

Fråga om efterbeskattning avseende mervärdesskatt på den grunden att en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut för en annan skattskyldig.

Lagrum:

21 kap. 12 § 2 och 13 § andra stycket skattebetalningslagen (1997:483)

Skatteverket beslutade den 27 juli 2011 att genom efterbeskattning sänka Sörmlands Grafiska AB:s (tryckeriets) utgående mervärdesskatt för tryckning av tidsskrifter m.m. med, såvitt nu är aktuellt, 4 645 744 kr avseende redovisningsperioden december 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 i mål 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, Aller Magazine AB, med 4 645 744 kr för redovisningsperioden december 2004. Aller Media AB (bolaget) har sedermera genom fusion övertagit verksamheten. Som skäl för omprövningsbeslutet 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.

Bolaget överklagade Skatteverkets sistnämnda beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att beslutet att sätta ned bolagets ingående mervärdesskatt skulle undanröjas samt att bolaget skulle medges ersättning för kostnader i målet. Bolaget anförde bl.a. följande. Efterbeskattningsbeslutet avseende bolaget utgör inte en direkt konsekvens av huvudbeslutet, varför Skatteverket inte har något rättsligt stöd för sitt beslut. Den bestämmelse om följdändring som Skatteverket hänvisar till ska tillämpas restriktivt och det finns inget utrymme för att göra någon bedömning eller tolkning när ett följdändringsbeslut ska fattas. Det ankommer på Skatteverket att utreda förutsättningarna för efterbeskattning av bolaget men Skatteverket har inte begärt in något underlag som visar att bolaget har dragit av den mervärdesskatt som beslutet avser. Skatteverket har således inte visat att bolaget har dragit av den mervärdesskatt som tryckeriet har fakturerat bolaget utan verket har endast antagit att så skett. Även om ett bolag bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet och gör förvärv till denna verksamhet så kan det inte förutsättas att bolaget yrkar avdrag för mervärdesskatten på alla sina förvärv. I vissa fall finns regler som begränsar avdragsrätten och det förekommer att företag av misstag inte yrkar avdrag för mervärdesskatten på ett förvärv. Det kan även ha förekommit krediteringar som inte tagits med i omprövningen för tryckeriet. För att bolaget ska kunna bestrida att avdrag har gjorts skulle bolaget behöva gå igenom hela sin bokföring för år 2004 och stämma av samtliga inköp och krediteringar från tryckeriet. Bevisbördan skulle därmed åvila bolaget. I

ett efterbeskattningsärende kan det aldrig åläggas den skattskyldige att utreda huruvida avdrag för mervärdesskatt har gjorts, med vilket belopp och i vilken period. Någon följdändring bör i vart fall inte ske då beslutet är uppenbart oskäligt. Skatteverket har fattat beslutet efter att den normala efterbeskattningsfristen har gått ut och nästan sju år efter den aktuella redovisningsperioden. År 2004, som målet avser, var det en självklarhet att de aktuella omsättningarna skulle beskattas med 25 procent mervärdesskatt. Bedömningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska göras vid förvärvstidpunkten. Då det vid denna tidpunkt var gällande praxis att debitera 25 procent mervärdesskatt har bolaget varit i god tro om att bolaget gjort ett korrekt avdrag. Vid sådana omständigheter kan efterbeskattningsbeslutet inte anses förutsägbart för bolaget. Vidare riskerar skatten att bli en kostnad för bolaget, vilket strider mot mervärdesskattesystemets syfte eftersom en tvingande regel om kreditering införts i den svenska mervärdesskattelagen först år 2008. Bolaget står inte i intressegemenskap med tryckeriet och har inte mottagit någon kreditfaktura. Bolaget hänvisade även till Kammarrätten i Stockholms dom den 16 maj 2012 i mål nr 520–524-12.

Skatteverket vidhöll sitt beslut och tillade bl.a. följande. Ändringen av bolagets ingående mervärdesskatt har skett genom ett följdändringsbeslut enligt 21 kap. 12 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL. En sådan följdändring förutsätter inte att oriktig uppgift har lämnats. Vad bolaget har anfört om den allmänna rättsuppfattningen vid tiden för transaktionen rör frågan om orsakssamband vilket skulle kunna ha betydelse om efterbeskattningsbeslutet grundades på oriktig uppgift. Så är dock inte fallet här. Bestämmelsen om att efterbeskattning inte får ske om det skulle framstå som uppenbart oskäligt är en undantagsregel och det påpekas i förarbetena att efterbeskattning inte är en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut. I förevarande fall ändras bolagets ingående skatt som en direkt konsekvens av att tryckeriets utgående skatt har reducerats. Enligt Skatteverkets uppfattning kan denna följd av mervärdesskattens reciprocitet generellt sett inte medföra att beslutet framstår som uppenbart oskäligt.

