

SkatteNytt 7-8 1996, s. 471-475

Ett par frågor om mervärdesskatt och skattetillägg

Jag har noterat ett par frågor om skattetillägg som kan vara intressanta, och då framförallt för de företag som tidigare helt enkelt har accepterat av skattemyndighet påförda skattetillägg i ifrågavarande fall, och som sålunda kan ha anledning att begära omprövning av eller överklaga dylika beslut. I båda fallen nedan handlar det om företag som skall vara momsregistrerade och redovisa moms i en särskild momsdeklaration, inte i inkomstskattedeklarationen.

Skattetilläggsfråga 1

Den första frågan är i praktiken starkt förbunden med frågan om när man tidigast kan yrka avdrag för ingående moms, varför jag redogör kort för min syn på detta.

En köpare kan göra avdrag för ingående moms i momsdeklarationen för den redovisningsperiod (månad) under vilken *förvärvet* av t.ex. varan enligt *god redovisningssed* har bokförts eller borde ha bokförts (jfr 13 kap 16 § 1 mervärdesskattelagen, ML). God redovisningssed uttrycks framförallt i bokföringsnämndens (BFNs) rekommendationer och uttalanden.

Enligt BFNs uttalande BFN U 90:2 har tidpunkten för *bokföringsskyldighetens inträde* gjorts beroende av *när faktura* (eller annan handling) som tillkännager anspråk på ersättning för t.ex. en varuleverans *föreligger eller bort föreligga enligt god affärssed*. BFN talar emellertid enbart om senastetidpunkter beträffande bokföringsskyldighetens inträde för säljare och köpare, varför jag anser att den ofta återopade och diskuterade kammarrättsdomen, Kammarrättens i Sundsvall dom den 19 oktober 1990 med mål nr 1256-1988 (överklagad, ej prövningstillstånd), inte strider mot god redovisningssed i förevarande sammanhang. BFN talar om att man skall kunna se till bl.a. partsbruket, och detta har i fallet som kammarrätten prövade varit att "säljaren" (eg. en speditör som dåför tiden genom s.k. frivilligt inträde i momssystemet kunde fakturera beräknad tullmoms som en "äkta" moms i förhållande till kunden) har fakturerat i samband med varje införsel. "Köparen" har enligt sina rutiner bokfört fakturor som mottogs fram till omkring den 18e i månaden efter hemtagningsmånaden i just hemtagningsmånaden.

Eftersom BFN enbart talar om senastetidpunkter beträffande bokföringsskyldighetens inträde och när grundbokföring skall ske, kan det, precis som kammarrätten konstaterade angående "hemtagningsmånaden", enligt min mening inte anses strida mot god redovisningssed att köparen yrkar avdraget för den ingående moms i deklarationen för leveransmånaden, om dennes bokföringsrutiner klarar detta och momsens belopp var känt för honom vid leveransen. Att bokföringsrutinerna medför att man beträffande förvärv (och egna försäljningar) av varor kommer så nära affärshändelsen (leveransen) som möjligt, kan ju knappast anses strida mot god redovisningssed.

BFNs uttalande om bokföringsskyldighetens inträde enligt god redovisningssed och nämnda kammarrättsdom ger ledning för bedömningen av i vilken redovisningsperiod avdrag för ingående moms avseende ett visst förvärv tidigast kan göras, men MLs bestämmelser - som speciallag i förhållande till bestämmelser om god redovisningssed som mera allmänna bestämmelser - anger huruvida själva rätten till avdraget kan utövas, dvs. yrkas utan att staten kan vägra avdraget. En köpare som är momsskyldig för sin verksamhet har en principiell

avdragsrätt för den ingående moms som hänför sig till förvärvet av varan från säljaren (jfr 8 kap 3 § ML). Köparen har emellertid endast rätt till avdrag för den ingående momsen om *den* kan styrkas genom faktura eller jämförlig handling (dvs. avräkningsnota, kvitto, köpehandling eller liknande handling) som bl.a. utvisar momsbeloppet i inköpspriset (jfr 8 kap 5 § ML, 8 kap 17 § ML och 11 kap 5 § ML). Såväl enligt ML som enligt EGs regler följer att det beträffande normala transaktioner som görs mellan momsskyldiga krävs för rätt till avdrag för ingående moms att avdraget kan styrkas genom företeende av en faktura eller jämförlig handling vari momsen redovisas öppet (jfr prop. 1994/95:57 sid. 136).

