

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
3499-13

meddelad i Stockholm den 26 februari 2014

## **KLAGANDE**

Aller Media AB, 556002-8325  
251 85 Helsingborg

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Göteborgs dom den 6 mars 2013 i mål nr 6717-12, se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Avdrag för ingående mervärdesskatt redovisningsperioden september 2004 m.m.

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Aller Media AB ersättning för kostnader med sammanlagt 20 000 kr.

Dok.Id 145042

**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**

Skatteverket beslutade den 30 juni 2011 att sänka Aller Tryck AB:s, 556054-9197, (tryckeriets) utgående mervärdesskatt för tryckning av tidskrifter m.m. med, såvitt nu är aktuellt, 6 417 944 kr för redovisningsperioden september 2004. Som skäl för beslutet angavs att skattesatsen för vissa delar av tryckeriets försäljning ändrats från 25 procent till 6 procent i enlighet med EU-domstolens dom C-88/09, Graphic Procédé.

Med anledning av det nämnda s.k. huvudbeslutet sänkte Skatteverket i omprövningsbeslut den 25 oktober 2011 den ingående skatten för tryckeriets kund, Allers Förlag i Helsingborg AB, 556033-5803, med 6 417 944 kr för redovisningsperioden september 2004. Aller Media AB (bolaget) har sedermera genom fusion övertagit verksamheten. Som skäl för beslutet angavs bl.a. att de belopp som felaktigt tagits upp i tryckeriets fakturor inte utgör ingående mervärdesskatt för bolaget och att avdragsrätt följaktligen inte föreligger.

Förvaltningsrätten i Malmö avslag bolagets överklagande. Domstolen fann att Skatteverkets beslut att sätta ned bolagets ingående skatt var en direkt följd av huvudbeslutet avseende tryckeriet. Med hänsyn till att en köpare har möjlighet att från säljaren återkräva felaktigt debiterad mervärdesskatt och med beaktande av den intressegemenskap som råder mellan bolaget och tryckeriet var det enligt förvaltningsrätten inte uppenbart oskäligt att följdändra.

Bolaget överklagade till Kammarrätten i Göteborg som avslag överklagandet. Kammarrätten instämde i förvaltningsrättens bedömning att följdändring är möjlig. En följdändring inom den intressegemenskap som råder mellan bolaget och tryckeriet innebär i princip ett nollsummespel, och det är därför inte uppenbart oskäligt att följdändra.

**YRKANDEN M.M.**

*Bolaget* yrkar att underinstansernas domar och beslut ska undanröjas och anför bl.a. följande.

Följdändring får enligt praxis endast tillämpas vid åtgärder av rättelsekaraktär. Det understryks i förarbetena att följdändringen måste utgöra en omedelbar konsekvens av huvudbeslutet. En förutsättning för att följdändringsbeslutet ska leda till ett korrekt beskattningsbeslut är att bolaget faktiskt gjort avdrag för den ingående skatten. Det bör också beaktas att bolaget inte längre är skyldigt att bevara sitt bokföringsmaterial hänförligt till år 2004. Bolaget har betalt beloppen till tryckeriet i enlighet med då gällande rättsuppfattning och följdändringsbeslutet strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar.

Det avdrag som Skatteverket förutsätter att bolaget har gjort måste anses ha skett i god tro, eftersom tryckeriproduktioner vid tidpunkten för faktureringen generellt ansågs utgöra leverans av tjänster och inte varor. Bolaget har också betalat mervärdesskattebeloppet till tryckeriet. Mervärdesskatten riskerar att bli en kostnad i bolagets verksamhet. En efterbeskattning av bolaget är därför uppenbart oskälig.

Bolaget begär ersättning för sina kostnader med 8 067 kr avseende processen i förvaltningsrätten, 8 800 kr avseende kammarrätten och 12 550 kr avseende Högsta förvaltningsdomstolen.

*Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

Bestämmelserna om mervärdesskatt är utformade för att åstadkomma reciprocitet vid beskattningen, dvs. avsikten är att utgående och ingående skatt för säljare och köpare ska korrespondera i varje omsättningsled. Om mervärdesskatt har debiterats på en transaktion som inte är skattepliktig, eller om skatt debiterats med felaktig skattesats, måste utgångspunkten vara att den som felaktigt debiterats skatten har att få tillbaka denna från säljaren.

Med hänsyn till denna möjlighet att kräva säljaren kan det inte anses vara uppenbart oskäligt att fatta följdändringsbeslut i en situation som den förevarande. Inte heller den omständigheten att köparen har följt gällande regler och gjort avdrag enligt de skattesatser som ansetts gälla vid deklarationstidpunkten kan anses medföra att det är uppenbart oskäligt att följdändra. Tillämpningen av följdändringsbestämmelsen förutsätter inte något oriktigt uppgiftslämnande.

