
Regeringsrätten

RÅ 2002 ref. 46

Målnummer:	1240-01	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-06-19		
Rubrik:	När en skattskyldig inte redovisat någon mervärdesskatt i sin självdeklaration men senare lämnat uppgifter som godtagits av skattemyndigheten har skattetillägg beräknats på skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.		
Lagrum:	5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	RÅ 2001 ref. 20		

REFERAT

I sin självdeklaration redovisade E.D. inte uppgifter om mervärdesskatt. I grundläggande beslut om årlig taxering avseende taxeringsåret 1998 beslutade skattemyndigheten att fastställa E.D:s utgående mervärdesskatt till 31 239 kr samt den ingående mervärdesskatten till 23 834 kr. Skattemyndigheten beslutade vidare att påföra E.D. skattetillägg med tio procent på ett underlag om 31 239 kr. Som skäl för beslutet angav skattemyndigheten i huvudsak följande. E.D. har lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen genom att mervärdesskatt inte redovisats. Då den oriktiga uppgiften har kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som är tillgängligt för skattemyndigheten skall skattetillägg endast påföras med 10 procent.

Skattemyndigheten har i omprövningsbeslut den 4 oktober 1999 beslutat att inte ändra sitt grundläggande beslut. Som skäl för beslutet anförde skattemyndigheten i huvudsak följande. Enligt skattemyndigheten utgör utgående och ingående mervärdesskatt i förevarande fall två skilda saker som inte får kvittas mot varandra. En kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt skulle i annat fall motsvaras av en kvittning inkomstskattemässigt av inkomster och utgifter som inte är tillåten enligt 5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324), TL. Något sakligt samband mellan skattebeloppen kan inte anses föreligga och kan därför inte föranleda kvittning. Redovisning av mervärdesskatt skall i detta fall lämnas i självdeklarationen. Dessa uppgifter saknas dock. Den oriktiga uppgiften att utgående mervärdesskatt 31 239 kr inte har redovisats skulle ha föranlett ett för lågt skatteuttag om den oriktiga uppgiften hade godtagits. Därmed föreligger grund för påförande av skattetillägg, beräknat på ett underlag av 31 239 kr. Hänsyn skall på grund av kvittningsförbudet inte tas till ingående mervärdesskatt. Påförandet av skattetillägg förutsätter inte att uppgiften har lämnats med avsikt. Något skäl att efterge skattetillägget har inte visats föreligga.

E.D. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att skattetillägget inte skulle beräknas på högre belopp än 7 405 kr, skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt. Som grund för sin talan anförde E.D. i huvudsak följande. Att beräkna skattetillägget på utgående mervärdesskatt utan hänsyn till ingående mervärdesskatt är att sätta sig över vad som är uppenbart och för envar acceptabelt. Utelämnandet på blanketten har inte skett avsiktligt och relationen mellan brott och straff är horribel. Det är mängder av uppgifter som skall lämnas i deklarationen och användande av datorer vid detta arbete kan vålla speciella problem som gör att det är lätt att glömma vissa uppgifter.

Länsrätten i Uppsala län (1999-12-14, ordförande Nistér) yttrade: I särskild deklaration avseende taxeringsåret 1998 redovisade E.D. inte några uppgifter om mervärdesskatt. Efter förfrågan uppgav E.D. att den utgående mervärdesskatten uppgick till 31 239 kr samt den ingående mervärdesskatten till 23 834 kr. - Enligt 14 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i dess lydelse t.o.m. 1998 års taxering, skall skattskyldig redovisa skatten i en

