

Målnummer:	6003-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2012-02-23		
Rubrik:	Synnerliga skäl för att befria från kostnadsränta enligt skattebetalningslagen har ansetts föreligga när ränteuttaget inte stått i rimlig proportion till den skattskyldiges underlåtenhet att deklarerat i tid.		
Lagrum:	10 kap. 32 §, 16 kap. 4 §, 11 kap. 18 §, 19 kap. 7 §, 8 § och 11 § skattebetalningslagen (1997:483)		
Rättsfall:	HFD 2011 ref. 28		

REFERAT

U.E. hade i särskild skattedeclaration, som kom in till Skatteverket den 15 februari 2007, redovisat förvärv av ett nytt transportmedel från ett annat EG-land. Förfallodagen för skatten var den 24 februari 2005 och betalning bokfördes hos Skatteverket den 15 februari 2007. Skatteverket beslutade den 28 februari 2007 att med stöd av 19 kap. 8 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, påföra U.E. kostnadsränta med 232 640 kr med anledning av för sen inbetalning av mervärdesskatt på förvärv av nytt transportmedel.

U.E. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade i första hand att kostnadsräntan i sin helhet skulle efterges och i andra hand att räntan skulle sättas ned till basräntan. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak följande. Han har köpt en fritidsbåt i Tyskland och därvid betalt tysk mervärdesskatt vid inköpet. Han har haft uppfattningen att han därför inte skulle betala någon svensk mervärdesskatt när båten fysiskt transporterades till Sverige, vilket skedde mer än tre månader efter förvärvet och efter det att båten gått mer än 100 timmar. Vid samtal med sin revisor har denne dock påpekat att förfarandet eventuellt kan vara felaktigt. Som bakgrund till den uppkomna tveksamheten ligger också det ställningstagande Skatteverket gett uttryck för i sin skrivelse per 2006-07-05, styrsignal. - Det har varit U.E:s ambition att redovisa alla skatter och avgifter på ett korrekt sätt. Han har därför gjort en anmälan till Skatteverket av förvärvet och bett dem att bedöma - utifrån de faktiska sakförhållandena - huruvida mervärdesskatt ska betalas i Sverige eller inte. Han har även redogjort för varför han anser att båten inte ska beskattas i Sverige. På grundval av dessa uppgifter har Skatteverket fattat ett omprövningsbeslut. Moms att betala till Sverige uppgick enligt Skatteverket till 587 203 kr. U.E. lät omedelbart inbetala beloppet till Skatteverket. Det framgår också av Skatteverkets beslut den 28 februari 2007 att Skatteverket först har fattat ett beslut om att ta ut moms och i nästa beslut påfört ränta. Skatteverkets beslut om att påföra skatt har tillkommit genom ett omprövningsbeslut och Skatteverket har tidigare inte tagit ut högre ränta än basränta för personer i motsvarande situation. - Enligt skattebetalningslagen får Skatteverket helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta, om det finns synnerliga skäl. Sådana skäl föreligger i detta ärende;

- Han har betalt tysk moms.
- Som privatperson förutsätts att leverantören påför ett korrekt momsbelopp.
- Som privatperson har han även svårt att förstå att trots att tysk moms har betalats så kan även svensk moms påföras.
- Båten var äldre än 3 månader och hade gått mer än 100 timmar när den

transporterades till Sverige.

- Skatteverkets ställningstagande per 2006-07-05 publicerades efter det att båten förts till Sverige.

- Hur gällande regler vid införsel av båtar till Sverige ska tolkas liksom definitionen av nya båtar är svåra skatterättsliga frågor vilket bl.a. visas av att Skatteverket måste utfärda ett särskilt ställningstagande i frågan.

- Han har självmant och frivilligt tagit kontakt med Skatteverket och redovisat sakförhållandena.

- Han har omedelbart betalt in moms när Skatteverket beslutat att även svensk moms ska betalas.

- Han har inga löpande momsbetalningar att utföra utan detta är en engångsföreteelse för en privatperson.

