

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6003-09

meddelad i Stockholm den 23 februari 2012

KLAGANDE
AA

MOTPART
Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE
Kammarrätten i Sundsvalls dom den 11 juni 2009 i mål nr 956-08, se bilaga

SAKEN
Kostnadsränta enligt skattebetalningslagen

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Dok.Id 115995

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00
E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

YRKANDEN M.M.

AA yrkar i första hand att kostnadsräntan efterges helt och i andra hand att räntan sätts ned till en räntesats motsvarande basräntan. Han anför 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 själv rättelse 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 ryms inom begreppet synnerliga skäl.

Skatteverket tillstyrker delvis bifall till överklagandet, innebärande hel befrielse från den kostnadsränta som belöper på den i Tyskland inbetalda mervärdesskatten, men bestrider överklagandet i övrigt. Skatteverket anför 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 sedan 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.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Bakgrund och frågorna i målet*

AA 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 AA 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 AA 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 skatte-deklaration 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.

Mål nr
6003-09

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 AA 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 AA 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 mervärdeskatt 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 AAs 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 AA var den aktuella särskilda skattedeklarationen en engångs-företeelse (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). AA 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 AAs underlåtenhet att deklarerat i tid. Det finns

Mål nr
6003-09

därför synnerliga skäl att befria honom från den del av räntan som överstiger basräntan.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Eskil Nord

Annika Brickman

Kristina Ståhl

Linda Bolund Thornell

Föredragande justitiesekreterare

Avd. I

Föredraget 2011-12-14