särskild deklaration. Den som bedriver en verksamhet där beskattningsunderlaget exklusive gemenskapsinterna förvärv och import för beskattningsåret beräknas sammanlagt uppgå till högst en miljon kronor skall dock redovisa skatten i en sådan självdeklaration som anges i lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Av andra stycket samma bestämmelse framgår bl.a. att skattemyndigheten skall besluta att skatten skall redovisas i en särskild självdeklaration, om den skattskyldige begär det eller om det annars finns särskilda skäl. - Av 14 kap. 28 § ML framgår att ifråga om förfarandet vid beskattningen av en sådan skattskyldig som enligt 3 § skall redovisa skatten i självdeklaration gäller bl.a. bestämmelserna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. Av 2 kap. 16 § tredje stycket nämnda lag i dess lydelse t.o.m. 1998 års taxering framgår att om den skattskyldige enligt 14 kap. 3 § ML skall redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration, skall han lämna de uppgifter som behövs för att besluta om mervärdesskatten. - Enligt 5 kap. 2 a § TL skall underlag för skattetillägg bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. - Huvudfrågan i målet är om E.D. har rätt att vid beräkning av underlag för skattetillägg kvitta ingående mervärdesskatt mot utgående mervärdesskatt. - Mervärdesskatt kan redovisas enligt två skilda förfaringssätt - i en särskild mervärdesskattedeklaration i enlighet med bestämmelserna i ML eller i särskild självdeklaration enligt reglerna i lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter. På deklarationsblanketten "Särskild självdeklaration 1998" anges att uppgifter om utgående mervärdesskatt inte skall fyllas i om företaget redovisat mervärdesskatt i mervärdesskattedeklarationen. - E.D. redovisade i särskild självdeklaration för taxeringsåret 1998 inte några uppgifter angående mervärdesskatt. Genom att underlåta att i självdeklarationen redovisa mervärdesskatt har han brutit i sin uppgiftsskyldighet och därmed lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Grund för påförande av skattetillägg föreligger därför enligt 5 kap. 1 § TL. Den oriktiga uppgiften består dock som nämnts i att redovisningen av mervärdesskatt helt har utelämnats. Frågan i målet är således redovisning av mervärdesskatt, inte enbart utgående mervärdesskatt. Vid sådant förhållande skall skattetillägg beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt. Överklagandet skall således bifallas. - Länsrätten bifaller överklagandet och beslutar att skattetillägg skall beräknas på ett underlag om 7 405 kr.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten skulle fastställa myndighetens beslut att påföra E.D. skattetillägg med 10 procent på ett underlag av 31 239 kr avseende oredovisad utgående mervärdesskatt samt anförde bl.a. följande. Fråga i målet är huruvida s.k. oäkta kvittning får göras mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid beräkning av underlag för skattetillägg när mervärdesskatt inte redovisats i självdeklarationen trots att sådan skyldighet föreläggat. Den som är skattskyldig för mervärdesskatt skall enligt 14 kap. 3 § ML redovisa skatten antingen i särskild deklaration, mervärdesskattedeklaration eller i självdeklaration. E.D. har bedrivit näringsverksamhet som varit mervärdesskattepliktig. E.D. har redovisat inkomst av näringsverksamhet i avlämnad självdeklaration men underlåtit att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt på där särskilt anvisad plats trots att sådan redovisning rätteligen skulle ha skett. E.D. har vid förfrågan uppgivit att den ingående mervärdesskatten uppgick till 23 834 kr och den utgående mervärdesskatten till 31 239 kr. Skattemyndigheten har med ledning av E.D:s lämnade uppgifter fastställt överskjutande mervärdesskatt att betala till 7 405 kr (31 239 - 23 834). Då E.D. genom sin underlåtenhet att redovisa skatten lämnat oriktig uppgift har skattemyndigheten beslutat att påföra skattetillägg med 10 procent på ett underlag av 31 239 kr, motsvarande den ej redovisade utgående mervärdesskatten. I 14 kap. 28 § ML hänvisas till taxeringslagens bestämmelser i fråga om förfarandet vid beskattning av sådan skattskyldig som skall redovisa mervärdesskatten i självdeklarationen. I 5 kap. 2 a § TL stadgas att underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Genom stadgandet tillåts sålunda så kallade oäkta kvittningar medan så kallade äkta kvittningar inte tillåts. Vid bedömningen av kvittningsrätten måste klargöras om ingående mervärdesskatt utgör en annan fråga eller sak än utgående skatt. Länsrätten har i sin dom funnit att den skatt som inte skulle komma att påföras utgjorts av skillnaden mellan den utgående och den ingående mervärdesskatten och att underlaget för skattetillägget endast skall utgöra denna beräknade mellanskillnad. Länsrätten har genom sitt ställningstagande