Förvaltningsrätten i Malmö (2012-07-03, ordförande Kristiansson)

yttrade: Utgör Skatteverkets beslut en följdändring? – Förvaltningsrätten har först att ta ställning till om det av Skatteverket fattade efterbeskattningsbeslutet utgör ett s.k. följdändringsbeslut. Ett sådant beslut får, enligt 21 kap. 12 § 2 SBL fattas när en ändring föranleds av Skatteverkets beskattningsbeslut eller en allmän förvaltningsdomstols beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt enligt SBL för en annan redovisningsperiod än den som ändringen gäller eller för någon annan skattskyldig. – Bestämmelsen ger Skatteverket en möjlighet att ändra ett beslut trots att den annars gällande efterbeskattningsfristen har löpt ut. För att ett sådant beslut ska kunna fattas krävs dock att det är fråga om en följdändring. Detta innebär att Skatteverkets beslut ska vara en direkt konsekvens av ett annat beslut – ett huvudbeslut – som fattats av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol. En följdändring är inte möjlig om den förutsätter någon särskild prövning av materiellt slag. –

Bestämmelser om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt finns i 8 kap. ML. I kapitlets 2 § anges att ingående skatt utgörs av beloppet av den skatt enligt ML som hänför sig till ersättning för förvärv av varor eller tjänster, om omsättningen medfört skattskyldighet för den från vilken varorna eller tjänsterna förvärvats. Av 6 § i samma kapitel framgår att den ingående skatten uppgår till samma belopp som den utgående skatten hos den som är skattskyldig för omsättningen. – Förvaltningsrättens bedömning – Skatteverket har fattat beslut om att sätta ned tryckeriets utgående mervärdesskatt från en skattesats om 25 procent till 6 procent avseende bl.a. försäljningar som skett till bolaget. Beslutet avseende tryckeriet utgör ett s.k. huvudbeslut och frågan i målet är om Skatteverket kan företa följdändringar med avseende på bolagets ingående mervärdesskatt med hänvisning till detta beslut. Av avgörande betydelse blir härvid om beslutet avseende bolagets ingående mervärdesskatt föranleds av beslutet avseende tryckeriets utgående mervärdesskatt. – 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 med varandra i varje omsättningsled. Principen kommer bl.a. till uttryck genom de ovan återgivna bestämmelserna i 8 kap. ML. – Förvaltningsrätten konstaterar inledningsvis att det är samma transaktioner som har bedömts i ärendet avseende tryckeriet som ligger till grund för Skatteverkets beslut avseende bolaget och att det i ärendet avseende tryckeriet har slagits fast att den utgående skatten hos tryckeriet ska sättas ned. Med hänsyn till att den ingående skatten hos köparen utgörs av den utgående skatten hos säljaren anser förvaltningsrätten att Skatteverkets beslut att sätta ned bolagets ingående mervärdesskatt är en direkt följd av beslutet avseende tryckeriet. Det uppställs i lagtexten inget krav på att huvudbeslutet och följdändringsbeslutet ska avse samma sak. Detta torde regelmässigt inte heller vara fallet när det t.ex. gäller följdändringsbeslut mellan olika år eller olika skattskyldiga. – Bolaget har invänt att Skatteverket inte enbart utifrån huvudbeslutet har kunnat fatta det aktuella följdändringsbeslutet. Den omständigheten att det av huvudbeslutet inte framgår i vilken utsträckning bolaget har dragit av den ingående skatten eller i vilken period så har skett medför emellertid inte, enligt förvaltningsrättens förmenande, att frågan innehåller sådana bedömningar som gör att det inte kan vara fråga om en följdändring. Frågan om mervärdesskatten har dragits av eller i vilken redovisningsperiod detta har skett kan avgöras genom en avstämning mot bolagets bokföring och frågan innehåller således inga självständiga bedömningar. Förvaltningsrätten anser därför – i motsats till den bedömning som gjorts av Kammarrätten i Stockholm i dom den 16 maj 2012 i mål 520–524-12 – att den aktuella ändringen kunnat vidtas av Skatteverket utan någon särskild prövning i denna del. – Sammanfattningsvis anser förvaltningsrätten således att det föreligger en direkt koppling mellan Skatteverkets beslut avseende tryckeriets utgående mervärdesskatt och bolagets avdragsgilla ingående mervärdesskatt. Skatteverkets beslut att sätta ned bolagets ingående mervärdesskatt utgör därför en sådan följdändring som kan ske med stöd av 21 kap. 12 § 2 SBL. – Framstår efterbeskattningen såsom uppenbart oskälig? – Förvaltningsrätten har därefter att ta ställning till om efterbeskattning inte ska ske trots att beslutet utgör ett