Skatteverket omprövade det överklagade beslutet utan att ändra det. Till stöd för sin inställning anförde verket i huvudsak följande. Enligt skattebetalningslagen ska skatt på förvärv av nya transportmedel deklarerars i särskild deklARATION. Deklarationen ska lämnas senast 35 dagar efter förvärvet. Vidare ska om skatt redovisas efter förfallodagen ett beslut istället anses ha fattats i enlighet med redovisning, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan. Deklaration inkom den 15 februari 2007 och beslut anses fattat i enlighet med redovisningen. Något ytterligare beslut har inte fattats förutom det obligatoriska omprövningsbeslutet med anledning av överklagandet. Förfallodagen avseende skatten på det nya transportmedlet var den 24 februari 2005. Betalning inkom den 15 februari 2007 och betalningen var nästan två år sen. Kostnadsränta vid för sen betalning utgår med basränta plus 15 procentenheter. De skäl som U.E. anför utgör inte sådana synnerliga skäl att hel eller delvis befrielse från ränta ska ske. Något annat skäl för befrielse från ränta finns inte.

Länsrätten i Dalarnas län (2008-02-21, ordförande Andersson) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i SBL, följande: I förarbetena till SBL görs bl.a. följande uttalande (prop. 1996/97:100 s. 346): Utrymme bör finnas att i vissa fall underlåta att påföra, eller att medge befrielse från, ränta. Dessa möjligheter bör, som utredningen framhållit, avse främst skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och bör i första hand grundas på omständigheter som rör den betalningsskyldiges person. Som exempel på en sådan omständighet nämner utredningen sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras av den skattskyldige själv eller annan som den skattskyldige kunnat anlita. Det kan också vara fråga om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. Det får då förutsättas att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphört. Av betydelse är även när i förhållande till en förfallodag som den omständighet som åberopas som grund för en försening inträffat. Trots hinder att själv fullgöra betalningsskyldigheten kan nämligen den skatt- eller avgiftsskyldige ha haft tid att ordna så att betalningen kommit till stånd på annat sätt. - Länsrätten gör följande bedömning. - Av utredningen i målet framgår att U.E. lämnat in en anmälan om förvärv av nytt transportmedel till Skatteverket den 14 februari 2007 och att särskild skattedeclaration inkom den 15 februari 2007. Något annat beslut avseende förvärvet är inte fattat. Enligt SBL anses ett beslut därmed ha fattats i enlighet med redovisningen, eftersom något omprövningsbeslut inte fattats tidigare. Kostnadsränta ska då påföras med stöd av 19 kap. 8 § SBL, dvs. efter en räntesats som motsvarar basräntan plus 15 procentenheter. Länsrätten anser att de skäl som U.E. anför för den sena inbetalningen inte utgör sådana synnerliga skäl som krävs för hel eller delvis befrielse från kostnadsräntan. Överklagandet ska därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

U.E. överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade i första hand att kostnadsräntan helt skulle undanröjas och i andra hand att kostnadsräntan skulle utgå efter räntesats motsvarande basräntan utan tillägg. U.E. hänvisade till vad han anfört tidigare samt tillade följande till stöd för sin talan. Den mycket unika och sällsynta situation som kan uppkomma vid självrättelse gällande förvärv av transportmedel från ett annat EG-land kunde lagstiftaren inte förutse. Bestämmelserna om kostnadsränta har utformats utifrån den normala situationen att den skattskyldige regelbundet lämnar deklarationer och att Skatteverket fastställer skatt att betala genom ett beslut. Vid självrättelse fungerar inte den lagtekniska uppbyggnaden. Uteblir den särskilda skattedeklarationen, eftersom en särskild skattedeklaration endast ska lämnas när fråga är om inköp av ett nytt transportmedel, där begreppet nytt kan vara oklart, sker aldrig något beslut av Skatteverket som kan omprövas.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Om en särskild skattedeklaration har lämnats i rätt tid och på rätt sätt anses ett beslut om skatten ha fattats i enlighet med deklarationen. Har en särskild skattedeklaration däremot inte lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklarationen ska varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kr. Dessa s.k. automatiska beslut utgör grundbeslut. Den omständigheten att den skattskyldige vid tiden för redovisningsskyldighetens inträde inte var registrerad vid Skatteverket medför inte någon annan bedömning.

Kammarrätten i Sundsvall (2009-06-11, Pettersén, Tärnvik, referent, Eriksson) yttrade: Kammarrätten ansluter sig till länsrättens bedömning i målet. - Kammarrätten avslår överklagandet.

