

**Ett belopp som felaktigt har behandlats som mervärdesskatt ska vid återbetalning till säljaren räknas in i beskattningsunderlaget om inte denne kompenserat kunderna ekonomiskt för den för högt debiterade skatten.**

Lagrum:

7 kap. 2, 3 och 3a §§ mervärdesskattelagen (1994:200); artikel 11 A.1 a och 11 A.2 a sjätte direktivet (77/388/EEG)

I en begäran om omprövning yrkade Elanders Sverige AB (*bolaget*) att Skatteverket skulle sätta ned bolagets redovisade utgående mervärdesskatt för beskattningsåret 2004. Bolaget hade tillämpat en skattesats på 25 procent för leverans av vissa tryckta produkter till sina kunder. Mot bakgrund av EU-domstolens dom den 11 februari 2010 i mål C-88/09, *Graphic Procédé*, och ett ställningstagande från Skatteverket skulle leveranser av dessa produkter i stället beskattas med 6 procent. Enligt bolaget skulle därför den redovisade mervärdesskatten sättas ned med 19 procent eller 36 330 677 kr.

*Skatteverket* godtog i beslut om omprövning den 18 april 2011 att de aktuella produkterna skulle beskattas med 6 procent och att bolagets redovisade utgående mervärdesskatt skulle minskas för redovisningsperioden december 2004. Skatteverket satte dock ned skatten med 34 275 664 kr i stället för med yrkade 36 330 677 kr. Till stöd för beslutet anförde Skatteverket att bolaget inte krediterat kunderna på grund av försäljningen. Ersättningen ansågs därför ha utgjorts av fakturerat belopp inklusive det belopp som rubricerats som mervärdesskatt beräknad efter en skattesats på 25 procent. Eftersom den korrekta skattesatsen är 6 procent beräknades beskattningsunderlaget genom att ersättningen minskades med 5,66 procent. På detta underlag beräknades skatten till 6 procent. Nedsättning medgavs därför med skillnaden mellan å ena sidan det belopp som tidigare debiterats och redovisats som mervärdesskatt och å andra sidan mervärdesskatten beräknad efter en skattesats på 6 procent.

*Bolaget* överklagade Skatteverkets beslut hos förvaltningsrätten och yrkade att den utgående mervärdesskatten skulle sättas ned med ytterligare 2 055 013 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. Skatteverket har beräknat nedsättningen av mervärdesskatten utifrån ett beskattningsunderlag om 125 kr (100 + 25 procent mervärdesskatt), i vilket en mervärdesskatt om 6 procent då får anses ingå. – Bolaget anser att Skatteverkets sätt att beräkna nedsättning av mervärdesskatten är fel. Bolaget har offererat priset för tryckeriproduktion med ett nettobelopp 100 kr exklusive mervärdesskatt. Priset för tryckeriproduktionen är efter nedsättningen av momsens fortfarande 100 kr exklusive mervärdesskatt. Korrigeringen av mervärdesskatt ska således ske med 25 procent x 100 kr - 6 procent x 100 kr = 19 kr per fakturerat pris om 100 kr exklusive

mervärdesskatt. Mervärdesskatten ska av denna anledning sänkas med yrkat belopp.

*Skatteverket* fann vid omprövning med anledning av bolagets överklagande inte skäl att ändra sina beslut.

*Förvaltningsrätten i Göteborg (2012-10-30, ordförande Holmstedt)* yttrade: Högsta Förvaltningsdomstolen har i två avgöranden den 5 september 2012 i mål nr 6291-10 m.fl. prövat frågan hur beskattningsunderlaget skulle bestämmas i fall där parterna felaktigt utgått från att utförda tjänster, s.k. oäkta factoring, inte skulle beläggas med någon mervärdesskatt men där Högsta Förvaltningsdomstolen kommit fram till att tjänsterna skulle beläggas med en mervärdesskatt på 25 procent. Högsta Förvaltningsdomstolen menade att det vid en sådan rättelse som det var fråga om i målen var mest förenligt med principen att mervärdesskatten inte skulle belasta den skattskyldige själv, och med bestämmelsen att mervärdesskatt inte ska ingå i beskattningsunderlaget, att det belopp som åtgick för att betala skatten inte skulle beläggas med mervärdesskatt. Detta belopp skulle alltså inte räknas in i beskattningsunderlaget, vilket innebar att beskattningsunderlaget i Högsta Förvaltningsdomstolens mål skulle bestämmas till erhållen ersättning minskad med 20 procent. – Tillämpad på de mål som förvaltningsrätten nu har att pröva med en skattesats på 6 procent skulle enligt förvaltningsrättens mening den princip Högsta Förvaltningsdomstolen slagit fast innebära att beskattningsunderlaget ska bestämmas till erhållen ersättning, vilken inkluderar även den felaktigt debiterade mervärdesskatten på 25 procent, minskad med 5,66 procent. Det är så Skatteverket också har beräknat beskattningsunderlaget, och ytterligare nedsättning av mervärdesskatten kan således inte beviljas av den anledningen. Förvaltningsrätten noterar därvid att bolaget inte har utfärdat några kreditfakturer på den felaktigt debiterade mervärdesskatten som medger en annan beräkning av beskattningsunderlaget. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