följdändringsbeslut. – Av 21 kap. 13 § andra stycket SBL framgår att efterbeskattning inte får ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. – I förarbetena till motsvarande bestämmelse i taxeringslagen (1990:324) angavs följande (prop. 1991/92:43 s. 91 f.).

Det är en självklarhet att det för att det i ett enskilt fall skall kunna anses vara uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut måste föreligga exceptionella omständigheter. Regeln bör förstås som en "ventil" för mycket speciella fall. En annan tillämpning skulle innebära ett avsteg från principen att taxeringsbesluten skall bli så likformiga och riktiga som möjligt. Den restriktiva tillämpning som är avsedd kommer till uttryck genom att oskäligheten skall vara "uppenbar" för att eftertaxering skall kunna underlåtas.

Förvaltningsrättens bedömning – Mervärdesskatten är en konsumtionsskatt som ska träffa slutlig konsumtion av varor och tjänster. Skatten ska övervältras som en kostnad på slutkonsumenten men betalningsskyldigheten åvilar näringsidkarna. En fullt ut skattskyldig näringsidkare ska således inte drabbas av mervärdesskatten som en kostnad utan denne ska enbart fungera som uppbördsman åt staten. Denna övervältring av mervärdesskatten på konsumenten sker genom att en skattskyldig köpare får göra avdrag för den ingående skatt som denne debiterats av en skattskyldig säljare och genom att den utgående skatten för säljaren motsvarar den ingående skatten för köparen. Såsom angetts ovan har ML:s bestämmelser också utformats för att uppnå denna reciprocitet vid beskattningen av transaktioner mellan näringsidkare. Med detta i beaktande anser förvaltningsrätten att när det gäller mervärdesskatt som felaktigt debiterats på en transaktion som inte är skattepliktig eller som debiterats med en felaktig skattesats måste utgångspunkten vara att den som felaktigt har debiterats skatten har att få tillbaka denna från den som felaktigt har debiterat den. På detta sätt utgör mervärdesskatten det nollsummespel som varit avsikten när det gäller näringsidkare. Utgångspunkten i det förevarande målet är således att bolaget har att återkräva den felaktigt debiterade skatten från säljaren, dvs. tryckeriet. – För den i målet aktuella perioden fanns det inget krav på säljaren att utfärda en kreditnota för att få sätta ned sin utgående skatt. Denna omständighet kan dock inte tillmätas någon avgörande betydelse i nu aktuellt avseende mot bakgrund av att köparen inte heller idag kan framtvunga en kreditnota från säljarbolaget med stöd av ML. Att någon sådan regel inte finns hindrar inte bolaget från att enligt civilrättsliga regler återkräva beloppet från säljaren. – Bedömningen av om ett beslut om efterbeskattning är att anse som uppenbart oskäligt måste göras utifrån omständigheterna i det enskilda fallet. Med hänsyn till den möjlighet en köpare har att återkräva den felaktigt debiterade mervärdesskatten från säljaren anser förvaltningsrätten inte att det generellt kan anses uppenbart oskäligt att fatta följdändringsbeslut genom efterbeskattning i en situation som den förevarande. Inte heller den omständigheten att köparen har följt gällande regler och gjort avdrag med ingående mervärdesskatt enligt de skattesatser som ansetts gälla vid respektive deklarationstidpunkt medför enligt förvaltningsrätten att det kan anses uppenbart oskäligt att fatta ett beslut om efterbeskattning i en

