

Målnummer:	1201-08	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-11-18		
Rubrik:	Hel befrielse från skattetillägg har medgivits vid felaktig redovisning av mervärdesskatt bl.a. eftersom risken för skattebortfall framstått som synnerligen begränsad och en nedsättning till en fjärdedel inte ansetts tillräcklig för att beloppet (150 000 kr) skulle stå i rimlig proportion till den skattskyldiges försummelse.		
Lagrum:	15 kap. 10 § skattebetalningslagen (1997:483)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2005 ref. 81• RÅ 2005 ref. 7• RÅ 2008 ref. 61		

REFERAT

S.B.E. Svensk Brikettenergi Värme AB (bolaget) gjorde i skattedeklarationen för mars 2005 avdrag för ingående mervärdesskatt bl.a. med ett belopp om 2 953 162 kr. Mervärdesskatten hade debiterats i samband med förvärv av värmeverksbyggnader samt fjärrvärmekulvert. Skatteverket beslutade att inte medge avdrag för den ingående mervärdesskatten, eftersom det inte förelåg avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av fastighet. Skatteverket beslutade att påföra bolaget skattetillägg med 20 procent på ett underlag om 2 953 162 kr.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Dessutom yrkade bolaget ersättning för sina kostnader i målet med 8 250 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har förvärvat värmeverksbyggnader och fjärrvärmekulvert för totalt 11 812 650 kr exklusive mervärdesskatt från moderbolaget S.B.E. Svensk Brikettenergi AB. På nämnda belopp har mervärdesskatt debiterats med 2 953 162 kr. Bolaget utgör ett helägt dotterbolag till S.B.E. Svensk Brikettenergi AB. Nämnda inköp är således gjorda från ett bolag där det föreligger koncernbidragsrätt. S.B.E. Svensk Brikettenergi AB har vidare redovisat och betalat in motsvarande utgående skatt för transaktionen. Sammantaget har det således inte undanhållits någon mervärdesskatt från Skatteverket. - Med anledning av att det i detta specifika fall får anses vara en bedömningsfråga om gjorda inköp får anses utgöra fastighet eller inte samt att det koncernmässigt inte har undanhållits någon mervärdesskatt, får det anses såväl ursäktligt som oskäligt att påföra skattetillägg med 590 632 kr. Skatteverkets beslut om ett synnerligen högt skattetillägg står inte i proportion till felaktigheten eller underlåtenheten. Som ytterligare förtydligande bör det nämnas att det de senaste åren har skett en liberalisering av skattebetalningslagen (1997:483), SBL, i förhållande till tidigare gällande rätt när det gäller påförande av särskilda avgifter såsom skattetillägg. Enligt gällande lagstiftning för beskattningsåret 2003 krävdes enligt 15 kap. 7 § SBL att befrielse från skattetillägg skall ske om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Enligt nuvarande lagstiftning krävs endast att det skall vara oskäligt. Dessutom är ursäktlighets- och oskälighetsfall numera bara exempel på befrielsegrunder, vilket innebär att det finns fler situationer som kan falla in under dessa än som var fallet tidigare. Man kan således konstatera att den nya lagstiftningen definitivt ger utrymme för mer nyanserade och generösa bedömningar. Det är Skatteverket som har bevisbördan för att oriktig uppgift föreligger vid påförande av skattetillägg. Rättspraxis på området visar att ett bedömningsresonemang, klassificeringar, aldrig kan utgöra tillräcklig bevisning för att oriktig uppgift har lämnats,