*Bolaget* fullföljde sin talan hos kammarrätten.

*Skatteverket* ansåg att överklagandet skulle avslås.

*Kammarrätten i Göteborg (2014-02-19, Harmsen Hogendoorn, Dahlin, Nilsson, referent)* yttrade: Bakgrund – EU-domstolens dom i mål C-88/09, *Graphic Procédé* (REG 2010 s. I-01049) har medfört att gränsdragningen mellan vad som utgör tillhandahållande av varor respektive tjänster har kommit att påverkas även för svenskt vidkommande. Vissa tillhandahållanden av trycksaker, som tidigare har betraktats som tillhandahållande av tjänster anses numera utgöra omsättning av varor. Detta har lett till att ett antal företag som bedriver tryckeriverksamhet har vänt sig till Skatteverket för att få nedsättning/återbetalning av för högt redovisad och inbetald mervärdesskatt, dvs. skillnaden mellan en tillämpad skattesats om sex respektive 25 procent. – Före den 1 januari 2008 saknades i

mervärdesskattelagen (1994:200), ML, stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt och kräva att säljaren utfärdar en kreditnota för återbetalning av det felaktigt, som mervärdesskatt betecknade beloppet, jfr nuvarande reglering i 1 kap. 2 e § och 13 kap. 27 och 28 §§ ML samt artikel 203 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). – Av EU-domstolens praxis följer att en medlemsstat i princip är skyldig att återbetala skatter som har tagits ut i strid med unionsrätten så att den ekonomiska kostnad som skatten eller avgiften inneburit för den ekonomiska aktör som slutligen burit den undanröjs. Återbetalning kan inte vägras annat än om det fastställts att hela kostnaden för skatten har burits av en annan person och återbetalningen skulle utgöra en obehörig vinst för betalningsmottagaren. I förevarande mål saknas utredning kring denna fråga och den har inte heller återopats som skäl av Skatteverket för beslutet att delvis vägra återbetalning av mervärdesskatt. – Frågan som kammarrätten har att ta ställning till är på vilket sätt beskattningsunderlaget ska bestämmas vid beräkningen av det belopp som ska återbetalas till bolaget. – Beräkning av beskattningsunderlaget – Skatteverket har beslutat att viss del av bolagets omsättning ska beskattas med sex procent, men har beräknat beskattningsunderlaget med utgångspunkt i den ursprungliga ersättningen inklusive tidigare redovisad mervärdesskatt. Enligt Skatteverket ska beskattningsunderlaget utgöras av erhållen ersättning (inklusive felaktigt debiterad mervärdesskatt) minskad med 5,66 procent. Detta har fått till följd att yrkandet om nedsättning inte medgetts helt vad gäller beloppet. Bolaget å sin sida anser att beräkningen av återbetalningen ska ske med utgångspunkt i det ursprungliga beskattningsunderlaget, dvs. överenskommet pris exklusive mervärdesskatt. – Beskattningsunderlaget slås fast vid tidpunkten för den s.k. beskattningsgrundande händelsen, dvs. när varan levereras eller tjänsten tillhandahålls (jfr EU-domstolens dom i mål C-281/91, Muys', REG 1993 s. I-05405, p.16). – Enligt 7 kap. 3 § första stycket 1 och 3 a § i för målen aktuell lydelse av ML utgörs beskattningsunderlaget enligt huvudregeln, som är tillämplig i förevarande fall, av ersättningen, dvs. allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten (jfr artikel 73 i mervärdesskattedirektivet). – För att betraktas som ersättning i mervärdesskattehänseende måste det föreligga ett direkt samband mellan tillhandahållandet och ersättningen (jfr EU-domstolens dom i mål C-149/01, First Choice Holidays, REG 2003 s. I-6289, p. 31). En tjänst eller en vara kan anses tillhandahållen mot ersättning endast om det finns ett rättsförhållande mellan den som tillhandahåller tjänsten eller varan och mottagaren, enligt vilket det rör sig om ett ömsesidigt utväxlande av prestationer så att den ersättning som den som tillhandahåller tjänsten eller varan erhåller utgörs av det faktiska motvärdet av den tillhandahållna tjänsten eller varan (jfr EU-domstolens dom i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994 s. I-743, p.14). För att skattskyldighet ska uppstå måste det vidare finnas en direkt koppling mellan tillhandahållandet och det motvärde som erhålls (jfr EU-domstolens dom i mål C-154/80 Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, REG 1981 s. 445, p.12). Betalningen måste alltså erläggas för just tillhandahållandet i fråga och, enligt en

