

Ref 2

Anstånd med betalning av överskjutande ingående mervärdesskatt som tidigare tillgodoräknats den skattskyldige får inte vägras på den grunden att det inte finns någon mervärdesskatt att betala för den redovisningsperiod som den ingående mervärdesskatten avser.

63 kap. 4 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 10 januari 2022 följande dom (mål nr 3809–3811-21).

Bakgrund

1. Som utgångspunkt ska skatter och avgifter betalas även om beslutet att påföra dem har överklagats. Skatteverket kan dock bevilja anstånd med betalningen efter ansökan av den som är betalningsskyldig. Sådant anstånd ska beviljas bl.a. om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas (ändringsanstånd) eller om det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften (anstånd för att undvika betydande skada).

2. Fastighets AB Wästerstad gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt för flera redovisningsperioder under 2018–2020 men redovisade inte någon utgående mervärdesskatt för samma perioder. Beslut om mervärdesskatt fattades i huvudsak i enlighet med inlämnade deklARATIONER och den överskjutande ingående mervärdesskatten tillgodoräknades bolaget. Större delen av beloppet räknades av från bolagets sammanlagda skatteskuld på skattekontot och en mindre del betalades ut till bolaget. Skatteverket omprövade därefter mervärdesskattebesluten och vägrade bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt för de aktuella redovisningsperioderna samt krävde att bolaget skulle betala tillbaka den mervärdesskatt som tidigare hade tillgodoräknats bolaget.

3. Bolaget överklagade omprövningsbesluten och ansökte samtidigt hos Skatteverket om såväl ändringsanstånd som anstånd för att undvika betydande skada. Skatteverket nekade bolaget anstånd med motiveringen att anstånd med att betala mervärdesskatt kan beviljas endast om det finns skatt att betala för den aktuella redovisningsperioden, vilket är fallet om utgående mervärdesskatt överstiger ingående mervärdesskatt. Eftersom bolaget inte har redo-

visat någon utgående mervärdesskatt för de aktuella redovisningsperioderna finns det ingen skatt att betala för dem och därmed ingen betalning att bevilja anstånd med.

4. Bolaget överklagade Skatteverkets beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm som avslog överklagandet.

5. Bolaget överklagade till Kammarrätten i Stockholm som upphävde förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut samt visade målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning. Överskjutande ingående mervärdesskatt som ska betalas tillbaka till Skatteverket med anledning av ett tvistigt beslut är enligt kammarrätten att likställa med skatt att betala. Ändringsanstånd eller anstånd för att undvika betydande skada kan därmed beviljas om övriga förutsättningar för anstånd är uppfyllda vilket det ankommer på Skatteverket att pröva.

Yrkanden m.m.

6. *Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens domslut. Myndigheten ifrågasätter inte att ett belopp som har återbetalats till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut krävs tillbaka från denne är att anse som skatt. Hur detta belopp karakteriseras är dock inte avgörande för frågan om anstånd kan beviljas med betalningen av det utan för detta krävs att det för den redovisningsperiod som skatten avser finns ett belopp att betala. Skatteverket har inte något att erinra mot att bolaget beviljas ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med yrkat belopp.

7. *Fastighets AB Wästerstad* anser att överklagandet ska avslås och yrkar ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 21 750 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

8. En skattskyldig har tillgodoräknats överskjutande ingående mervärdesskatt som Skatteverket efter omprövning kräver tillbaka. Frågan i målen är om anstånd med betalning av det återkrävda beloppet får vägras på den grunden att det inte finns någon mervärdesskatt att betala för den redovisningsperiod som den ingående mervärdesskatten avser.

Rättslig reglering m.m.

9. I 63 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244) finns bestämmelser om anstånd med betalning av skatter och avgifter.

10. Enligt 4 § första stycket ska Skatteverket bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas (ändringsanstånd). I 5 § anges att om den som är skyldig att betala skatt eller avgift har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften, ska Skatteverket bevilja anstånd med betalningen (anstånd för att undvika betydande skada).

11. I 15 och 23 §§ finns bestämmelser om anstånd på grund av synnerliga skäl eller som är till fördel för det allmänna.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Bolaget redovisade inte någon utgående mervärdesskatt för de aktuella redovisningsperioderna och tillgodoräknades därför överskjutande ingående mervärdesskatt. En del av beloppet avräknades från bolagets skatteskuld på skattekontot och en del betalades ut till bolaget. Efter omprövning krävde Skatteverket att bolaget skulle betala tillbaka det tillgodoräknade beloppet i sin helhet, dvs. både den del som hade avräknats från skatteskulden och den del som hade betalats ut.

13. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det belopp som Skatteverket har krävt tillbaka avser överskjutande ingående mervärdesskatt och att det därmed utgör skatt i skatteförfarandelagens mening (jfr SOU 2009:58 s. 866 ff. och prop. 2010/11:165 s. 299 f.). Bolaget har därmed rätt till anstånd med betalningen av det om övriga förutsättningar för anstånd är uppfyllda. Den omständigheten att det inte finns någon mervärdesskatt att betala för de redovisningsperioder som den ingående mervärdesskatten avser saknar därvid betydelse. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

14. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och bolaget har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Yrkat belopp är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Fastighets AB Wästerstad ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 21 750 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Knutsson, Classon, Svahn Starrsjö* och *Haggren*. Föredragande var justitiesekreteraren Jack Hillerström-Forsyth.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2021-03-02, Nyström):

Bolaget har för de aktuella redovisningsperioderna redovisat ingående mervärdesskatt, men inte någon utgående mervärdesskatt. Skatteverket har i de underliggande skatteärendena beslutat att inte medge bolaget avdrag för den ingående mervärdesskatt som bolaget redovisat, varefter bolaget fått betalningskrav om att betala skatter och avgifter som tidigare blivit krediterade med den överskjutande ingående mervärdesskatten. Bolaget har överklagat de underliggande skatteärendena och ansökt om anstånd med inbetalning av aktuell ingående mervärdesskatt.

Förvaltningsrätten konstaterar att en grundläggande förutsättning för anstånd enligt 63 kap. skatteförfarandelagen (SFL) är att den skattskyldige har skatt eller avgift att betala för redovisningsperioden. Förvaltningsrätten instämmer i Skatteverkets bedömning att den omständigheten att bolaget mottagit betalningskrav med anledning av verkets beslut att inte medge yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt inte innebär att det finns skatt att betala för de i målen aktuella perioderna. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att bolaget enbart yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt och alltså, som framgår ovan, inte redovisat någon utgående mervärdesskatt för de i målen aktuella redovisningsperioderna. Bolaget har därför inte någon mervärdesskatt att betala för dessa perioder. Det saknas därmed förutsättningar att medge bolaget anstånd med betalning av mervärdesskatt. Detta gäller enligt förvaltningsrättens mening oavsett vilken grund för anstånd i 63 kap. SFL som åberopas. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Stockholm (2021-05-27, Lindblom, Krüll och Holmström):

Kammarrätten bedömer inledningsvis att införandet av SFL inte innebar att möjligheterna till anstånd, såvitt nu är av intresse, begränsades mot vad

som tidigare gällde enligt skattebetalningslagen (1997:483). Reglerna skulle enligt förarbetena snarare bli mer generösa (prop. 2010/11:165 s. 668).

Med hänsyn till anståndslagstiftningens ordalydelse och syfte, och särskilt med beaktande av de uttalanden om likställighetsbestämmelser som kammarrätten redogjort för ovan, anser kammarrätten att överskjutande ingående mervärdesskatt som ska återbetalas till Skatteverket, med anledning av ett tvistigt beslut, ska likställas med skatt att betala.¹ Det innebär att anstånd med denna enligt 63 kap. 4 och 5 §§ SFL kan beviljas om övriga förutsättningar för anstånd är uppfyllda.

Skatteverket har, vad gäller anstånd enligt såväl 63 kap. 4 § som 5 §, avslagit bolagets begäran med motiveringen att det inte finns någon skatt att betala. Kammarrätten bör inte som första instans pröva om övriga förutsättningar för anstånd enligt dessa bestämmelser är uppfyllda. De överklagade besluten och förvaltningsrättens dom ska därför upphävas och målen återförvisas till Skatteverket för fortsatt handläggning.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom och de överklagade besluten och visar målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med skälen för denna dom (mål nr 2038–2039-21).

Kammarrätten beviljar Fastighets AB Wästerstad ersättning för kostnader med 18 900 kr, varav 13 500 kr för kostnader i kammarrätten och 5 400 kr för kostnader i förvaltningsrätten (mål nr 2040-21).

¹ De uttalanden i förarbetena som kammarrätten avser finns i SOU 2009:58 s. 861 ff, särskilt s. 867, och prop. 2010/11:165 s. 299 f. (red. anm.).