eftersom de bygger på subjektiva inslag. En bevisning för att oriktig uppgift föreligger måste bygga på helt objektiva fakta. Vidare är ett vägrat avdrag inte automatiskt detsamma som en oriktig uppgift. Skatteverket har inte rätt att påföra skattetillägg avseende vägrat avdrag för ingående mervärdesskatt, eftersom verkets bevisning endast bygger på bedömningsresonemang. I enlighet med Europakonventionens proportionalitetsprincip är det inte rimligt att påföra något skattetillägg. Bolaget anser att Skatteverket inte har visat/styrkt oriktig uppgift, varför rätt att påföra skattetillägg inte föreligger. Om länsrätten trots detta anser att oriktig uppgift föreligger, yrkar bolaget att skattetillägget skall efterges.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Länsrätten i Jönköpings län (2007-04-17, ordförande Schön-Barkestam) yttrade: Skattetillägg - Av 15 kap. 1 § SBL framgår att om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för beskattningen, skall en särskild avgift (skattetillägg) tas ut. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i ett mål om beskattning och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak. En uppgift skall 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. En uppgift skall dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt underlag för ett riktigt beslut. En uppgift skall inte heller anses vara oriktig om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. - Enligt samma kapitel 10 § skall den skattskyldige helt eller delvis befrias från särskild avgift om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från avgiften, skall den sättas ned till hälften eller en fjärdedel. Vid bedömningen av om felaktigheten framstår som ursäktlig skall, såvitt nu är av intresse, särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp skall det särskilt beaktas om avgiften inte står i rimlig proportion till felaktigheten. - Länsrätten gör följande bedömning. - Länsrätten finner i likhet med Skatteverket att bolaget genom att göra avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärv av värmeverksbyggnader samt fjärrvärmekulvert har lämnat oriktig uppgift. Det kan inte anses gälla en tolkningsfråga då det av mervärdesskattelagen klart framgår vad som utgör fastighet. Det har inte heller funnits något hinder för bolaget att om det ändå förelåg osäkerhet kring fastighetsbegreppet informera Skatteverket om avdraget. Det finns således grund för att påföra bolaget skattetillägg. - Länsrätten har därefter att beakta om det framkommit några omständigheter som medför att S.B.E.Värme skall helt eller delvis befrias från skattetillägget. Omständigheterna är inte sådana att felaktigheten kan anses som ursäktlig då aktuella skatteregler för avdragsrätt inte kan bedömas vara speciellt svåra. Frågan är då om det skulle vara oskäligt att påföra bolaget skattetillägget. Visserligen utgör det påförda skattetillägget ett stort belopp, men detta beror på avdragsbeloppets storlek. Skattetilläggets storlek kan således inte anses oskäligt i förhållande till omständigheterna. I övrigt finner länsrätten att förhållandena i målet inte medför att det skulle vara oskäligt att påföra bolaget skattetillägg. Åberopad praxis utgör inte skäl för annan bedömning. Bolaget skall därför inte befrias från påfört skattetillägg. -

Ersättning för kostnader - Bolaget har inte vunnit bifall till sin talan i länsrätten. Även i övrigt saknas förutsättning att tillerkänna bolaget ersättning för kostnader i målet. På grund härav skall ersättningsyrkandet avslås.

Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Bolaget fullföljde sin talan och yrkade även ersättning i kammarrätten med 9

725 kr, exklusive mervärdesskatt, för sex timmars arbete. Bolaget anförde bl.a. följande. Bolaget har i samband med överlåtelse av tillgångar inom koncern blivit debiterat mervärdesskatt i faktura utställd av moderbolaget S.B.E. Svensk Brikettenergi AB. Överlåtelsen gjordes till bokförda värden och innefattade utöver maskiner och inventarier även en värmeverksbyggnad och fjärrvärmekulvert. Moderbolaget har redovisat den utgående mervärdesskatten och bolaget har gjort avdrag för motsvarande belopp. Skatteverket har inte medgivit avdrag och påfört skattetillägg på 590 632 kr. Felaktigheten har inte medfört något skattebortfall och den teoretiska möjlighet som Skatteverket uttalat sig om när det gäller omprövning av säljarens deklaration genom utfärdande av kreditfaktura skulle ha medfört en motsvarande korrigerering hos dotterbolaget såsom mottagare av kreditfakturan. Med hänsyn till de beloppsmässiga konsekvenserna samt i beaktande av att felaktigheten uppkommit vid fakturering mellan moderbolaget och dess dotterbolag finns det enbart av denna anledning skäl för befrielse från det påförda skattetillägget. Bolaget kan i och för sig hålla med om att det får anses allmänt vedertaget att mervärdesskatt inte skall påföras fastigheter. Däremot är detta inte lika självklart när det gäller överlåtelse av en fjärrvärmekulvert. Det är inte fråga om något ledningssystem avsett att tjäna en viss byggnad utan snarare ett verksamhetstillbehör avsett att användas i en särskild verksamhet, här värmedistribution. Det framgår inte på vilket sätt tidigare gjorda återbetalningar av överskjutande skatt har någon betydelse för frågan om befrielse från skattetillägget och det förefaller inte heller vara av någon avgörande betydelse för mervärdesskattens funktion om befrielsegrunderna skulle komma att tillämpas här. I förevarande fall har den grundläggande förutsättningen för mervärdesskattens uppbyggnad och funktion kommit att uppfyllas. Själva fakturan har innefattat såväl skattepliktiga tillgångar som tillgångar undantagna från skatteplikt, vilket påverkat risken för en felaktig bedömning. Merparten av fakturabeloppet har avsett maskiner och inventarier, tillsammans ett kulvertsystem för fjärrvärme, som till sin karaktär snarare är att jämföras med övriga inventarier än med fastighet i mervärdesskattehänseende. Att redovisningen i detta avseende kommit att bli felaktig får anses ursäktligt och utgör då skäl för befrielse från det påförda skattetillägget. Det är också oskäligt att påföra ett skattetillägg på närmare 600 000 kr för den aktuella felaktigheten.

