



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I MALMÖ
Avdelning 2

DOM
2015-11--23
Meddelad i
Malmö

Mål nr
4821-15

KLAGANDE

Exaktaprinting AB, 556364-1595
Hornyxegatan 14
213 76 Malmö

MOTPART

Skatteverket
Skattekontoret Kristianstad
291 87 Kristianstad

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 27 mars 2015

SAKEN

Inkomst av näringsverksamhet för beskattningsåret den
1 maj 2012 till den 30 april 2013
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten medger inte ersättning för kostnader.

Dok.Id 283016

Postadress
Box 4522
203 20 Malmö

Besöksadress
Kalendegatan 6

Telefon
040-35 35 00
E-post: kansli2.fma@dom.se

Telefax
040-97 24 90

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:00

BAKGRUND

EU-domstolen fastslog i en dom den 11 februari 2010 (Graphic Procédé, C-88/09, EU:C:2010:76) att kopieringsverksamhet i vissa fall ska anses utgöra leverans av varor och inte ett tillhandahållande av tjänster. Domen innebär att tryckeriföretags framställning och leverans av böcker, tidningar och vissa andra trycksaker i de flesta fall ska beskattas med den lägre mervärdesskattesatsen om 6 procent istället för den ordinarie skattesatsen om 25 procent.

Exaktaprinting AB (bolaget) begärde, med anledning av EU-domstolens dom, att bolagets utgående skatt gällande försäljning av tryckta produkter skulle sättas ned för beskattningsår 2006 och för beskattningsår 2007. Skatteverket medgav bolaget återbetalning med 1 998 005 kr för beskattningsår 2006 och 1 731 431 kr för beskattningsår 2007, sammanlagt 3 729 436 kr.

Som en konsekvens av att bolaget hade fått de ovan nämnda beloppen utbetalda beslutade Skatteverket att ta upp beloppet – 3 729 436 kr – som en skattepliktig intäkt av näringsverksamhet under det beskattningsår då beloppet betalades ut till bolaget. Skatteverket medgav samtidigt avsättning till periodiseringsfond med 1 150 000 kr. Skatteverket anförde bl.a. följande till stöd för beslutet.

Det av Skatteverket utbetalda beloppet har i inkomstdeklarationen tagits upp som övriga rörelseintäkter i räkenskapsformatet men har dragits av vid kod 4.5 eftersom bolaget anser att det inte är en skattepliktig inkomst. Av rättspraxis framgår det att utgående mervärdesskatt, när den uppgår till ett lägre belopp än vad som tidigare har fakturerats, vid återbetalning ska tas upp som en intäkt av näringsverksamhet. Det finns inget undantag för denna typ av inkomst.

En skuld eller avsättning får inte underlåtas att tas upp i balansräkningen av den anledningen att en inkomst skulle vara skattefri. Det väsentliga vid upprättandet av årsredovisningen är att tillgångar i balansräkningen inte är övervärderade och att skulder eller avsättningar inte är undervärderade. Resultatet i resultaträkningen är därmed av underordnad betydelse. Om bolaget skulle få krav från en kund där bolaget inte redan har medgivits nedsättning av Skatteverket skulle en sådan återbetalning kunna grunda sig på en utställd kreditfaktura för vilken bolaget kan reducera sin utgående skatt i en skattedeklaration. Konsekvenserna av EU-domstolens avgörande har stått klart en längre tid nu. Sannolikheten för att kunder kommer att resa återbetalningskrav mot bolaget minskar med tiden, och för de kunder som är fullt ut skattskyldiga finns det ingen anledning att kräva bolaget på återbetalning. I de fall där bolaget har medgivits nedsättning av den utgående skatten så kan Skatteverket följdändra inom sex månader. Denna möjlighet till följdändring har gått ut den 4 april 2013 respektive den 9 maj 2013. Årsredovisningen upprättades den 30 april 2013 och undertecknades av styrelsen den 1 september 2013. Bolaget har i balansräkningen varken redovisat skuld, avsättning eller ansvarsförbindelse med anledning av risken att behöva återbetala mervärdesskatt till sina kunder. Bolaget har således inte på ett godtagbart sätt presenterat något underlag som visar att en avsättning om 3 729 436 kr borde ha redovisats i årsredovisningen eller att detta stred mot god redovisningssed.

