsbar inkomst. De bör ses som ett enda beslut bestående av två olika delmoment nämligen ett ställningstagande i de enskilda sakfrågorna, dels ett fastställande av underlaget för att bestämma skatten, dvs. ett fastställande av taxerade och beskattningsbara inkomster. I ett omprövningsbeslut kommer det sista delmomentet i fråga först om omprövningen lett till en ändring av det tidigare ställningstagandet. - Grundläggande beslut om årlig taxering, beslut om omprövning som inneburit ändring av det tidigare ställningstagandet och beslut om taxeringsåtgärder åtföljs av debiteringsbeslut.

I Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om tillämpningen av bestämmelserna om skattetillägg och förseningsavgift enligt taxeringslagen (1990:324), att tillämpas fr.o.m. 1992 års taxering (RSV Dt 1992:7), anfördes angående uppgift som lämnats under förfarandet (avsnitt 3.2) följande.

Oriktig uppgift i deklaration eller annat skriftligt meddelande som lämnats till skattemyndigheten och där legat till grund för beslut rörande uppgiftslämnarens taxering eller eftertaxering kan föranleda skattetillägg. Det saknar därvid betydelse när under förfarandet den oriktiga uppgiften lämnats om den legat till grund för myndighetens beslut om taxering.

Skatteverket har i målet gjort gällande att kravet på avvikelser och därmed kravet på sakprövning i taxeringsärenden togs bort i samband med att 116 a § GTL ändrades 1978. Skatteverket har därvid särskilt pekat på ordalydelsen i det nya andra stycket i 116 a §, där uttrycket "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts" ersatte den tidigare skrivningen "till följd av avvikelser från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres". Att lagstiftaren inte närmare belyste att kravet på sakprövning i taxeringsärenden togs bort har enligt verket sin förklaring i att några omprövningar i praktiken inte skedde hos taxeringsnämnderna. Förarbetena ger enligt verkets uppfattning även uttryck för att en likabehandling ska ske mellan taxeringsärenden och mål om taxering, för vilka uttryckligen infördes att sakprövning inte krävdes. - Bolaget anser å sin sida att förarbetena inte ger stöd för att lagändringarna även syftade till att förändra rättsläget avseende taxeringsärenden. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Av ovan angivna förarbetsuttalanden (prop. 1977/78:136) framgår att skattetillägg enligt, såvitt får förstås, rådande ordning endast utgick vid avvikelser från den oriktiga uppgiften. Vidare angavs att uppdelningen av 116 a § första stycket GTL i två stycken endast var redaktionell och att beskrivningen av underlaget för skattetillägg gavs en något ändrad formulering med anledning av att oriktig

