

## **HFD 2016 ref. 24**

**Kammarrätten har utan yrkande och till klagandens nackdel upphävt förvaltningsrättens dom i viss del. Kammarrättens avgörande har undanröjts med tillämpning av 29 § förvaltningsprocesslagen.**

29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 14 mars 2016 följande beslut (mål nr 6731-15).

### **Bakgrund**

Skatteverket har i ett omprövningsbeslut efterbeskattat Eskilstuna-Kurirens Tryckeri AB genom att minska bolagets avdrag för ingående mervärdesskatt för fyra redovisningsperioder under 2006. I beslutet angavs att det påförda skattebeloppet förföll till betalning den 28 oktober 2013. Vidare angavs beräknad kostnadsränta på beloppet.

Bolaget överklagade beslutet till förvaltningsrätten. Skatteverket ändrade i det obligatoriska omprövningsbeslutet inte sitt tidigare beslut och anförde att det saknades skäl att undanröja eller nedsätta eventuell kostnadsränta om verkets beslut skulle vinna laga kraft.

Förvaltningsrätten biföll överklagandet på så sätt att bolaget med stöd av 19 kap. 11 § skattebetalningslagen (1997:483) medgavs befrielse från kostnadsränta för tiden fram till dess att skatten enligt omprövningsbeslutet senast skulle vara betald. Enligt bestämmelsen får Skatteverket helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl.

I överklagande till kammarrätten yrkade bolaget att Skatteverkets beslut om efterbeskattning skulle undanröjas. I andra hand yrkade bolaget att befrielse från kostnadsränta skulle medges även för tiden fram till och med den 26 februari 2014 då Högsta förvaltningsdomstolen meddelade en vägledande dom om efterbeskattning avseende mervärdesskatt (HFD 2014 ref. 14).

Kammarrätten avslog bolagets överklagande när det gällde frågan om efterbeskattning samt upphävde förvaltningsrättens dom avseende befrielse från kostnadsränta och avvisade överklagandet i den delen. Kammarrätten anförde bl.a. följande. Befrielse från kostnadsränta medges av Skatteverket och förutsätter att ränta har påförts eller att det finns ränta att betala. Bolaget hade anstånd med att betala skatt enligt det överklagade beslutet till dess att förvaltningsrätten meddelat dom. Vid tidpunkten för

förvaltningsrättens beslut om befrielse från kostnadsränta förelåg det därmed varken påförd ränta eller ränta att betala. Vidare har Skatteverket i det överklagade beslutet inte prövat frågan om befrielse utan endast upplyst bolaget om beräknad ränta. Förvaltningsrätten borde därför inte ha prövat bolagets yrkande om befrielse från kostnadsränta och yrkandet kan inte heller prövas av kammarrätten.

### **Yrkanden m.m.**

*Bolaget* fullföljer sin talan mot Skatteverkets beslut om efterbeskattning samt yrkar att kostnadsräntan ska undanröjas.

### **Skälen för avgörandet**

Högsta förvaltningsdomstolen finner skäl att meddela prövningstillstånd i den del av målet som gäller kostnadsränta för tiden från och med dagen efter respektive skattebelopps ursprungliga förfallodag till och med den dag då beloppen enligt Skatteverkets omprövningsbeslut förföll till betalning.

Målet tas i denna del upp till prövning omedelbart.

### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får rättens avgörande inte gå utöver vad som yrkats i målet. Om det föreligger särskilda skäl, får dock rätten även utan yrkande besluta till det bättre för enskild, när det kan ske utan men för motstående intresse. Av bestämmelsen följer att domstolen inte utan yrkande får göra en ändring till klagandes nackdel (jfr RÅ 1993 ref. 21).

Förvaltningsrätten har medgett bolaget befrielse från kostnadsränta för viss tid. I det nu överklagade avgörandet har kammarrätten utan yrkande och till bolagets nackdel beslutat att upphäva förvaltningsrättens dom i denna del. Oavsett vilken bedömning som kan göras angående frågan om förvaltningsrätten haft rätt att pröva bolagets yrkande om befrielse från kostnadsräntan är kammarrättens beslut inte förenligt med bestämmelsen i 29 § förvaltningsprocesslagen och ska följaktligen undanröjas.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i den del av målet som gäller kostnadsränta för tiden från och med dagen efter respektive skattebelopps ursprungliga förfallodag till och med den dag då beloppen enligt Skatteverkets omprövningsbeslut förföll till betalning.

Kammarrättens avgörande undanröjs i den del som omfattas av det meddelade prövningstillståndet. Förvaltningsrättens domslut fastställs i denna del.

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar inte prövningstillstånd i målet i övrigt. Kammarrättens avgörande i dessa delar står därmed fast.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Silfverberg, Baran* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren *Johan Magnander*.