situation där köparen har möjlighet att få det felaktigt betalade beloppet återbetalt från säljaren. Konsekvensen av Skatteverkets beslut i kombination med en återbetalning av felaktigt debiterad mervärdesskatt från tryckeriet är att både säljare och köpare har erhållit respektive erlagt det ursprungligen avtalade priset exklusive mervärdesskatt. I denna situation uppstår inte någon ytterligare kostnad eller inkomst för vare sig säljaren eller köparen. – I det nu aktuella målet bör det även beaktas att tryckeriet har fått motsvarande belopp återbetalt från Skatteverket och att även denna utbetalning har skett flera år efter den aktuella redovisningsperioden. Det är således inte fråga om att bolaget har att återkräva medel som tryckeriet fått utbetalade för flera år sedan eller vid en tidpunkt när tryckeriet inte kunnat förutse att motsvarande rättelsekrav skulle kunna göras gällande från deras kunder. – Bedömningen av om ett efterbeskattningsbeslut framstår som uppenbart oskäligt bör dock bli annorlunda i en situation där köparen har försökt att få tillbaka den felaktigt betalade mervärdesskatten från säljaren men inte haft någon framgång med detta, t.ex. för att säljaren försatts i konkurs. I ett sådant fall skulle ett beslut att sätta ned köparens avdragsgilla mervärdesskatt medföra att denne drabbas av en förlust – detta trots att köparen följt de regler som ansetts gällande vid respektive deklarationstidpunkt och trots att denne inte rimligen hade kunnat förutse att denna bedömning skulle komma att ändras. Att i en sådan situation genom efterbeskattningskorrigera köparens ingående mervärdesskatt framstår enligt förvaltningsrätten som uppenbart oskäligt. Det måste emellertid ankomma på köparen att visa att sådana omständigheter föreligger i det enskilda fallet. – Bolaget har i det förevarande målet inte inkommit med några handlingar som visar att bolaget har försökt kräva återbetalning av den felaktigt debiterade mervärdesskatten från tryckeriet och det finns inte heller någon övrig utredning i målet som visar att en sådan återbetalning av någon annan anledning inte är möjlig. Mot denna bakgrund anser förvaltningsrätten inte att det framstår som uppenbart oskäligt att genom efterbeskattningskorrigera bolagets ingående mervärdesskatt på så sätt som skett. Överklagandet ska därför avslås. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet. – Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

Bolaget överklagade förvaltningsrättens dom hos kammarrätten och yrkade i första hand att Skatteverkets beslut och förvaltningsrättens dom skulle upphävas. I andra hand yrkade bolaget hel befrielse från påfordrad kostnadsränta. Bolaget yrkade också ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten.

Skatteverket ansåg att överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten skulle avslås.

Kammarrätten i Göteborg (2013-03-06, Åberg, Harmsen Hogendoorn, referent, Lindvall) yttrade, efter att ha redogjort för bakgrunden till målet: Tillämpliga bestämmelser – Av 21 kap. 12 § 2 SBL följer att en följdändring får göras genom efterbeskattningskorrigera när ändringen föranleds av Skatteverkets beslut i ett mål om betalning eller återbetalning av skatt