Skatteverket bestred bifall till yrkandena och anförde därvid bl.a. följande. Det är för mervärdesskattens funktion betydelsefullt att varje led i en produktionskedja korrekt redovisar skatten. De skattskyldiga har dessutom genom deklarationsförfarandet möjlighet att snabbt och okomplicerat återfå överskjutande skatt, vilket bolaget fått i flera perioder under åren. Att mervärdesskatt inte skall påföras vid försäljning av fastigheter är inte vedertaget utan följer omedelbart av lag, i vilken fastighetsbegreppet för tydlighetens skull dessutom definieras. Hade bolaget hyst den minsta tveksamhet om mervärdesskattelagens innehåll hade det varit mycket enkelt att lämna en uppgift om frågan till Skatteverket i anslutning till deklarationen genom att t.ex. bifoga fakturaunderlag.

Kammarrätten i Jönköping (2007-12-17, Falkelius, von Strokirch, Westberg, referent) yttrade: Bolaget har genom att felaktigt göra avdrag för ingående mervärdesskatt lämnat en sådan oriktig uppgift som medför att skattetillägg enligt 15 kap. 1 § SBL skall tas ut. Kammarrätten anser inte, att felaktigheten är ursäktlig, eller att det i övrigt skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Den i målet aktuella bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om undantag från skatteplikt för omsättning av fastigheter är direkt tillämplig på den transaktion, för vilken bolaget har yrkat avdrag med ingående skatt. Enligt 8 kap. 2 § första stycket ML föreligger rätt till avdrag för ingående skatt endast om omsättningen har medfört skattskyldighet för det tillhandahållande företaget. Enligt 11 kap. 10 § tredje stycket ML kan företaget reducera skattebelastningen genom att utfärda en kreditnota på beloppet. Hos förvärvaren skall en sådan föranleda en korresponderande återföring av tidigare redovisad ingående skatt (13 kap. 26 §

första stycket ML). - Då skattetilläggets storlek i föreliggande fall inte kan anses oproportionellt, finns det inte grund för delvis befrielse från avgiften enligt 15 kap. 10 § SBL. Bedömningen i målet RÅ 2005 ref. 7, att avgiften inte stod i rimlig proportion till felaktigheten då den skattskyldige inte hade gjort någon skattevinst, kan inte appliceras på föreliggande fall, då redovisningen av utgående skatt är hänförlig till ett annat skattesubjekt, även om det i detta fall är fråga om ett bolag inom samma koncern. - Vid denna utgång föreligger ej skäl att medge klaganden någon ersättning för biträdeskostnader i målet. Eftersom skäl för ersättning inte heller föreligger på någon annan grund, skall yrkandet härom avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja påfört skattetillägg. Bolaget yrkade även ersättning för de biträdeskostnader som uppkommit i länsrätten, kammarrätten och Regeringsrätten med sammanlagt 27 900 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Det påförda skattetillägget uppgår till ett betydande belopp. Avdraget för den ingående mervärdesskatten har gjorts utifrån faktureringen från säljaren och det får anses ursäktligt att det inte gjorts någon närmare prövning av om detta företag gjort en korrekt bedömning. Den utgående mervärdesskatten har redovisats av säljaren och felaktigheten har inte medfört någon risk för skattebortfall. Den teoretiska möjlighet, som framförts av Skatteverket, till omprövning i efterhand av säljarens deklaration genom utfärdande av kreditnota skulle ha medfört en motsvarande korrigerings hos bolaget som mottagare av kreditnotan.

Skatteverket medgav delvis bifall till överklagandet på så sätt att skattetillägget sattes ned till hälften och tillstyrkte att bolaget medgavs ersättning för kostnader med yrkat belopp. Skatteverket anförde bl.a. följande. Varje skattskyldig är ett eget skattesubjekt för vilket in- och utgående mervärdesskatt ska redovisas enligt gängse regler. Granskningen av mervärdesskatteredovisningar sker för varje skattskyldig för sig, vilket tidigare innebär en risk för skattebortfall om säljaren efter en begäran om omprövning återfick felaktigt debiterad mervärdesskatt. För att eliminera denna risk infördes fr.o.m. den 1 januari 2008 nya bestämmelser i ML, som i korthet innebär att en säljare som vill undslippa betalningsskyldighet för felaktigt debiterad mervärdesskatt måste utfärda kreditnota. I förevarande fall, som avser tid före den 1 januari 2008, förelåg således en verklig risk för skattebortfall.

Regeringsrätten (2009-11-18, Nordborg, Almgren, Hamberg, Knutsson, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I målet är numera ostridigt att bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Frågan i målet är därmed om det föreligger förutsättningar för hel eller delvis befrielse från skattetillägget.