Av förarbetena framgår att tidsaspekten i sig inte är avgörande. I det nu aktuella målet bör beaktas att tryckeriet fått motsvarande belopp återbetalt från Skatteverket, och att även denna återbetalning har skett flera år efter den aktuella redovisningsperioden. Av förarbetena framgår också att om intressegemenskap föreligger mellan de skattskyldiga kan följdändring i vart fall inte vara uppenbart oskälig.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Vad målet gäller*

Den fråga som aktualiseras i målet är om ändringen av utgående mervärdesskatt hos tryckeriet kan föranleda ett beslut om följdändring av ingående mervärdesskatt hos bolaget, och vidare om en sådan följdändring är att anse som uppenbart oskälig.

### *Rättslig reglering*

Enligt 8 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, utgörs ingående skatt av beloppet av den skatt enligt lagen som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna har förvärvats.

Av 8 kap. 6 § ML följer att den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen eller importen.

Mål nr  
3499-13

Enligt 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen (1997:483), SBL, får efterbeskattning ske när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig (följdändring).

Beslut om efterbeskattning ska enligt 21 kap. 14 § SBL, om inte annat följer av 15–20 §§, meddelas senast under sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut.

Av 21 kap. 15 § SBL framgår att beslut om följdändring enligt 12 § 2 får meddelas även efter den tid som anges i 14 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Efterbeskattning får enligt 21 kap. 13 § andra stycket SBL inte ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt.

Motsvarande bestämmelser finns numera i 66 kap. 27, 28 och 30 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### *Föreligger förutsättningar för följdändring?*

Skatteverkets huvudbeslut grundar sig på en genomgång av de fakturor som tryckeriet utställt till sina kunder. I de fakturor som avser tillhandahållanden till bolaget har mervärdesskatt debiterats med 25 procent. Enligt beslutet ska tillämplig skattesats emellertid vara 6 procent, och tryckeriets utgående mervärdesskatt har satts ned i enlighet med detta.

Utgående mervärdesskatt hos säljaren och ingående mervärdesskatt hos köparen uppgår definitionsmässigt till samma belopp, 8 kap. 6 § ML. Rätten till avdrag för mervärdesskatt är nämligen begränsad till att omfatta endast skatt som ska betalas enligt gällande lag, dvs. skatt som hör ihop med en mervärdesskattepliktig transaktion eller skatt som har betalats inom ramen för skattskyldigheten (EU-domstolens dom i mål C-342/87 Genius Holding p. 13, RÅ 2004 ref. 65).

Mål nr  
3499-13

Den ingående mervärdesskatten hos bolaget ska därför begränsas till att motsvara den utgående mervärdesskatt som fastställts för tryckeriet, under förutsättning att tillämpliga förfarandebestämmelser ger utrymme för en sådan följdändring.

Den aktuella omprövningsbestämmelsen i skattebetalningslagen förutsätter att en rättelse av bolagets ingående skatt ska anses föranledd av huvudbeslutet avseende tryckeriets utgående skatt. Motsvarande omprövningsbestämmelse i 4 kap. 13 § taxeringslagen (1990:324) avsågs enligt förarbetena kunna användas när ett taxeringsbeslut har direkta återverkningar på andra taxeringsbeslut avseende den skattskyldige själv eller någon annan skattskyldig. Som exempel angavs att en inkomst skulle beskattas ett annat taxeringsår eller hos den skattskyldiges make. En sådan följdändring måste vara en direkt (omedelbar) konsekvens av huvudbeslutet (prop. 1989/90:74 s. 304 f. och 405).

På grund av det materiella och formella sambandet mellan utgående skatt hos säljaren och ingående skatt hos den som förvärvar en vara eller tjänst får huvudbeslutet för tryckeriet som omedelbar konsekvens att den ingående mervärdesskatten hos bolaget ändras i motsvarande mån. En följdändring förutsätter därför för bolagets del inte någon ytterligare prövning av storleken av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärven från tryckeriet.

En annan fråga är hur den ingående mervärdesskatten faktiskt har hanterats i bolagets mervärdesskatteredovisning. En skattskyldig har avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten bara om de varor eller tjänster som förvärvats hänför sig till en verksamhet som i sig medför skattskyldighet, 8 kap. 3 § ML. Såvitt framgår bedriver bolaget verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, och bolaget har därmed i princip också haft rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt. Bolaget har inte gjort gällande att avdrag faktiskt skulle ha underlåtit. Redan med hänsyn till dessa förhållanden kan den omständigheten att Skatteverkets huvudbeslut avseende tryckeriet inte innehåller någon utredning av hur bolaget hanterat sin ingående mervärdesskatt, eller hur bolaget redovisat de aktuella fakturorna i sin bokföring, inte medföra att följdändring ska underlåtas.

Högsta förvaltningsdomstolen finner således, i likhet med den bedömning som underinstanserna gjort, att förutsättningar föreligger för efterbeskattning. Det återstår emellertid att avgöra om efterbeskattning i detta fall skulle vara uppenbart oskälig.