enligt SBL för någon annan skattskyldig. – Efterbeskattning får dock enligt 21 kap. 13 § andra stycket SBL inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna framstår som uppenbart oskäligt. – Kammarrättens bedömning i fråga om följdändring – Även om en ingående bedömning krävs för att fastställa den skattesats som varit tillämplig för de tillhandahållanden som omfattas av huvudbeslutet, faller detta, enligt kammarrättens mening, utanför prövningsramen i mål avseende följdändringsbeslut, där heller inte frågan om huruvida obehörig vinst bort utesluta återbetalning till tryckerierna kan prövas. – Mot denna bakgrund instämmer kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att det föreligger en direkt koppling mellan Skatteverkets beslut avseende tryckeriets utgående mervärdesskatt och kundens avdragsgilla ingående mervärdesskatt eftersom utgående och ingående skatt speglar två sidor av en och samma transaktion (reciprocitetsprincipen). Skatteverkets beslut att sätta ned den ingående mervärdesskatten utgör därför en sådan följdändring som kan ske med stöd av 21 kap. 12 § 2 SBL. – Framstår efterbeskattningen som uppenbart oskälig? – Av förarbetena till taxeringslagen och bestämmelserna om eftertaxering (prop. 1991/92:43 s. 91 f.), som ger ledning även för tillämpning av efterbeskattningsreglerna i SBL, framgår bl.a. följande. – Eftertaxering är inte en sanktion utan en rättelse av ett felaktigt beslut som innebär att den skattskyldige i efterhand påförs den skatt han borde ha påförts vid ett tidigare tillfälle. Det kan emellertid förekomma situationer då ett i och för sig riktigt eftertaxeringsbeslut kan förefalla stötande för den allmänna rättskänslan. – För att det i ett enskilt fall ska kunna anses vara uppenbart oskäligt att fatta ett riktigt taxeringsbeslut måste det föreligga exceptionella omständigheter. Regeln bör förstås som en ”ventil” för mycket speciella fall som i väsentlig mån avviker från den vanliga eftertaxeringssituationen. – Vid bedömningen av om ett eftertaxeringsbeslut framstår som oskäligt spelar tidsaspekten en väsentlig roll. En eftertaxering är naturligtvis inte oskälig enbart därför att beslut meddelas sent. Har den skattskyldige på goda grunder trott sig ha lämnat tillräckliga uppgifter, haft anledning att tro att skattemyndighetens (numera Skatteverket) beslut varit riktigt och kanske företagit andra dispositioner i anledning av beslutet kan ett eftertaxeringsbeslut sent under eftertaxeringsperioden emellertid te sig oskäligt i vissa situationer. – Ett exempel på när ett beslut om eftertaxering kan framstå som uppenbart oskäligt är när en intäkt som tidigare allmänt ansetts vara ej skattepliktig efter avgörande av Regeringsrätten (numera Högsta förvaltningsdomstolen) bedömts vara skattepliktig. Har den skattskyldige vid deklarationstillfället inte brustit i sin uppgiftsplikt bör i sådana fall en tillämpning av bestämmelsen kunna komma i fråga. – Omständigheter som hänförs till t.ex. en oredovisad intäkt eller tillgång kan undantagsvis bidra till att ett beslut skulle framstå som oskäligt, t.ex. i de fall intäkten inte kommit den skattskyldige till godo eller tillgången gått förlorad. – Även om det kan vara uppenbart oskäligt om efterbeskattningen aktualiseras efter utgången av sexårsfristen och avser annan skattskyldig än huvudbeslutet kan det vanligen inte anses uppenbart oskäligt om det föreligger intressegemenskap mellan de skattskyldiga (prop. 1989/90:74 s. 314). – Kammarrätten konstaterar inledningsvis att endast kunderna till de

tryckerier som ansökt om och erhållit återbetalning av utgående mervärdesskatt blir föremål för en efterbeskattningsprocess avseende ingående mervärdesskatt och då för redovisningsperioder som i flertalet fall ligger långt tillbaka i tiden. Frågan om berörda skattskyldiga lämnat oriktig uppgift genom sina avdragsyrkanden kommer av allt att döma inte att bli föremål för process (jfr RÅ 2006 ref. 25). – För det fall efterbeskattningsprocess genom följdändring beslutas följer sålunda ännu en process för de berörda skattskyldiga när de ska söka kompensation, i första hand, hos de tryckerier som beviljats återbetalning av Skatteverket. – För de skattskyldiga som inte lyckas få en sådan kompensation innebär efterbeskattningsprocessen en avsevärd ekonomisk börda. Det kan dock inte inom ramen för denna process fastställas om frågan är om en mervärdesskattebelastning som står i strid med den neutralitetsprincip som följer av unionsrätten, vilken innebär att en beskattningsbar person i en fullt ut mervärdesskattepliktig verksamhet inte ska påföras kostnader för mervärdesskatt utan möjlighet till avdrag för den skatten. – Även om frågan är om oriktigt debiterad mervärdesskatt som dragits av, följer av EU-domstolens domar i mål C-35/05, Reemtsma, och mål C-94/10, Danfoss, att det inte får bli omöjligt eller orimligt svårt för en köpare att återfå ett erlagt såsom mervärdesskatt rubricerat belopp (REG 2007 s. I-02425 respektive dom den 20 oktober 2011). Medlemsstaterna måste därför föreskriva nödvändiga instrument för att möjliggöra för köparen att återkräva den skatt som felaktigt fakturerats, så att effektivitetsprincipen iakttas. T.ex. infördes i Sverige bestämmelser om kreditfaktura per den 1 januari 2008. – Kammarrätten drar mot denna bakgrund slutsatsen att oavsett om efterbeskattningsprocessen medför en återbetalning av ett felaktigt, såsom mervärdesskatt betecknat, belopp eller, för det fall Skatteverket gjort en oriktig bedömning rörande tillhandahållandets karaktär, av korrekt debiterad och avdragen mervärdesskatt, skulle en utebliven kompensation för kunden kunna stå i strid med unionsrätten, särskilt som det enbart drabbar de skattskyldiga som anlitat ”fel” tryckeri. – Vid den begränsade prövning som kammarrätten kan göra i frågan om ett följdändringsbeslut har rätten kommit fram till att det i och för sig är möjligt att besluta om följdändring i förevarande fall. Med hänsyn till att bolaget inte brutit i sin uppgiftsplikt vid tiden för deklarationen och till vad som sagts ovan anser kammarrätten emellertid att det vore uppenbart oskäligt att besluta om följdändring genom efterbeskattningsprocessen. – Denna utgång ligger enligt kammarrättens bedömning även i linje med den praxis från EU-domstolen som ska iakttas vid bl.a. mervärdessbeskattningsprocesser rörande principen om berättigade förväntningar (se t.ex. EU-domstolens dom i mål C-181/04, Elmeka, REG 2006 s. I-08167). – Med denna utgång saknas skäl att pröva bolagets andrahandsyrkande.