Då nedsättningen av den utgående skatten är skattepliktig ska bolaget medges avsättning till periodiseringsfond.

YRKANDEN M.M.

Bolaget yrkar i första hand att överskottet av näringsverksamhet sänks med 3 729 436 kr, motsvarande utbetalningen av den utgående mervärdesskatten. I andra hand yrkar bolaget att en skattepliktig fordran har uppkommit år 2006 och 2007 och att beskattning därmed ska ske för taxeringsåren 2007, 2008 och 2009. Bolaget yrkar, oavsett målets utgång och med hänsyn till frågans betydelse för rättstillämpningen, ersättning för kostnader. Bolaget anför bl.a. följande.

Mervärdesskatt är inte en skattepliktig intäkt, då denna i en mervärdesskattepliktig verksamhet varken är en intäkt eller en kostnad vid beräkning av bolagets resultat. Det krävs uttryckligt lagstöd för att beskatta en återbetalning av utgående skatt. När bolaget bestämmer priset på en vara eller tjänst är det avtalade priset alltid exklusive mervärdesskatt.

Det är ostridigt att de tryckta produkterna har levererats och att bolaget har fått betalt för dessa. De är således omsatta under år 2006 och 2007 och bolaget har redovisat omsättningen i dessa redovisningsperioder. EU-domstolens dom innebar inte någon lagändring utan avgörandet var ett förtydligande av hur gällande rätt ska tillämpas. Bolaget hade således rätt att tillämpa den reducerade skattesatsen redan år 2006 och 2007. En skattepliktig fordran måste därför ha uppkommit i samband med att bolaget debiterade den felaktiga skattesatsen. Ändringar ska hänföras till det år som felet hänför sig till, vilket framgår av principen om beskattningsårets och redovisningsperiodens slutenhet.

Skatteverket anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande. Frågan om återbetalning av mervärdesskatt ska utgöra en skattepliktig inkomst har prövats av Högsta förvaltningsdomstolen. Domarna ska tolkas så att det återbetalda beloppet ska tas upp som intäkt. Det återbetalda beloppet är per

definition inte utgående skatt och återbetalningen är därför inte en del av redovisningssystemet för mervärdesskatt. Det är god redovisningssed att ta upp det återbetalda beloppet som intäkt under det beskattningsår då det har blivit utbetalt.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Förvaltningsrätten uppmärksammar inledningsvis att rätten den 31 oktober 2014 i mål nr 9746-13 och 9748-13 har satt ned bolagets utgående skatt med totalt 2 117 886 kr för beskattningsår 2006 respektive med 1 835 320 kr för beskattningsår 2007. Förvaltningsrättens dom har överklagats till kammarrätten i Göteborg som den 27 februari 2015 i mål nr 6306—6307-14, genom ett inte slutligt beslut, har vilandeförklarat målen i avvaktan på Högsta förvaltningsdomstolens avgörande i mål nr 2250-14 eller till dess kammarrätten bestämmer annat.

Bedömning av om intäkten är skattepliktig

Enligt 15 kap. 1 första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten tas upp som intäkt.

Enligt 15 kap. 6 § första stycket IL ska, vad som motsvarar utgående skatt enligt mervärdesskattelagen, inte tas upp. I 16 kap. 16 § IL finns bestämmelser om avdrag för det fall att skatten ändå har tagits upp samt för det fall denna sätts ned.

Enligt 16 kap. 6 § tredje stycket IL ska mervärdesskatt dras av om skatten avser utgående skatt som i strid med 15 kap. 6 § första stycket IL har tagits upp som intäkt och som har betalats in till staten. Om denna mervärdesskatt sätts ned ska motsvarande del av avdraget återföras.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade i HFD 2010 ref. 95 och HFD 2011 not. 89 att sambandet mellan mervärdesskatteredovisningen och inkomstbeskattningen får anses vara uttömmande reglerat i inkomstskattelagen. Något undantag från regeln i 15 kap. 1 § IL finns inte för återbetalning av ingående mervärdesskatt som har gjorts för att rätta till att avdrag inte har medgivits vid den tidigare redovisningen. Återbetalningen utgör därmed en skattepliktig intäkt i företagets verksamhet.

Förvaltningsrätten uppmärksammar i detta sammanhang att det i båda de refererade målen är tal om en situation där den ingående mervärdesskatten tidigare har behandlats som en kostnad vid inkomsttaxering av respektive företag; detta har skett eftersom företagen inte har haft avdragsrätt för den ingående skatten inom ramen för mervärdesskattesystemet. I det nu aktuella målet är det däremot tal om en situation där bolaget är registerat för mervärdesskatt. Förvaltningsrätten anser dock att det, i utvärd av uppgifter om att bolaget har betalat tillbaka hela den aktuella nedsättningen till sina kunder, finns skäl att ta upp det ifrågasvarande beloppet till beskattning. Med hänsyn till lydelsen av 15 kap. 1 § IL finns det skäl att beskatta denna återbetalning som en intäkt i bolagets näringsverksamhet.

Bolagets överklagande ska därför avslås i denna del.

Bedömning av aktuellt beskattningsår

Enligt 14 kap. 2 § första och andra styckena IL ska resultatet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Vid beräkningen av resultatet ska inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

Det följer av 14 kap. 4 § första stycket IL att räkenskaper ska läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten om sådana förs för näringsverksamheten.

Enligt 14 kap. 5 § IL ska det redovisade resultatet justeras om en intäkt- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 14 kap. 2 § IL. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkt- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt.

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 3 årsredovisningslagen (1995:1554), ÅrL, ska vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna iaktas att värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

- a. endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,
- b. hänsyn skall tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att
- c. hänsyn skall tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Gemensamt för de ovan refererade avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen – men även t.ex. kammarrätten i Stockholms dom den 30 april 2013 i mål nr 8923-12 – är att återbetalningen bör tas upp till beskattning det år då återbetalningen har skett.

Kammarrätten i Göteborg konstaterade i dom den 19 december 2013 i mål nr 8481-12 att det krävs – ifråga om mål om återbetalning av utgående skatt med anledning av den nu aktuella domen *Graphic Procédé* – en ingående bedömning i varje enskilt fall för att fastställa den skattesats som varit tillämplig för de tillhandahållanden som omfattas av företagets begäran om återbetalning genom omprövning. Företaget kunde därför inte vara säkert på om, och i vilken omfattning, Skatteverket skulle komma att göra samma bedömning som företaget ifråga om tillämplig skattesats för de aktuella tillhandahållandena. Med hänsyn härtill är det tveksamt om företagets fordringar på Skatteverket kan anses konstaterade, dvs. att det är nästintill säkert att ersättning kommer att erhållas, vid tiden för ansökan om återbetalning av den utgående skatten.

Förvaltningsrätten konstaterar att Skatteverket har tagit upp den aktuella återbetalningen av utgående skatt till beskattning under det räkenskapsår då utbetalningen har skett. Med hänsyn till den osäkerhet som förelåg innan utbetalningstillfället kan det inte anses vara förenligt med god redovisningssed att, som bolaget har yrkat, ta upp en skattepliktig fordran till beskattning redan under taxeringsåren 2007, 2008 och 2009. Omständigheten att de underliggande målen i kammarrätten i Göteborg, med mål nr 6306—3607-14, har blivit vilandeförklarade och därmed inte har vunnit laga kraft föranleder inte någon annan bedömning.

Bolagets överklagande ska därför avslås även i denna del.

Ersättning för kostnader

Enligt 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, har den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt efter ansökan rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Förvaltningsrätten gör följande bedömning.

Bolaget har inte vunnit bifall till sitt överklagande i någon del. Det föreligger därför ingen rätt till ersättning på den grunden. Förvaltningsrätten anser, med beaktande av att de frågor som har bedömts i målet redan har behandlats i praxis, att målet inte kan anses vara av betydelse för rättstillämpningen. Det föreligger inte heller synnerliga skäl för ersättning.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (DV 3104 B)

Lena Wallin Dreifaldt

I avgörandet har även nämndemännen Anders Johnsson, Bertil Knutsson och Fanny Mäkelä deltagit.

Föredragande i målet har varit föredragande juristen David Bergman.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Göteborg.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.