#### *Oskälighetsrekvisitet*

I förarbetena till taxeringslagen angavs att en följdändring som föranleds av ett taxeringsbeslut avseende en annan skattskyldig i undantagsfall kan te sig omotiverad och oskälig, och att följdändring då ska underlåtas (a. prop. s. 314). Numera gäller generellt att eftertaxering och efterbeskattning inte får beslutas om det är uppenbart oskäligt. I förarbetena har framhållits att det krävs exceptionella omständigheter för att det ska anses uppenbart oskäligt att eftertaxera när övriga rekvisit är uppfyllda, och att regeln bör ses som en ventil för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten ska bli så likformiga och riktiga som möjligt. Tidsaspekten, beskattningsfrågans komplexitet samt sjukdom m.m. är exempel på omständigheter som angetts kunna vara av betydelse (prop. 1991/92:43 s. 91 f.).

Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste, mot bakgrund av vad som angetts i förarbetena, förutsättningarna anses vara begränsade för att underlåta en följdändring på den grunden att den skulle vara uppenbart oskälig. Detta gäller inte minst när det som i det nu aktuella fallet är fråga om transaktioner mellan två fullt ut skattskyldiga näringsidkare, och likformighets- och konkurrensneutralitetsaspekter kräver att beskattningen så långt möjligt blir korrekt.

Mervärdesskatten är en flerledsskatt som bygger på principen att skattskyldiga producenter och återförsäljare fungerar som uppbördsmän för staten, men inte själva belastas av någon skattebörd. Skatten övervältras i varje omsättningsled framåt, och stannar slutligen på den förvärvare som inte har avdragsrätt för ingående skatt. Även vid transaktioner mellan skattskyldiga ska säljaren debitera mervärdesskatt och också betala in skatten till staten, men förutsätts å andra sidan erhålla samma skattebelopp från köparen, som i sin tur drar av beloppet i sin egen

Mål nr  
3499-13

mervärdesskatteredovisning. Sammantaget ska dessa åtgärder garantera en fullständig neutralitet i skattebördan för all ekonomisk verksamhet, på villkor att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt (jfr t.ex. EU-domstolens dom i mål C-110/98 Gabalfrisa m.fl., p. 44). Mervärdesskatten, liksom tillämplig mervärdesskattesats, anges separat vid faktureringen, 11 kap. 8 § ML.

Den skatt som enligt huvudbeslutet nu återbetalats till tryckeriet fakturerades således redan vid den ursprungliga tryckerileveransen till bolaget, som då ersatte tryckeriet för skatten. Skatteverkets återbetalning till tryckeriet får antas vila på antagandet att tryckeriet i sin tur kommer att återbetala skatten till bolaget. Under en sådan förutsättning leder en följdändring av bolagets ingående skatt enligt Skatteverkets yrkande till ett riktigt beskattningsresultat, nämligen att mervärdesskatten varken blir en inkomst eller en utgift för någon av parterna.

Om någon återbetalning däremot inte skulle komma till stånd, skulle en följdändring av bolagets ingående mervärdesskatt ge ett materiellt oriktigt resultat. Den ingående mervärdesskatten blir då en slutlig utgift för bolaget, samtidigt som tryckeriet erhåller en inkomst motsvarande den för högt debiterade mervärdesskatten.

Enligt EU-rätten har även den som förvärvat en vara eller tjänst ett anspråk på att kunna få en inkorrekt mervärdesskattedebitering rättad. Det kan ske genom att leverantören begär återbetalning, medan köparen återfår den felaktigt betalda skatten från leverantören. Om det emellertid blir omöjligt eller orimligt svårt att återfå skatten, särskilt vid leverantörens insolvens, måste dock medlemsstaterna möjliggöra att köparen kan återkräva skatten direkt från skattemyndigheterna (mål C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, p. 39 och 41).

Tryckeriet har inte återbetalat skatten till bolaget och bolaget har inte heller, såvitt framgår av handlingarna, riktat något krav mot tryckeriet. Bolaget har gjort gällande att det inte finns något rättsligt stöd för ett sådant ersättningsanspråk. Av utredningen framgår emellertid att tryckeriet och bolaget ingår i samma koncern. Redan av denna intressegemenskap följer att det inte finns någon grund



Mål nr  
3499-13

för slutsatsen att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Det kan då inte heller anses uppenbart att en efterbeskattning av bolaget skulle vara oskälig.

*Sammanfattande bedömning m.m.*

Högsta förvaltningsdomstolen finner att Skatteverkets beskattningsbeslut avseende tryckeriet har ett sådant samband med bolagets avdrag för ingående mervärdesskatt att en följdändring kan ske. Omständigheterna är inte sådana att beskattningsåtgärden framstår som uppenbart oskälig. Kammarrättens avgörande ska således stå fast och bolagets överklagande avslås.

Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen och det finns därmed förutsättningar att bevilja bolaget ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 20 000 kr.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Nils Dexe, Lennart Hamberg, Margit Knutsson och Erik Nymansson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Erika Örbom.