Enligt 15 kap. 10 § SBL ska en skattskyldig helt eller delvis befrias från skattetillägg om den oriktiga uppgiften framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut avgiften med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från skattetillägg ska det sättas ned till hälften eller en fjärdedel.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget har i mars 2005 förvärvat vissa tillgångar från sitt moderbolag. Det säljande bolaget har debiterat 25 procent mervärdesskatt på fakturans totala belopp och bolaget har dragit av hela beloppet som ingående mervärdesskatt. Vid Skatteverkets granskning har framkommit att två av de förvärvade tillgångarna är sådana som omfattas av ML:s fastighetsbegrepp varför omsättningen i dessa delar är undantagen från skatteplikt. Skatteverket har därför vägrat avdrag för ingående skatt med knappt tre miljoner kr av det redovisade beloppet och påfört skattetillägg. Bolaget har uppgivit att det säljande bolaget har redovisat och betalat in hela det som mervärdesskatt rubricerade beloppet. Det påförda skattetillägget uppgår till 590 632 kr.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bolaget har vid sin mervärdesskatteredovisning utgått från och förlitat sig på den faktura som säljande företag ställt ut och har inte gjort någon egen granskning eller bedömning av det som mervärdesskatt rubricerade beloppet. Även om förfarandet framstår som förståeligt medför det inte, mot bakgrund av vad som i övrigt framkommit i målet, att bolagets felaktiga redovisning av mervärdesskatt framstår som ursäktlig. Befrielse från skattetillägget kan därmed inte medges på denna grund. Nästa fråga är om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Vid denna bedömning ska särskilt beaktas om skattetillägget står i rimlig proportion till bolagets försummelse.

Annat har inte framkommit än att säljande bolag har redovisat och betalat in den på fakturan felaktigt angivna mervärdesskatten till staten. Bolagets felaktiga redovisning av den ingående mervärdesskatten har alltså inte medfört något skattebortfall.

I det fall en säljare felaktigt debiterat mervärdesskatt gäller sedan den 1 januari 2008 att han är skyldig att betala in mervärdesskatten till staten och för att få tillbaka skatten krävs att han utfärdar en kreditnota till köparen (se 1 kap. 1 § tredje stycket och 2 e § samt 13 kap. 27 § första stycket och 28 § första stycket ML). Om köparen fått avdrag för skatten ska han enligt 13 kap. 26 § första och andra styckena ML, i den ordning som gäller för hans redovisning av ingående skatt, återföra det felaktiga skattebeloppet. Mot denna bakgrund framstår risken för skattebortfall i en situation som den i målet aktuella numera som i det närmaste obefintlig.

Skatteverket hävdar emellertid att det i förevarande fall funnits en risk för skattebortfall eftersom ML vid den i målet aktuella tiden (mars 2005) saknade regler om kreditnota i denna situation. Regeringsrätten kan dock konstatera att Skatteverket vid denna tid som huvudregel ställde som villkor för att en säljare skulle få tillbaka felaktigt debiterad mervärdesskatt att han utfärdade kreditnota (se Skatteverkets skrivelse dnr 130 279946-04/113). Det var först genom Regeringsrättens avgörande den 27 december 2005 (RÅ 2005 ref. 81) som det slogs fast att ett sådant krav saknade stöd i ML varpå Skatteverket tillkännagav att villkoret inte längre gällde (se Skatteverkets skrivelse dnr 131 195842-06/111). Bolaget yrkade avdrag för debiterad mervärdesskatt på de aktuella förvärven i sin skattedeklaration för mars 2005. I vart fall vid detta tillfälle framstod risken för att avdraget skulle kunna leda till ett skattebortfall som synnerligen begränsad. Mot denna bakgrund och med beaktande av omständigheterna i övrigt anser Regeringsrätten att det påförda skattetillägget inte står i rimlig proportion till bolagets försummelse.

Ett skattetillägg som framstår som oproportionerligt ska enligt SBL antingen undanröjas i sin helhet eller sättas ned till hälften eller en fjärdedel. En nedsättning till en fjärdedel innebär i detta fall att skattetillägget uppgår till knappt 150 000 kr. Enligt Regeringsrättens mening står inte heller detta belopp i rimlig proportion till bolagets försummelse. Vid sådant förhållande ska skattetillägget undanröjas.

Bolaget har fått bifall till sin talan och bör därför beviljas ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer skattetillägget.

Regeringsrätten medger bolaget ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 27 900 kr.

Föredraget 2009-10-28, föredragande Wahren, målnummer 1201-08

Sökord: Mervärdesskatt; Skattetillägg

Litteratur:
