

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3543-12

meddelad i Stockholm den 9 april 2014

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

IKEA Investfast AB, 556409-4596
Box 700
343 81 Älmhult

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 24 april 2012 i mål nr 2965-11, se bilaga
(här borttagen)

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar IKEA Investfast AB ersättning för
kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 40 000 kr.

Dok.Id 142640

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

BAKGRUND

IKEA Investfast AB (bolaget) genomgick under år 2005 en ägarförändring vilket medförde att en s.k. koncernbidragsspärr kom att gälla till och med taxeringsår 2011. Vid 2008 års taxering hade bolaget ett kvarvarande outnyttjat underskott uppgående till 205 070 886 kr varav 171 941 983 kr omfattades av koncernbidragsspärren.

I självdeklarationen för 2009 års taxering redovisade bolaget en vinst om 44 546 065 kr och 171 941 983 kr angavs som outnyttjat underskott från föregående år. För det aktuella årets överskott gällde inte koncernbidragsspärren och kvarvarande underskott beräknades till 127 396 547 kr. Beloppet redovisades i ruta 1.2 på deklarationsblanketten. I denna ruta skulle underskott av näringsverksamhet redovisas. I grundläggande beslut om årlig taxering hänförde Skatteverket beloppet i stället till ruta 1.3 där bl.a. koncernbidragsspärrade underskott skulle redovisas.

Skatteverket beslutade vidare att påföra bolaget skattetillägg med 2,5 procent av en fjärdedel av underskottet om 127 396 547 kr. Bolaget överklagade beslutet hos Förvaltningsrätten i Växjö som avslog överklagandet.

Bolaget överklagade hos Kammarrätten i Jönköping som i det nu överklagade avgörandet undanröjde skattetillägget.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ändrar kammarrättens dom och fastställer verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anför bl.a. följande.

I förevarande fall var hela det inrullade underskottet koncernbidragsspärrat och uppgick till 171 941 983 kr. Enligt bestämmelserna i 40 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, fick detta underskott endast dras av mot det aktuella årets överskott. Det återstående beloppet, 127 396 547 kr, var således inte avdragsgillt

Mål nr
3543-12

vid 2009 års taxering. I deklARATIONEN har bolaget i strid med bestämmelserna i 40 kap. 2, 18 och 19 §§ IL dragit av även den del av det koncernbidragsspärrade underskottet som översteg det aktuella årets överskott. Bolaget har härigenom kommit att redovisa ett felaktigt underskott.

Om deklARATIONEN hade godkänts skulle bolaget ha varit berättigat att göra avdrag med det fastställda underskottet vid de kommande taxeringarna. Skatteverkets fastställande av underskottet får nämligen anses innebära att verket godtagit bolagets avdrag för det koncernbidragsspärrade underskottet.

Felaktigheten har inte framgått av deklARATIONEN eller något annat material som bolaget lämnat till ledning för 2009 års taxering. Bolaget får därför anses ha lämnat en oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, utgör grund för skattetillägg.

Bolaget bestrider bifall till överklagandet och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 118 594 kr. Bolaget anför bl.a. följande.

Vid bolagets handläggning av deklARATIONEN förbisågs att särskilt ange i ruta 4.14 b på blanketten för skattemässiga justeringar att kvarvarande underskott var koncernbidragsspärrat. Misstaget har dock inte föranlett någon överträdelse av koncernbidragsspärren enligt bestämmelserna i 40 kap. 18 och 19 §§ IL eftersom avdrag enbart har gjorts för det aktuella årets överskott. Bolagets förbiseende har inte inneburit någon vinning för bolaget och inte något skattebortfall för staten. Bolagets förbiseende har således inte påverkat beskattningen över huvud taget och därmed saknas det förutsättningar för att påföra skattetillägg.

I den aktuella inkomstdeklARATIONEN redovisade bolaget en vinst om 44 546 065 kr. Beloppet är korrekt och vinsten är i sin helhet hänförlig till eget resultat, dvs. bolaget har inte mottagit något koncernbidrag. Vidare angavs 171 941 983 kr som outnyttjat underskott från föregående år. Även detta belopp är korrekt. Som kvarvarande underskott angavs 127 396 547 kr, vilket också är korrekt.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET*Rättslig reglering*

Enligt 14 kap. 21 § IL beräknas överskott och underskott i en näringsverksamhet genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Av 22 § tredje stycket följer att underskott i vissa fall ska dras av – enligt bestämmelserna i 40 kap. – i näringsverksamheten ett senare beskattningsår.