U.E. överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade i första hand att kostnadsräntan skulle efterges helt och i andra hand att räntan skulle sättas ned till en räntesats motsvarande basräntan. Han anförde bl.a. följande. Lagtexten om kostnadsränta har utformats utifrån den normala situationen att den skattskyldige regelbundet lämnar deklarationer och att Skatteverket fastställer skatt att betala genom ett beslut. Betalas inte den påförda skatten i rätt tid ska kostnadsräntan både täcka statens kostnader för krediten och utgöra ett påtryckningsmedel för den skattskyldige att betala. När en skattskyldig vill göra en självrättelse rörande inköp av transportmedel från ett annat EU-land fungerar inte den lagtekniska uppbyggnaden av reglerna om kostnadsränta. Att påtryckningsdelen av kostnadsräntan rent lagtekniskt kan utgå även under den tid då endast kreditränta borde utgå kan inte ha varit lagstiftarens avsikt. I lagens förarbeten ges endast exempel på omständigheter som kan leda till befrielse. Den aktuella situationen rymms inom begreppet synnerliga skäl.

Skatteverket tillstyrkte delvis bifall till överklagandet, innebärande hel befrielse från den kostnadsränta som belöpte på den i Tyskland inbetalda mervärdesskatten, men bestred överklagandet i övrigt. Skatteverket anförde bl.a. följande. Då skattedeklaration inte kommit in till Skatteverket i rätt tid fastställs den oredovisade skatten automatiskt i ett grundbeslut till noll kronor. När deklaration sedermera lämnas fattas ett beslut om skatten i enlighet med den lämnade deklarationen. Det senare beslutet ersätter det automatiska beslutet och är också det ett grundbeslut. Härav följer att hög kostnadsränta ska påföras. En skattskyldig som betalat skatt i rätt tid men i fel land ska dock inte drabbas av några ränteeffekter över huvud taget avseende sådan skatt. Detta gäller även när skatten i fråga har betalats till säljaren som därefter vidarebefordrat den till sitt lands skattemyndighet. De omständigheter som anförts i övrigt kan däremot inte anses utgöra synnerliga skäl för befrielse från kostnadsränta.

Högsta förvaltningsdomstolen (2012-02-23, Sandström, Almgren, Nord, Brickman, Ståhl) yttrade: Skälen för avgörandet.

Bakgrund och frågorna i målet

U.E. förvärvade i februari 2005 en båt i Tyskland. I köpeskillingen ingick tysk mervärdesskatt om 16 procent av beskattningsunderlaget. Två år senare, i februari 2007, lämnade han till Skatteverket in en anmälan om förvärv av nytt transportmedel i annat EG-land och en särskild skattedeclaration samt betalade in den mervärdesskatt som belöpte på förvärvet, 587 203 kr. Skatteverket beslutade samma månad att påföra U.E. kostnadsränta med anledning av för sent inbetald skatt.

Kostnadsräntan togs ut med en räntesats motsvarande basräntan plus 15 procentenheter och uppgick till 232 640 kr. Räntan beräknades från dagen efter den ursprungliga förfallodagen till den dag betalning skedde eller för ca två år.

Frågorna i målet är efter vilken räntesats kostnadsräntan ska beräknas och om det finns synnerliga skäl att helt eller delvis befria U.E. från kostnadsränta.

Rättslig reglering

Av 10 kap. 32 § i den numera upphävda skattebetalningslagen (1997:483), SBL, följer att den som är skattskyldig endast på grund av ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel ska redovisa mervärdesskatten i en särskild skattedeclaration. Deklarationen ska lämnas in senast 35 dagar efter förvärvet.

Skatt som har redovisats i en särskild skattedeclaration ska enligt 16 kap. 4 § tredje stycket ha betalats till Skatteverket senast den dag då deklARATIONEN skulle ha kommit in enligt 10 kap. 32 §.

Om en skattedeclaration inte har lämnats i rätt tid och på rätt sätt eller om någon skatt inte har redovisats i deklARATIONEN, ska enligt 11 kap. 18 § varje oredovisad skatt anses genom ett beslut ha bestämts till noll kronor. Om skatten redovisas senare anses ett beslut i stället ha fattats i enlighet med redovisningen, om inte ett beslut om omprövning har meddelats dessförinnan.

Av bestämmelser i 21 kap. framgår att Skatteverket under vissa förutsättningar kan ompröva ett beslut enligt lagen i en fråga som kan ha betydelse för betalning eller återbetalning av skatt.

Om betalning av skatt inte sker i rätt tid tas enligt 19 kap. 8 § kostnadsränta ut med en räntesats motsvarande basräntan plus 15 procentenheter. När det är fråga om skatt som ska betalas till följd av ett omprövningsbeslut följer dock av 7 § att kostnadsränta från och med dagen efter skattens ursprungliga förfallodag till och med den dag betalning senast ska ske med anledning av Skatteverkets beslut ska beräknas efter en räntesats motsvarande endast basräntan.