Det är sålunda inte ovanligt att man har yrkat avdraget i "rätt" period bokföringsmässigt, men på grund av MLs bestämmelser har egentligen inte rätten till avdraget kunnat utövas. Det har exempelvis visat sig att fakturan för vilken avdrag för den ingående momsen har yrkats inte innehöll en öppen momsdebitering. Eftersom avdraget inte har kunnat styrkas på rätt sätt enligt ML, har skattemyndigheten kunnat hålla inne avdraget eller begära ett åtnjutet avdrag åter från köparen. Frågan är då om skattemyndigheten därmed har kunnat påföra skattetillägg.

Enligt 18 kap 1 § ML påförs skattetillägg med 20% om en oriktig uppgift har lämnats i momsdeklarationen och skattetillägg påförs med 10% när den oriktiga uppgiften består i ett periodiseringsfel.

En oriktig uppgift är en uppgift som lämnats i momsdeklarationen (eller i annat skriftligt meddelande till skattemyndigheten eller till domstol i mål om moms) och som är oriktig i sak (jfr sid. 112 i Skattebrott och skattetillägg av Hans Thornstedt och Erik Eklund, 5e uppl, Norstedts Stockholm 1986). Antag t.ex. att en säljare till köparen levererar en vara i juni 1996 och att avtalat pris är 10.000 kronor inklusive moms. "Rätt" bokföringsdag antas inträffa under juli för köparen, och denne yrkar sålunda avdrag för den ingående momsen om 2.000 kronor genom att ta med detta belopp på rad 5 (Ingående skatt) i momsdeklarationen Juli 96 (redovisningsperioden juli 1996). Sedan visar det sig att fakturan från säljaren inte innehöll en öppen momsdebitering. Frågan är då om skattetillägg kan påföras köparen av skattemyndigheten. Avdragsrätten kunde inte utövas i momsdeklarationen Juli 96 på sådant sätt att skattemyndigheten inte hade möjlighet att hålla inne momsavdraget eller begära ett redan åtnjutet avdrag åter från köparen, men kan fördenskull skattemyndigheten påföra köparen skattetillägg, dvs. en sanktionsavgift?

Ur skattetilläggsynpunkt gäller det att konstatera huruvida en oriktig uppgift rent objektivt har lämnats i momsdeklarationen. Subjektiva implikationer kan dock vara t.ex. att säljaren och köparen i maskopi har lämnat deklarerationer avseende affärshändelser som egentligen inte existerar. Då föreligger objektivt sett en oriktig uppgift när köparen yrkar momsavdrag, eftersom handlingarnas (momsdeklarationens och fakturaunderlagets) verkliga innebörd är en annan än den uppgivna. För att bortskilja bedrägerifall o.d. antas emellertid i förevarande fall att köparen har yrkat avdrag trots avsaknad av en öppen momsdebitering i fakturan antingen i tron att det räckte med att han visste att moms ingick i priset eller att han i samband med momsdeklarationens upprättande av misstag tog med beloppet.

Jag anser att någon oriktig uppgift i sak som skulle rendera köparen sanktionsavgift inte föreligger i förevarande fall. I 8 kap 5 § ML anges nämligen att rätten till avdrag för ingående moms föreligger endast om "den" kan styrkas enligt de krav som ML ställer på utformningen av underlaget (fakturan). "Ingående momsen" är ju saken i sammanhanget och den "finns" även om rätten till avdraget egentligen inte kan utövas fullt ut "med stöd av rättsmaskineriet". Säljaren är ju skyldig att redovisa den motsvarande utgående momsen, oavsett om fakturan har

en öppen momsdebitering eller ej. Därmed har köparen i enlighet med reciprocitetsprincipen en principiell avdragsrätt för momsen. Skattemyndigheten får givetvis hålla inne avdraget eller begära ett redan åtnjutet avdrag åter från köparen i avvaktan på att avdraget vederbörligen kan styrkas med en korrigerad ny faktura från säljaren. När en sådan föreligger skall köparen medges avdraget för redovisningsperioden juli 1996, inte för någon senare period bara för att den nya korrigerade fakturan föreligger först senare. "Rätt" period är ju juli 1996, varför den oriktiga uppgiften inte heller kan anses bestå i ett periodiseringsfel. Om skattemyndigheten har vägrat att medge avdraget i momsdeklarationen Juli 96 enligt beslut, skall beslutet omprövas, när en ny korrigerad faktura från säljaren kan presenteras av köparen, och avdraget medges i nytt beslut avseende Juli 96 om den nya fakturan är godtagbar. För tydlighets skull måste också påpekas att om köparen har väntat med att yrka avdraget till dess en korrekt faktura erhållits och då yrkat avdraget i en senare momsdeklaration än den "rätta" det givetvis inte kan bli fråga om skattetillägg. Att utöva (yrka) en rättighet "för sent" kan väl aldrig anses vara ett beteende som medför sanktioner?