godtagit en kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt och som motsvaras av en kvittning inkomstskattemässigt av inkomster och utgifter som enligt skattemyndighetens uppfattning inte har något med varandra att göra. Enligt skattemyndigheten utgör utgående och ingående mervärdesskatt i förevarande fall två skilda saker som inte får kvittas mot varandra. Något sakligt samband mellan skattebeloppen kan inte anses föreligga och kan därför inte föranleda en kvittning. Underlaget för skattetillägg bör därför bestämmas till 31 239 kr.

E.D. bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2000-12-18, Engquist, referent, Berglund) yttrade: Vad skattemyndigheten anfört i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder inte någon annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet skall därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättslagmannen Lindgren var skiljaktig och anförde: Enligt 14 kap. 3 § ML skall skattskyldig redovisa skatten i en särskild deklaration. Om beskattningsunderlaget för beskattningsåret beräknas uppgå till högst en miljon kronor skall dock skatten redovisas i självdeklarationen. - Enligt 5 kap. 1 § TL skall skattetillägg påföras om en skattskyldig i deklarationen lämnat uppgift som befinns oriktig. Enligt 2 a § samma kapitel skall underlag för skattetillägg bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. - I förarbetena till 5 kap. 2 § a TL anges bl.a. följande (prop. 1991/92:43 s. 73). Syftet med skatte- och avgiftstilläggen är att ge eftertryck åt den skattskyldiges uppgiftsskyldighet. Praktiskt taget varje enskild uppgift som skall lämnas måste vara riktig. Lämnas en oriktig uppgift är det därför naturligt att det är den förseelsen och dess effekt på skatteuttaget som skall vara styrande i fråga om en ekonomisk sanktion skall 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 med ett sådant synsätt inte påverka det sanktionsgrundande beloppet. - Genom att inte redovisa utgående mervärdesskatt har E.D. lämnat oriktig uppgift. I målet är fråga om underlaget för skattetillägg skall beräknas med hänsyn till att E.D. inte heller redovisat ingående mervärdesskatt. Den omständigheten att E.D. felaktigt inte redovisat ingående mervärdesskatt kan inte anses ha sådant direkt samband med den oriktiga uppgiften att förutsättningar för kvittning är uppfyllda. Sådana omständigheter som kan föranleda eftergift av skattetillägget har inte framkommit. Överklagandet skall därför bifallas.

Riksskatteverket (RSV) överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle bestämma att skattetillägg skulle tas ut med tio procent av ett underlag om 31 239 kr avseende oredovisad utgående mervärdesskatt. RSV anförde i huvudsak följande. Vad gäller skattetillägg vid oriktig uppgift angående viss omsättning skall, enligt RSV:s mening, en kvittningsinvändning avseende ytterligare ingående skatt som är direkt hänförlig till denna omsättning godtas, om den skattskyldige visar att avdrag för den ingående skatten skall medges och att erforderligt samband mellan ut- och ingående skatt föreligger. Sådant samband får anses vara för handen om identitet föreligger mellan omsättnings- och anskaffningsobjekt. Det bör även vara tillräckligt om fråga är om samma slag av tillgångar inom samma verksamhet och identifikation svårligen kan ske för att ingående skatt skall anses ha erforderligt samband med viss omsättning. Samma sak bör gälla omsättning av sådan vara som tillverkats/producerats av inköpta råämnen eller förädlingsvaror. Den ingående skatt som belöper på anskaffning av råämnen eller förädlingsvaror bör i dessa fall anses ha erforderligt samband med den utgående skatt som belöper på omsättningen. Även för mervärdesskattepliktiga tjänster bör kvittning medges om erforderligt samband mellan ut- och ingående skatt föreligger. En kvittningsinvändning får under nämnda förutsättningar anses röra samma fråga som den som föranlett skattetillägget. Däremot kan ingående skatt som belöper på anskaffning av anläggningstillgångar eller på anskaffning av omkostnadskaraktär normalt inte anses ha erforderligt samband med omsättning av vara från varulager. Det sagda gäller även när den skattskyldige underlåtit att redovisa ut- och ingående skatt i självdeklarationen och skattemyndigheten på förfrågan erhållit tillräckliga uppgifter om såväl ut- som ingående skatt. Den skattskyldige har således även i dessa fall att framställa kvittningsinvändning och att därvid visa