Enligt 19 kap. 11 § får Skatteverket helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl.

Enligt 15 kap. 8 § tas förseningsavgift inte ut när någon särskild skattedeclaration inte har lämnats efter ett gemenskapsinternt förvärv av nytt transportmedel.

Tillämplig räntesats för kostnadsräntan

Kostnadsräntan har två funktioner (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 332-342). Den låga räntan, motsvarande basräntan, har i första hand till syfte att täcka statens kostnader vid en för sen betalning av skatter och avgifter. Den höga kostnadsräntan, motsvarande basräntan plus 15 procentenheter, ska dessutom fungera som ett påtryckningsmedel för att skatten och avgiften ska betalas i rätt tid.

När skatt ska betalas på grund av ett omprövningsbeslut har det ansetts tillräckligt att den låga kostnadsräntan används för tiden mellan skattens ursprungliga förfallodag och den dag betalning enligt beslutet senast ska ske. Först därefter utgår den höga kostnadsräntan, se 19 kap. 7 och 8 §§ SBL.

Avgörande för vilken kostnadsränta som ska tas ut i detta fall är därmed om beslutet i enlighet med redovisningen i den särskilda skattedeklaration som U.E. lämnade in till Skatteverket ska anses vara ett grundbeslut eller ett omprövningsbeslut.

Innebörden av bestämmelserna i 11 kap. 18 § är i detta fall att skatten - utan någon prövning av Skatteverket - automatiskt ansågs bestämd till noll kronor vid den tidpunkt skattedeklarationen senast skulle ha lämnats. När U.E. i februari 2007 kom in med deklaration ansågs skatten i stället bestämd till det deklarerade beloppet.

Av förarbetena till motsvarande bestämmelser i den upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt framgår att skatten skulle anses beslutad enligt deklarationen utan att något särskilt beslut behövde meddelas och utan att den skattskyldige behövde underrättas (prop. 1989/90:74 s. 442).

Såväl paragrafens lydelse som förarbetena får anses ge uttryck för att det beslut som fattades i och med att U.E:s deklaration kom in till Skatteverket inte var ett omprövningsbeslut. Detta innebär att kostnadsränta enligt 19 kap. 8 § SBL ska tas ut med en räntesats motsvarande basräntan plus 15 procentenheter.

Befrielse från kostnadsräntan

Regelsystemet innebär alltså att den som på eget initiativ, men för sent, lämnar en särskild skattedeklaration påförs hög kostnadsränta, medan enbart basränta tas ut om inte någon skattedeklaration lämnas men Skatteverket genom omprövningsbeslut fastställer skatt att betala. Någon särskild tidsgräns för uttag av den höga kostnadsräntan i en situation som den förevarande finns inte. Detta innebär att ränta kan komma att påföras för en avsevärd tid.

För befrielse från kostnadsränta krävs att det finns synnerliga skäl. I förarbetena (prop. 1996/97:100 Del 1 s. 346 f.) anges att möjligheten till befrielse främst bör avse skattskyldiga som inte har löpande skatte- och avgiftsbetalningar och i första hand bör grundas på omständigheter som rör den skattskyldiges person, såsom t.ex. sjukdom, eller på andra förhållanden som den skattskyldige inte kunnat råda över.

För U.E. var den aktuella särskilda skattedeklarationen en engångsföreteelse (jfr skälen för bestämmelsen i 15 kap. 8 § SBL, a. prop. Del 1 s. 602). Sakfrågan, om mervärdesskatt skulle betalas i Tyskland eller Sverige, var långt ifrån trivial (jfr omständigheterna i HFD 2011 ref. 28). U.E. lämnade på eget initiativ en särskild skattedeklaration och betalade skatten när han blivit uppmärksam på Skatteverkets uppfattning att mervärdesskatt skulle betalas i Sverige.

Ränteuttaget står enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte i rimlig proportion till U.E:s underlåtenhet att deklarerat i tid. Det finns därför synnerliga skäl att befria honom från den del av räntan som överstiger basräntan.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att U.E. ska befrias från kostnadsräntan till den del den överstiger basräntan.

Föredraget 2011-12-14, föredragande Bolund Thornell, målnummer 6003-09

Sökord: Uppbörd

Litteratur: Prop. 1996/97:100 Del 1 s. 332-342 och 346 f.; prop. 1989/90:74 s. 442