uppgift i mål om taxering skulle kunna föranleda skattetillägg. I specialmotiveringen angavs vidare att den ändrade beskrivningen av underlaget för skattetillägg, dvs. att uttrycket "om den oriktiga uppgiften hade godtagits, ej skulle ha påförts" ersatte den tidigare skrivningen "till följd av avvikelser från den oriktiga uppgiften utöver vad som eljest skulle ha utgått, påföres", valts särskilt med hänsyn till skatteprocessen. - Om lagstiftarens avsikt varit att förändra huvudregeln för påförande av skattetillägg på ett för de skattskyldiga utvidgande sätt borde detta i enlighet med legalitetsprincipen på ett tydligt sätt ha kommit till uttryck i lagtexten. Så har inte skett. Med beaktande av departementschefens beskrivning av huvudregeln för skattetillägg och av den nya styckesindelningens redaktionella karaktär i 116 a § GTL, ger förarbetena enligt kammarrättens mening inte heller något stöd för att lagstiftarens avsikt varit att skattetillägg skulle kunna påföras utan krav på sakprövning av ett taxeringsärende. - Stöd för en sådan tolkning kan också hämtas i såväl doktrinen som i Riksskatteverkets handledning för taxeringsprocess där det anges att det måste föreligga ett taxeringsbeslut innan det kan bli aktuellt med skattetillägg (se W. Hermanson m.fl., Taxeringshandbok, 2 uppl. 1981 s. 375 samt Handledning för taxeringsprocess, 1989 s. 356). Av Riksskatteverkets ovan angivna föreskrifter och anvisningar framgår även tydligt att verket ansett att den oriktiga uppgiften ska ha lett till avvikelser från deklarationen eller annat skriftligt meddelande från den skattskyldige. - När skattetilläggsbestämmelserna ändrades 1978 krävdes enligt kammarrättens mening således fortfarande ett taxeringsbeslut av taxeringsnämnd för att den lokala skattemyndigheten skulle kunna påföra skattetillägg. - Fråga blir då om kravet på sakprövning genom taxeringsbeslut inför beslut om skattetillägg i taxeringsärenden togs bort i samband med införandet av TL den 30 juni 1990 eller vid den lagändring som därefter gjordes den 1 januari 1992. - 116 a § första stycket GTL överfördes till 5 kap. 1 § första stycket TL, dit också bestämmelsen i 116 n § tredje stycket GTL (taxeringsintendentens talerätt) överfördes. Det sist nämnda var en följd av att beslutsordningen ändrades på så sätt att dåvarande skattemyndigheten som första instans skulle fatta beslut om skattetillägg även i de fall den oriktiga uppgiften lämnats i ett mål om taxering (prop. 1989/90:74 s. 409). Någon ändring av de grundläggande reglerna för skattetillägg avsågs inte och frågan om sakprövning i taxeringsärenden berördes, såsom länsrätten angett, över huvud taget inte. Av förarbetsuttalandena ovan avseende de olika typerna av taxeringsbeslut framgår snarare att med omprövningsbeslut avses ett beslut som avser sakprövning. Inte heller förarbetena vid införandet av TL ger således stöd för Skatteverkets uppfattning. - Fr.o.m. 1992 års taxering ändrades 5 kap. 1 § första stycket TL bl.a. på så sätt att skattetillägg vid oriktig uppgift i mål om taxering kunde påföras endast om uppgiften inte godtagits efter prövning i sak. Av förarbetena framgår att det inte fanns något intresse av att kunna påföra skattetillägg i sådana mycket speciella situationer som t.ex. efter återkallande av talan (prop. 1991/92:43 s. 81). Inte heller vid denna ändring berördes frågan om kravet på sakprövning i taxeringsärenden. - Att kravet på sakprövning kvarstod även efter införandet av TL och efter ändringen av 5 kap. 1 § TL 1992 vinner vidare stöd i doktrinen där kravet på föregående taxeringsbeslut anges som en förutsättning för påförande av skattetillägg (se Hans Thornstedt m.fl., Skattebrott och skattetillägg, 6:1 uppl. 1992 s. 117 och 132 f.). Av Riksskatteverkets ovan angivna rekommendationer om skattetillägg och förseningsavgift framgår även tydligt att verket haft den uppfattningen att det krävdes att den oriktiga uppgiften legat till grund för beslut om taxering oavsett om uppgiften lämnats i deklarationen eller under förfarandet. Mot bakgrund av det ovan anförda och med beaktande att skattetilläggets straffliknande karaktär finner kammarrätten att skattetillägg inte utan uttryckligt stöd i lag kan tas ut i den i målet aktuella situationen. Överklagandet ska därför avslås. - Skatteverket har inte vunnit bifall till sitt överklagande. Målet rör dessutom en fråga som har betydelse för rättstillämpningen. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att bolaget är berättigat till ersättning med 30 000 kr för sina kostnader i kammarrätten. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten beviljar Klövern AB ersättning för kostnader i kammarrätten med 30 000 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle upphäva kammarrättens och länsrättens domar och fastställa verkets beslut att påföra Klövern skattetillägg. Skatteverket anförde, utöver vad som framgår av underinstansernas domar, bl.a. följande.

Det får anses framgå av lagtexten i 5 kap. 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 ansåg i första hand att överklagandet skulle avslås och i andra hand att målet skulle återförvisas till förvaltningsrätten. Vidare yrkade Klövern ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 270 625 kr. Klövern anförde, 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 hade ingen erinran mot att målet återförvisades till förvaltningsrätten. Verket ansåg att ersättning för Klöverns kostnader skäligen borde bestämmas till 25 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-06-22, Knutsson, Jermsten, Ståhl, Stenman, Nymansson) yttrade: 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 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.

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.

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

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

Föredraget 2011-06-01, föredragande Rubenson, målnummer 2228-10

Sökord: Skattetillägg; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., ersättning beviljades

Litteratur: prop. 1971:10 s. 266 och 269 f.; prop. 1977/78:136 s. 158 f.; prop. 1989/90:74 s. 324 f. och 411; SOU 1988:22 s. 17; Ds 1991:16 s. 7