att erforderligt samband föreligger mellan ut- och ingående skatt för att kvittning skall få ske. Visar inte den skattskyldige att förutsättningarna för kvittning i någon mån är uppfyllda anser RSV att skattetillägg skall påföras på ett underlag som utgörs av hela den utgående mervärdesskatten. Ut- och ingående skatt skall i sådana fall således anses vara två olika frågor. - Enligt RSV:s mening har E.D. inte visat att förutsättningar för kvittning mellan ut- och ingående skatt vid bestämmande av underlaget för skattetillägget till någon del föreligger. Skattetillägget skall därför beräknas på ett underlag utgörande hela den oredovisade utgående skatten om 31 239 kr.

Prövningstillstånd meddelades.

E.D. bestred bifall till överklagandet och hänvisade till länsrättens och kammarrättens avgöranden.

Regeringsrätten (2002-06-19, Lindstam, Nordborg, Nilsson, Ersson, Dexe) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. E.D. redovisade inte någon utgående eller ingående mervärdesskatt i den särskilda självdeklarationen till ledning för 1998 års taxering. Däremot framgick av deklarationen att han hade en mervärdesskatteskuld om 7 405 kr. På begäran av skattemyndigheten redovisade E.D. den utgående och ingående mervärdesskatten. De av honom lämnade uppgifterna godtogs av skattemyndigheten.

Genom sin underlåtenhet att redovisa utgående och ingående mervärdesskatt i självdeklarationen har E.D. lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör grund för att påföra skattetillägg.

Frågan i målet är om skattetillägget skall beräknas på ett underlag som utgörs av hela den utgående mervärdesskatten eller på ett underlag som utgörs av utgående mervärdesskatt med avdrag för ingående mervärdesskatt.

Enligt 5 kap. 2 a § TL skall underlag för skattetillägg bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Bestämmelsen innebär att det vid bestämmande av underlaget för skattetillägg är tillåtet att kvitta oredovisade utgiftsposter mot utelämnade inkomstposter endast under förutsättning att de är att hänföra till en och samma "fråga". Begreppet fråga (och det i förarbetena som synonym använda uttrycket "sak", se t.ex. prop. 1989/90:74 s. 371 och 374) har inte närmare definierats i TL.

I förarbetena till TL har uttalats att en fråga normalt identifieras med hjälp av det yrkande som framställts och de omständigheter som åberopats till stöd för yrkandet (a. prop. s. 369-370). För att åberopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang (jfr Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:19:3-4 TL med hänvisningar). Vad gäller skönstaxering sägs i förarbetena att processföremålet utgörs av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattas (a. prop. s. 377). I sådant fall utgörs underlaget för skattetillägg normalt av den skatt som till följd av skönstaxeringen påförs den skattskyldige utöver den skatt som annars skulle påförts honom (jfr 5 kap. 2 § TL).

I detta mål avser de oriktiga uppgifterna inte någon enskild mervärdesskattepost. I deklarationen har uppgifter saknats om all utgående och ingående mervärdesskatt under redovisningsperioden, men som tidigare nämnts har de av E.D. i efterhand lämnade uppgifterna godtagits av skattemyndigheten. I ett sådant fall får redovisningen av mervärdesskatt ses som en och samma fråga. Underlaget för skattetillägget skall därför som underinstanserna funnit utgöras av skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2002- 05-15, föredragande Hallbäck, målnummer 1240-2001

Sökord: Skattetillägg; Mervärdesskatt

Litteratur: prop. 1989/90:74 s. 369-371, 374, 377; prop. 1991/92:43 s. 72-73;
Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:19:3-4 TL med
hänvisningar.