överenskommelse mellan parterna, utgöra betalning för detta. Vidare kan beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skattemyndigheterna ska uppbära inte vara högre än den ersättning som den slutlige konsumenten faktiskt betalar (jfr EU-domstolens dom i mål C-317/94, Elida Gibbs, REG s. I-5339, p. 19 och domen den 9 december 2011 i mål C-69/11, Connoisseur Belgium, p. 17–21). Bestämmelserna i ML ska tolkas i enlighet med denna praxis. – Av detta följer enligt kammarrättens mening att beräkningen av det belopp som ska återbetalas måste ta sin utgångspunkt i det ersättningsbelopp som avtalats mellan parterna vid tidpunkten för tillhandahållandet, dvs. det beskattningsunderlag som låg till grund för den ursprungliga och för höga debiteringen av mervärdesskatt. Det finns nämligen inte något direkt samband mellan det för högt debiterade mervärdesskattebeloppet och tillhandahållandet av trycksaker. Kundens betalning i denna del har inte avsett själva varuleveransen utan ett skattebelopp beräknat på grundval av vad som avtalats mellan parterna, vilket skulle uppbäras av säljaren för att därefter redovisas till staten. Enligt kammarrätten ska det belopp som felaktigt debiterats som mervärdesskatt inte ses som ersättning för tillhandahållna varor och det saknas därför grund för att belägga detta belopp med mervärdesskatt. – De av förvaltningsrätten angivna avgörandena från Högsta förvaltningsdomstolen avser situationen då utgående mervärdesskatt skulle ha debiterats för en viss omsättning, men så inte har skett. Den situation som nu är i fråga gäller i stället återbetalning av för mycket debiterad och redovisad utgående mervärdesskatt. – Kammarrätten anser därför inte heller att avgörandena ger stöd för att ta ut mervärdesskatt på det belopp som felaktigt debiterats som mervärdesskatt. – Kammarrätten anser sammanfattningsvis att bolagets överklagande ska bifallas och att den utgående mervärdesskatten ska sättas ned med ytterligare 2 055 013 kr för beskattningsåret 2004. – Kammarrätten bifaller överklagandet och förklarar att den utgående mervärdesskatten ska sättas ned med ytterligare 2 055 013 kr för beskattningsåret 2004.

*Skatteverket* överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att beskattningsunderlaget för mervärdesskatt skulle beräknas i enlighet med verkets omprövningsbeslut. Skatteverket anförde bl.a. följande. Lagtexten ger ingen möjlighet att som utgångspunkt vid fastställandet av ett beskattningsunderlag utgå från ett avtalat pris på varan. Hela den betalning från kunden som bolaget har behållit utgör ersättning för transaktionen. Beskattningsunderlaget ska således fastställas genom att 5,66 procent räknas av från ersättningsbeloppet.