Ersättning för kostnader – Bolaget har vunnit bifall till sin talan.

Kammarrätten finner att ersättning för kostnader kan beviljas med yrkade belopp.

Kammarrätten bifaller överklagandet och upphäver Skatteverkets beslut och förvaltningsrättens dom.

Kammarrätten beviljar Aller Media AB ersättning för kostnader med 16 867 kr.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle ändra domen och fastställa verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anförde 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. Möjligheten till efterbeskattning genom följdändring är mycket vid och synes åsyfta materiellt riktig beskattning. En följdändring förutsätter inte att beslutet ska kunna fattas utan utredning, men det ska inte kräva nya bedömningar. 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. Köparen bör återkräva den felaktigt debiterade skatten. Med hänsyn till denna möjlighet kan det inte anses vara uppenbart oskäligt att fatta följdändringsbeslut i en situation som den förevarande. Tidsaspekten är i sig inte avgörande, men den kan ha betydelse om det finns andra omständigheter som sammanvägt tyder på att en följdändring skulle vara uppenbart oskälig. Det bör i det nu aktuella målet beaktas att tryckeriet fått motsvarande belopp återbetalt från Skatteverket, och att även denna återbetalning har skett flera år efter den aktuella redovisningsperioden. Det framgår inte att bolaget förgäves har försökt att få tillbaka den felaktigt debiterade mervärdesskatten från tryckeriet.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och begärde ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 12 550 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Reglerna om följdändring får enligt praxis endast tillämpas vid åtgärder av rättelsekaraktär som inte förutsätter någon särskild prövning. Det understryks i förarbetena att följdändringen måste utgöra en omedelbar konsekvens av huvudbeslutet. En förutsättning för att följdändringsbeslutet ska leda till ett korrekt resultat är att bolaget faktiskt gjort avdrag för den ingående skatten. Huvudbeslutet beträffande tryckeriet innehåller ingen information om hur bolaget hanterat sin ingående mervärdesskatt. Det bör också beaktas att bolaget inte längre är skyldigt att bevara sitt bokföringsmaterial hänförligt till år 2004. Bolaget har betalt mervärdesskattebeloppen till tryckeriet i enlighet med då gällande rättsuppfattning, och följdändringsbeslutet strider mot principen om skydd för berättigade förväntningar. Något rättsligt stöd för att bolaget med framgång skulle kunna återkräva mervärdesskattebeloppen från tryckeriet finns inte. Följdändringsbeslutet riskerar därför att medföra en direkt kostnad för bolaget, vilket är oförenligt med den EU-rättsliga principen om neutralitet.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-02-26, Melin, Dexe, Hamberg, Knutsson, Nymansson) yttrade:

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 oskäligen.

Rättslig reglering

Enligt 8 kap. 2 § 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.

Enligt 21 kap. 12 § 2 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). 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 SBL 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 skattebörda. 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 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. Det finns emellertid enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening inte någon grund 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 ingående mervärdesskatt att en följdändring kan ske. Omständigheterna är inte sådana att beskattningsåtgärden framstår som uppenbart oskälig. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

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 yrkat belopp.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och fastställer, med ändring av kammarrättens dom avseende beskattningsfrågan, det slut förvaltningsrättens dom innehåller.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Aller Media AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 12 550 kr.

Mål nr 3291-13, föredragande Erika Örbom

Rättsfall: RÅ 2004 ref. 65; EU-domstolens dom i mål C-88/09, Graphic Procédé; EU-domstolens dom i mål C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken; EU-domstolens dom i mål C-342/87, Genius Holding; EU-domstolens dom i mål C-110/98, Gabalfrisa m.fl.; EU-domstolens dom i mål C-454/98. Schmeink & Cofreth.