Enligt 40 kap. 2 § IL ska ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel. Vid ägarförändringar som innebär att ett företag får det bestämmande inflytandet över ett underskottsföretag inträder bl.a. en koncernbidragsspärr enligt 18 § om inte företagen redan innan ägarförändringen ingick i samma koncern. Med underskottsföretag avses enligt 4 § ett företag som hade ett underskott det föregående beskattningsåret eller har ett eget eller övertaget underskott från tidigare år som inte har fått dras av än på grund av koncernbidragsspärren i 18 §. Spärren innebär att underskottsföretaget inte får dra av underskott som uppkommit före det beskattningsår då spärren inträtt med högre belopp än beskattningsårets överskott beräknat utan hänsyn till avdragen för underskott och till sådana mottagna koncernbidrag som ska tas upp till beskattning. Enligt 18 § tredje stycket ska belopp som på grund av detta inte har kunnat dras av i stället dras av det följande beskattningsåret, om det inte finns någon begränsning då. Spärren gäller till och med det femte beskattningsåret efter det beskattningsår då spärren inträdde.

Enligt 5 kap. 1 § första stycket TL ska skattetillägg tas ut om den skattskyldige på något annat sätt än muntligen under förfarandet lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Av andra stycket framgår att en uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att uppgiften som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna. En uppgift ska dock inte anses vara oriktig om uppgiften tillsammans med övriga lämnade uppgifter utgör tillräckligt

underlag för ett riktigt beslut eller om uppgiften är så orimlig att den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Taxeringslagen har upphävts men är tillämplig i målet. Bestämmelser som i huvudsak motsvarar dem i 5 kap. 1 § TL finns nu i 49 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Frågan i målet gäller om bolaget, som i självdeklarationen för 2009 års taxering redovisade ett underskott, lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa underskottet i den ruta i deklarationen som avsåg underskott som omfattas av avdragsspärr.

Genom 1990 års skattereform infördes i 26 § kommunalskattelagen (1928:370) ett nytt system för avdrag för underskott i näringsverksamhet. Tidigare prövades underskottet det år det utnyttjades. Reformen innebar att ett underskott ska fastställas det år det uppkommer, dvs. underskottsåret.

På grund av de ändrade materiella reglerna försvann de tidigare sanktionsmöjligheterna vid oriktiga uppgifter om underskott i näringsverksamhet. Det har därför i 5 kap. TL införts en ny grund för beräkningen av skattetillägg i fall då den oriktiga uppgiften avser underskott i näringsverksamhet. Skattetillägget beräknas enligt 6 § första stycket till 25 procent av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medför. I förarbetena konstaterades att den valda konstruktionen innebar att skattetillägget i dessa fall inte får någon direkt anknytning till undandragen skatt utan mer till den risk för kommande skatteundandragande som den oriktiga uppgiften inneburit (prop. 1991/92:43 s. 78).

I RÅ 1999 ref. 59 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att de nya reglerna i 26 § kommunalskattelagen skiljde mellan två olika moment i behandlingen av ett underskott av näringsverksamhet, nämligen beräkningen av underskottet och

Mål nr
3543-12

beslutet att medge avdrag för underskottet. Storleken av ett underskott i näringsverksamhet ska enligt domstolen prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret medan prövningen av om avdrag ska medges förutsätts ske först vid taxeringen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret. Motsvarande bedömning gjordes i RÅ 2002 not. 142 och not. 143 som gällde frågan om påförande av skattetillägg på grund av att den skattskyldige underlåtit att upplysa om att ackord medgivits det år då underskottet uppkommit. Högsta förvaltningsdomstolen fann att frågan om det fanns förutsättningar att påföra skattetillägg på grund av skattskyldigs underlåtenhet att upplysa om att ackord hade medgivits det år underskottet uppkommit inte skulle prövas underskottsåret utan först året därpå när underskottet dras av.

Bestämmelserna om avdrag för underskott flyttades 1994 över till lagen (1993:1539) om avdrag för underskott i näringsverksamhet. I den lagen togs också in begränsningar i avdragsrätten för underskott vid ägarförändringar. Bestämmelserna finns numera i 40 kap. IL.

Ett underskott i näringsverksamhet ska fastställas det år underskottet uppkommer. Enligt 14 kap. 21 § IL ska överskott och underskott beräknas genom att intäktsposterna minskas med kostnadsposterna. Bolaget har beräknat uppkommet underskott korrekt och angett detta belopp i självdeklarationen för 2009 års taxering. Bolaget har dock inte angett beloppet i rutan för spärrat underskott.

Ett utnyttjat underskott från ett tidigare beskattningsår ska enligt 40 kap. 2 § IL dras av som en kostnadspost vid den påföljande taxeringen. För bolaget gäller på grund av en ägarförändring 2005 en koncernbidragsspärr enligt 18 §. Huruvida koncernbidragsspärren utgör hinder mot att utnyttja hela eller del av det underskott som uppkom vid 2009 års taxering ska bedömas vid taxeringen det påföljande taxeringsåret. Att bolaget vid 2009 års taxering inte redovisade underskottet i rutan för avdragsspärrat underskott innebar därför inte att en skattetilläggsgrundande oriktig uppgift lämnats. Av det sagda följer att överklagandet ska avslås.

Mål nr
3543-12

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 40 000 kr.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Karin Almgren, Anita Saldén Enérus, Christer Silfverberg och Thomas Bull.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Martin Hamrin.