*Bolaget* motsatte sig Skatteverkets överklagande och anförde bl.a. följande. En justering av den felaktigt debiterade mervärdesskatten bör ske med utgångspunkt i det pris, exklusive mervärdesskatt, som parterna kom överens om vid tillhandahållandet. Det medför att nedsättning ska göras med 19 procent av priset. Det kvarstående mervärdesskattebeloppet utgör därmed korrekt debiterad mervärdesskatt.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2015-12-03, Melin, Almgren, Silfverberg, Baran, Andersson) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

#### Vad målet gäller

Mervärdesskatt har beräknats efter en för hög skattesats. Frågan i målet är om det belopp som felaktigt har behandlats som mervärdesskatt vid rättelse i efterhand ska räknas in i beskattningsunderlaget eller om detta underlag ska bestämmas med utgångspunkt i det ursprungliga pris (exklusive mervärdesskatt) som parterna kommit överens om.

#### Rättslig reglering

Enligt 7 kap. 2 och 3 §§ ML beräknas beskattningsunderlaget med utgångspunkt i ersättningen. I beskattningsunderlaget ska ingå skatter och avgifter utom mervärdesskatt.

Med ersättning förstås enligt 7 kap. 3 a § (numera 3 c §) ML allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan eller tjänsten från köparen eller en tredje part, inbegripet sådana bidrag som är direkt kopplade till priset för varan eller tjänsten.

Bestämmelserna motsvaras av artikel 11 A.1 a och 11 A.2 a i sjätte direktivet (77/388/EEG). Från och med den 1 januari 2007 finns motsvarande bestämmelser i artikel 73 och 78 i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Målet gäller tillämpningen av mervärdesskattelagen i dess lydelse 2004. Det saknades då regler om förfarandet vid felaktigt debiterad och inbetald mervärdesskatt.

I RÅ 2005 ref. 81 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att det inte fanns något lagstöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Ett företag som debiterat och betalat mervärdesskatt för en omsättning som inte var skattepliktig hade därför rätt till återbetalning av inbetalda belopp (jfr EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-78/02–C-80/02, Karageorgou m.fl., p. 41, 42 och 53).

Av rättsfallet får anses följa att inte heller ett belopp som har beräknats efter en för hög skattesats ska behandlas som mervärdesskatt. Till skillnad mot i rättsfallet ska emellertid inte hela den inbetalda skatten återbetalas i det nu aktuella målet. För att kunna beräkna det skattebelopp som ska tas ut enligt den lägre skattesatsen måste därför ett beskattningsunderlag fastställas.

EU-domstolen har i de förenade målen C-249/12 och C-250/12, Tulică och Plavoşin, prövat frågan om hur beskattningsunderlaget ska beräknas i den omvända situationen, dvs. när priset avseende en skattepliktig omsättning har bestämts av parterna utan att någon uppgift om mervärdesskatt har angetts. Domstolen fann att det avtalade priset – för det fall leverantören inte hade möjlighet att från förvärvaren återfå den mervärdesskatt som skattemyndigheten krävde – skulle betraktas som ett pris som redan inbegrep mervärdesskatt (p. 43). Motsvarande bedömning har gjorts i RÅ 2012 ref. 56 I.

När mervärdesskatt inte debiterats för en vara utgör således den ersättning som en säljare har fått utgångspunkten för beräkningen av beskattningsunderlaget. Om säljaren i ett sådant fall inte har möjlighet att från köparen återfå skatten ska ersättningen minskas med beräknad mervärdesskatt.

I rättsförhållandet mellan parterna gäller allmänna civilrättsliga regler vid tvist i fråga om ett mervärdesskattebelopp. Vad som gäller mellan staten och respektive part beträffande mervärdesskatt saknar i det sammanhanget betydelse (jfr NJA 2014 s. 1006, p. 10).

Av utredningen i målet framgår inte om bolagets kunder kommer att erhålla någon ekonomisk kompensation till följd av det belopp som felaktigt behandlats som mervärdesskatt. Högsta förvaltningsdomstolens bedömning grundas därför på att bolaget förfogar över hela det belopp som kunderna har betalat till bolaget med undantag endast för den del som avser mervärdesskatt beräknad enligt den lägre skattesatsen.

Beskattningsunderlaget för leverans av en vara ska utgöras av allt det som säljaren har erhållit eller ska erhålla för varan från köparen. Det belopp som felaktigt behandlats som mervärdesskatt och som kunderna betalat till bolaget får anses ingå i ersättningen för de tillhandahållna produkterna. Beloppet ska således, i den mån det inte återbetalas till kunderna, räknas in i beskattningsunderlaget.

Det anförda innebär att Skatteverkets överklagande ska bifallas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut.

Mål nr 2250-14, föredragande Johan Magnander