I sammanhanget är det intressant att erinra om två rättsfall som har behandlat frågan om rätt till avdrag för ingående moms. I det s.k. Thermoved-fallet (RÅ 1988 ref 74) betonades reciprocitetsprincipen starkt och köparen bedömdes ej ha rätt till avdrag för debiterad ingående moms beträffande förvärv av immateriella rättigheter som dåförtiden inte var momspliktiga. I det s.k. Calor-Celsius-fallet (RÅ 1984 1:67) ansågs däremot köparen av svetsnings- och rörarbeten vara berättigad till avdrag för debiterad ingående moms trots att uppdragstagaren senare visade sig inte vara att anse som självständig företagare. Denne befanns med andra ord inte vara yrkesmässig. Omständigheterna var emellertid inte sådana enligt regeringsrätten att köparen/uppdragsgivaren kunde anses ha haft grundad anledning att ifrågasätta uppdragstagarens moms skyldighet. Thermoved-fallet visar att rättsvillfarelse inte kan berättiga köparen att göra avdrag för felaktigt debiterad ingående moms, medan Calor-Celsius-fallet visar att en faktisk villfarelse kan berättiga en köpare i god tro att göra avdrag för en egentligen felaktigt debiterad ingående moms (godtrosvärv av ingående moms).

I förevarande fall är det - till skillnad från Thermoved-fallet - inte fråga om någon felaktigt debiterad ingående moms, utan säljaren har här utformat fakturaunderlaget på ett felaktigt sätt då han har underlåtit att ange momsbeloppet öppet i fakturan. Skattemyndigheten kan då som sagt vägra att medge köparen momsavdraget eller begära redan åtnjutet avdrag åter från denne, men jag anser inte att sanktionsavgiften skattetillägg kan anses påkallad av lagstiftningen. Att skattemyndigheten i avvaktan på ett nytt korrekt underlag från säljaren med stöd av 8 kap 5 § ML kan "hålla pengarna" eller begära avdraget åter är givetvis en fördel för skattemyndigheten granskningsmässigt då man utan att behöva genomföra en revision kan följa upp att köparens yrkade avdrag för den ingående momsen har en motsvarighet i utgående moms hos säljaren. Även om säljaren aldrig skickar någon korrigerad faktura, kan emellertid skattemyndigheten ändå kräva att denne skall redovisa den utgående momsen. 8 kap 5 § ML måste därmed, enligt min mening, uppfattas som en bevisregel till skattemyndigheternas fördel, inte som ett materiellt avdragsförbud liknande avdragsförbudet för t.ex. ingående moms som hänför sig till förvärv för stadigvarande bostad (jfr 8 kap 9 § 1 ML). Den ingående momsen måste därför, i enlighet med reciprocitetsprincipen, anses "finnas" genom köparens förvärv av varan, varför det i förevarande fall inte kan anses vara en oriktig uppgift i sak att yrka avdraget trots avsaknaden av en öppen momsdebitering. Till och med en felaktigt debiterad ingående moms skulle - i enlighet med Calor-Celsius-fallet - "finnas", om omständigheterna inte föranledde köparen att anta annat än att debiteringen var riktig, och berättiga köparen till godtrosvärv av ingående moms. Köparen skulle då kunna utöva (yrka) avdraget trots att säljaren inte skulle kunna krävas av staten för den felaktigt debiterade momsen, vilket strider mot

reciprocitetsprincipen.

Min ståndpunkt är alltså att den ingående momsens i förevarande fall "finns" och att det rent objektivt därför inte är någon felaktig beskrivning av det "historiska händelseförloppet" (dvs. ingen oriktig uppgift i sak) som skulle kunna medföra skattetillägg att yrka avdraget i "rätt" period men med ett något bristfälligt underlag. Med tanke på att ML inte bara ställer upp krav på uppgift om priset med momsbeloppet öppet angivet, utan även att fakturan skall innehålla uppgifter för identifikation av säljare (med momsregistreringsnummer angivet) och köpare och platsen för varans mottagande, transaktionens art och övrigt som kan ha betydelse för bedömningen av momsskyldigheten hos säljaren och avdragsrätten hos köparen (jfr 11 kap 5 § ML), vore det orimligt att ge 8 kap 5 § ML annat än karaktären av en bevisregel till det allmännas fördel. I annat fall skulle ju skattetillägg aktualiseras varje gång som skattemyndigheten med stöd av 11 kap 5 § ML begär att ett nytt korrekt underlag skall företes, t.ex. för att säljaren i den ursprungliga fakturan har skrivit sitt organisationsnummer utan att ange läns-koden - dvs. inte skrivit momsregistreringsnumret i formell mening. Detta är givetvis inte lagstiftarens mening med institutet skattetillägg.