---

***Förvaltningsrätten i Linköping (2014-12-05, ordförande Fredén):***

*Frågan om efterbeskattning*

Enligt 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen får efterbeskattning ske när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig. Av 21 kap. 13 § skattebetalningslagen framgår att efterbeskattning inte får ske, om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Enligt 21 kap. 14-15 §§ skattebetalningslagen ska beslut om efterbeskattning meddelas senast under det sjätte året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut eller senast sex månader efter det beslut som föranlett ändringen.

Högsta förvaltningsdomstolen har, i mål med i huvudsak motsvarande omständigheter som i nu förevarande mål, funnit att förutsättningar för efterbeskattning föreligger (HFD 2014 ref. 14). [text här utelämnad]

Förvaltningsrätten finner att det i det nu aktuella målet inte finns skäl att frånga Högsta förvaltningsdomstolens bedömning av frågan om efterbeskattning. Det har inte framkommit annat än att bolaget bedrivit sådan verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolaget har inte heller gjort gällande att avdrag skulle ha underlåtit. Vidare har i målet inte framkommit att bolaget riktat något krav mot tryckeriet eller att det skulle omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Förvaltningsrätten finner därmed att det inte kan anses uppenbart att den beslutade efterbeskattningen är oskälig.

Överklagandet ska med anledning av det ovan anförda avslås i denna del.

*Frågan om befrielse från kostnadsränta*

Enligt 19 kap. 11 § skattebetalningslagen får Skatteverket helt eller delvis befria en skattskyldig från kostnadsränta om det finns synnerliga skäl.

Av förarbetena till skattebetalningslagen (prop. 1996/97:100 s. 346) framgår bl.a. följande. Befrielse från kostnadsränta bör i första hand grundas på omständigheter som rör den betalningsskyldiges person. Den skattskyldiges sjukdom och med sjukdom jämförbara förhållanden som medfört att betalningsskyldigheten inte kunnat fullgöras kan leda till hel eller delvis befrielse från debiterad kostnadsränta. Det kan dessutom röra sig om något annat förhållande som den betalningsskyldige inte kunnat råda över. I sådana fall förutsätts att betalningsskyldigheten fullgörs så snart det förhållande som orsakat förseningen upphör.

I det förevarande målet har bolaget debiterats mervärdesskatt i enlighet med den vid tiden gällande uppfattningen. Fram till dess att EU-domstolen meddelade sin dom den 11 februari 2010 var den rådande uppfattningen att mervärdesskatt skulle utgå med 25 procent på sådana tjänster som omsatts till bolaget. Utifrån det vid redovisningstidpunkterna gällande rättsläget har bolaget således korrekt redovisat avdrag för ingående mervärdesskatt. Bolaget har inte haft möjlighet att förutse att den debiterade mervärdesskatten skulle komma att ändras.

Mot denna bakgrund finner förvaltningsrätten att det föreligger sådana synnerliga skäl att bolaget ska befrias från påförd kostnadsränta för tiden från dagen efter skattens ursprungliga förfallodagar och fram till dagen då skatten enligt Skatteverkets efterbeskattningsbeslut förfaller till betalning. Från tiden från Skatteverkets beslut att återkräva mervärdesskatten har bolaget inte längre haft fog för att anta att redovisningen var i överensstämmelse med Skatteverkets uppfattning. Därigenom saknas synnerliga skäl att medge befrielse från kostnadsränta efter respektive förfallodag då mervärdesskatten enligt efterbeskattningsbesluten senast skulle vara betald (se Kammarrätten i Göteborgs dom den 11 september 2014 i mål 2483-14).

Överklagandet ska med anledning av det ovan anförda delvis bifallas i denna del. – Förvaltningsrätten bifaller överklagandet på så sätt att Eskilstuna-Kurirens Tryckeri AB medges befrielse från kostnadsränta för tiden fram till dess att skatten enligt beslutet om efterbeskattningsbesluten senast skulle vara betald. Förvaltningsrätten avslår överklagandet i övrigt.

*Kammarrätten i Jönköping (2015-09-29, Andersson-Jarl och Krönmark):*

#### *Efterbeskattnings*

I enlighet med 21 kap. 12 § 2 skattebetalningslagen får efterbeskattnings ske bl.a. när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut för någon annan skattskyldig. Sådan efterbeskattnings får dock inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt (12 kap. 13 § andra stycket skattebetalningslagen). [text här utelämnad] Kammarrätten finner därför att Skatteverkets beslut om att sänka den utgående mervärdesskatten för tryckeriet får som omedelbar konsekvens att den ingående mervärdesskatten hos bolaget ska ändras i motsvarande mån. Därmed föreligger förutsättningar för efterbeskattnings. Det har vidare inte framkommit något som visar att det finns grund för slutsatsen att det skulle vara omöjligt eller orimligt svårt att få ersättning från tryckeriet för den felaktigt betalda mervärdesskatten. Kammarrätten finner därmed att det inte heller kan anses vara uppenbart

oskäligt att efterbeskatta bolaget. Sammantaget anser kammarrätten därför att bolagets överklagande ska avslås i denna del.

#### *Befrielse från kostnadsränta*

Kammarrätten anser att prövningstillstånd ska meddelas i fråga om befrielse från kostnadsränta.