Jag menar att den situationen skulle kunna uppstå att köparen kan göra sannolikt att yrkandet var riktigt i sak genom att påvisa att säljaren var momsskyldig etc (vilket utesluter skattetillägg), men att köparen ändå kan bli skyldig att återbetala ett åtnjutet avdrag om köparen aldrig kommer att prestera en ny godtagbar faktura. Jag erinrar härvidlag om att skattemyndigheterna är skyldiga att även utan särskilt yrkande därom beakta bestämmelserna om eftergift av skattetillägg. I förevarande fall är det emellertid inte ens fråga om att någon oriktig uppgift för vilken skattetillägg skulle kunna komma i fråga överhuvudtaget uppkommer. Därför kan det enligt min mening inte finnas någon anledning för skattemyndigheterna att påföra skattetillägg, på grund av att underlaget hos köparen har brister enligt vad ovan sagts, i andra fall än när detta kan misstänkas ha samband med ett bedrägligt beteende från köparens sida. Att underlaget behöver kompletteras i något avseende genom en ny korrigerad faktura från säljaren kan enligt min mening aldrig i sig rendera köparen skattetillägg. I dessa "normala" fall av kompletteringsbehov skall sålunda skattemyndigheterna i ett eventuellt förslag till beslut avseende momsbeloppet inte ens ta upp frågan om skattetillägg.

Skattetilläggsfråga 2

Antag att ett företag som skall redovisa momsens i en särskild momsdeklaration och som därmed också skall vara momsregistrerat inte har registrerat sig i tid, utan lämnar en ansökan om momsregistrering först sedan verksamheten har bedrivits under t.ex. åtta månader. Kan skattemyndigheten påföra skattetillägg för moms som skulle ha redovisats avseende dessa åtta månader?

Svaret på frågan är nej. Jag har ju antagit att förutsättningarna är sådana att särskild momsdeklaration skall lämnas, dvs. att företagets beskattningsunderlag beräknas överstiga en miljon kronor för beskattningsåret ("gamla" gränobeloppet var 200.000 kronor); eller att företaget är ett handelsbolag eller kommanditbolag, vilka ju alltid redovisar momsens i en särskild momsdeklaration. Sålunda antar jag här att rättslig grund för redovisning av moms i inkomstdeklaration saknas. Enligt rättsfallet RÅ 1987 ref 115 kan momsregistrering inte ske retroaktivt, utan företaget efterbeskattas för de åtta första månaderna och momsregistreras formellt per dagen då ansökan om momsregistrering inkom till skattemyndigheten. Det är sålunda först för perioder från och med den dagen som företaget överhuvudtaget har möjlighet att lämna särskilda momsdeklarationer, och därmed kan råka komma att lämna oriktiga

uppgifter i en momsdeklaration.

Skattetillägg förutsätter att den skattskyldige i en deklARATION eller i något annat skriftligt meddelande som han under förfarandet har lämnat till ledning för beskattningen har lämnat en uppgift som befinns oriktig (jfr 18 kap 1 § första stycket ML). Enligt nämnda rättsfall innebär registreringen att den skatteadministrativa apparaten och de därmed förbundna kontrollinstrumenten kopplas in på den moms-skyldige. Då omfattas den skattskyldige av ett kontinuerligt förfarande där han före utgången av varje redovisningsperiod erhåller momsdeklarationer med förtryckta identifikationsuppgifter, och där automatiska momsbeslut sker antingen genom att skatten fastställs enligt lämnade deklARATIONER eller fastställs till 0 kronor om momsdeklARATION inte lämnas i rätt tid och ordning för perioden i fråga. För de första åtta månaderna före registreringen kan därmed den skattskyldige i förevarande fall inte påföras skattetillägg, helt enkelt därför att han då inte var registrerad och därmed inte kunde lämna momsdeklARATIONER, och sålunda ej heller, under ett beskattningsförfarande, har kunnat lämna någon skriftlig oriktig uppgift i en momsdeklARATION eller i något annat skriftligt meddelande (t.ex. i en icke undertecknad deklARATION eller i ett icke fastställt formulär). En annan sak är det att han, under vissa omständigheter, för denna efterbeskattningsperiod eventuellt kan dömas för skattebrott.

Givetvis kan det bli fråga om skattetillägg, om vederbörande lämnar oriktiga uppgifter i momsdeklARATIONER som han har erhållit från skattemyndigheten avseende efterbeskattningstiden. Notera i sammanhanget att det får anses utgöra en allmän förvaltningsrättslig princip att skattemyndigheten som avlämnade momsdeklARATIONER inte registrerar annat än deklARATIONER som utfärdats av myndigheten med förtryckta företags- och periodidentitetsuppgifter.