Bestämmelserna om ränta i skatteförfarandelagen (2011:1244) tillämpas på ränta som hänför sig till tid från och med den 1 januari 2013. För ränta som hänför sig till tid före denna dag gäller bestämmelserna i 19 kap. skattebetalningslagen (se punkten 12 i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen).

Ränta som ska påföras eller betalas (kostnadsränta), beräknas på skattekontots sammanlagda underskott --. Befrielse från kostnadsränta medges av Skatteverket om det finns synnerliga skäl --.

Kammarrätten finner att lagtextens utformning förutsätter att ränta påförts eller att det finns en ränta att betala, för att beslut om befrielse från ränta ska bli aktuellt. Av utredningen i målet framgår att Skatteverket gett bolaget anstånd med att betala skatt som följer av det överklagade beslutet, till dess att förvaltningsrätten meddelat dom. Vid anstånd med betalning av skatt krediteras skattekontot med det belopp som omfattas av anståndet (jfr. prop. 1996/97:100 s. 420). Det sagda innebär att det vid förvaltningsrättens bedömning av om synnerliga skäl för befrielse från kostnadsränta varken förelåg påfordrad ränta eller ränta att betala. Vidare har Skatteverket i det överklagade beslutet inte prövat frågan om befrielse utan endast upplyst bolaget om beräknad ränta. Befrielse får prövas när bolaget debiteras beslutade återkrav.

Med hänsyn till de redovisade omständigheterna borde bolagets yrkande om befrielse från kostnadsränta inte ha prövats av förvaltningsrätten och kan inte prövas av kammarrätten. Bolagets talan ska därför avvisas i denna del. – 1. Kammarrätten meddelar prövningstillstånd i fråga om befrielse från kostnadsränta. 2. Kammarrätten avslår överklagandet vad gäller mervärdesskatt. 3. Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom vad avser befrielse från kostnadsränta och avvisar bolagets överklagande i den delen.

Kammarrättspresidenten *Holgersson* var av skiljaktig mening och anförde följande.

I likhet med majoriteten anser jag att kammarrätten ska meddela prövningstillstånd i fråga om befrielse från kostnadsränta. Jag anser dock att bolagets överklagande vad gäller befrielse från kostnadsränta ska prövas och avslås.

Skatteverket beräknar i omprövningsbeslutet kostnadsräntan till 3 412 kr. Skatteverket anger i beslutet att kostnadsräntan beräknats på höjningsbeloppet netto samt att räntan förändras om transaktioner inträffar på skattekontot efter senaste avstämningsdag. Bolaget har i överklagandet till förvaltningsrätten yrkat att den påförda kostnadsräntan undanröjs. Skatteverket har i det obligatoriska omprövningsbeslutet motsatt sig detta och anført att det inte föreligger någon grund för befrielse av den påförda räntan.

Det har ifrågasatts om Skatteverket genom omprövningsbeslutet tagit ställning till frågan om kostnadsränta på ett sådant sätt att frågan om

befrielse från kostnadsräntan går att pröva och om i så fall förvaltningsrätten som första instans borde ha gjort den prövningen.

Min bedömning är att Skatteverket redan i samband med omprövningsbeslutet såsom detta är utformat, tagit ställning till frågan om kostnadsränta även om beloppet inte definitivt fastställts. Att därutöver ställa upp krav på ytterligare precisering eller debitering av kostnadsräntan innan frågan om befrielse av kostnadsränta kan aktualiseras ser jag inte att det finns stöd för. Att bolaget i ett anståndsbeslut beviljats anstånd med betalningen av kostnadsräntan bör inte heller hindra en prövning av om kostnadsränta bör påföras enligt räntebeslutet.

Min slutsats är därför att Skatteverket fattat ett sådant beslut om kostnadsränta att frågan om befrielse från kostnadsränta kan aktualiseras. Bolaget har i förvaltningsrätten framställt ett yrkande om detta och frågan är om förvaltningsrätten som första instans borde ha prövat detta.

Enligt min bedömning har inte framkommit några formella hinder mot den prövning som förvaltningsrätten gjort. Eftersom det finns ett starkt sakligt samband mellan skattefrågan i målet och frågan om befrielse från kostnadsränta talar processekonomiska skäl för en sammanhållen process. Jag ser inte heller att det av andra skäl hade varit till fördel att förvaltningsrätten återförvisat frågan om befrielse från kostnadsränta till Skatteverket. Min bedömning är därför att förvaltningsrätten gjort rätt som den överklagade domen tagit upp frågan om befrielse från kostnadsränta till prövning. Något hinder mot att kammarrätten prövar överklagandet i den delen finns inte heller.

Vid denna prövning finner jag, i likhet med förvaltningsrätten, att det finns synnerliga skäl för befrielse fram till och med omprövningsbeslutets förfallodag men inte för tid därefter.

Överklagandet ska således avslås i denna del.

I övrigt instämmer jag i majoritetens bedömning.