

Målnummer:	6456-09	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2010-10-08		
Rubrik:	En återbetalning av ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad vid inkomsttaxeringen har ansetts utgöra en skattepliktig intäkt. Beskattning har skett det år som följer av god redovisningssed. Inkomsttaxering 2007.		
Lagrum:	14 kap. 2 §, 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	RÅ 2006 ref. 25		

REFERAT

Tjustbygdens Sparbank AB (banken) var en fristående sparbank som tillsammans med andra sparbanker ingick i en mervärdesskattegrupp där dåvarande FöreningsSparbanken AB var grupphuvudman. Alla näringsidkare som ingick i en sådan grupp ansågs efter registrering som en enda näringsidkare i mervärdesskattehänseende, vilket bl.a. innebar att omsättning av varor och tjänster inom gruppen var mervärdesskattebefriade. - Skatteverket avregistrerade den 18 april 2002 den nämnda mervärdesskattegruppen med motiveringen att de fristående sparbankerna inte uppfyllde kraven på finansiellt och organisatoriskt samband med de övriga företagen i gruppen. Skatteverkets beslut överklagades och i dom den 7 september 2005, mål nr 2129-04, fann Regeringsrätten att kraven på finansiellt och organisatoriskt samband var uppfyllda. Därmed återregistrerades mervärdesskattegruppen, vilket medförde att banken under år 2006 fick återbetalt mervärdesskatt med sammanlagt 7 171 515 kr för tid som mervärdesskattegruppen hade varit avregistrerad. Banken intäktsförde beloppet i sina räkenskaper under året. I bilaga till deklarationen för taxeringsåret 2007 yrkade banken att bokförda intäkter om 5 148 605 kr inte skulle tas upp till beskattning. Beloppet drogs därför av som en avgående post i deklarationen. Av beloppet 7 171 515 kr tog banken upp 2 022 910 kr till beskattning under taxeringsåret 2006.

Skatteverket beslutade den 11 mars 2008 att inte medge yrkat avdrag om 5 148 605 kr. Skatteverket motiverade sitt beslut enligt följande. Återbetalningen av mervärdesskatt utgör en skattepliktig intäkt enligt huvudregeln i 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Något som behandlats som mervärdesskatt men som senare visar sig inte vara detta, kan inte vara något annat än en inkomst/utgift. Det finns ingen särskild skatteregel som säger att återbetald mervärdesskatt ska vara en skattefri intäkt. Skatteverket finner att återbetalningen ska tas upp som intäkt det år den hänförs till enligt god redovisningssed. Om intäkten inte tagits upp detta år kan beskattning ske antingen det år det föreligger en utgående fordran eller det år då kontant betalning erhålls för fordran som inte tidigare har tagits upp. Eftersom räkenskaperna som huvudregel ska följas vid inkomstberäkningen kan ett intäktsfört belopp undantas från beskattning endast om beloppet tagits upp i deklarationen för ett tidigare år. I ett sådant fall kan en deklaraionskorrigerig göras för att undvika dubbelbeskattning. En deklaraionskorrigerig kan inte ske om det medför att intäktsfört belopp inte kommer att bli beskattat. Banken har fått återbetalningen under 2006 och har då också tagit upp den som en intäkt i redovisningen. Av det återbetalda beloppet har 2 022 910 kr tagits upp till beskattning vid föregående års taxering. Ett deklaraionsavdrag ska därför göras med motsvarande belopp. För resterande 5 148 605 kr ska något

deklarationsavdrag inte göras.

Banken överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att bli taxerad i enlighet med avlämnad deklaration. Vidare yrkade banken ersättning för dess kostnader i länsrätten med 885 kr. Banken anförde bl.a. följande. Enligt Regeringsrättens avgörande den 7 september 2005 fanns det inte några rättsliga förutsättningar för avregistrering av mervärdesskattegruppen, varför någon mervärdesskatt aldrig skulle ha debiterats på omsättningarna mellan gruppledammarna. Detta innebär att omkostnadsavdrag för mervärdesskatten inte skulle ha gjorts. Korrigeringen bör således avse avdraget för den felaktigt debiterade mervärdesskatten, eftersom denna varit felaktig och rätteligen inte utgjort en kostnad i verksamheten. Den återbetalade mervärdesskatten ska följaktligen inte ses som en skattepliktig intäkt. Den utgör i stället en rättelse av tidigare felaktigt betald mervärdesskatt. Korrigering ska därför ske det år som mervärdesskatt felaktigt har betalats och dragits av som en omkostnad i verksamheten. Detta följer av principen om beskattningsårets slutenhet. Den fråga som länsrätten har att pröva är om den återbetalade mervärdesskatten är skattepliktig eller inte. Detta är inte en periodiseringsfråga, varför de av Skatteverket åberopade bestämmelserna och rättsfallen saknar relevans för frågan. För det fall länsrätten skulle finna att det är en periodiseringsfråga, bör rättelse ändå göras det år avdraget gjordes. Den återbetalade mervärdesskatten ska således hänföras till det år då felaktigt betald mervärdesskatt drogs av.

Skatteverket ansåg, efter omprövning den 30 juni 2008, att det inte fanns skäl att ändra sitt tidigare beslut och att det inte heller fanns skäl att bevilja banken ersättning för dess kostnader i länsrätten.

Länsrätten i Kalmar län (2008-11-20, ordförande Holmén) yttrade: Tillämpliga bestämmelser - Enligt 15 kap. 1 § första stycket IL ska ersättningar, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten tas upp som en intäkt. - I 14 kap. 2 § IL anges att resultatet av näringsverksamhet ska 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. - Enligt 14 kap. 3 § IL ska värdet av utgående lager, pågående arbeten, fordringar, skulder och avsättningar bedömas med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Värdet av ingående lager och andra balansposter ska tas upp till samma belopp som värdet vid det föregående beskattningsårets utgång. - I 14 kap. 4 § första stycket IL anges att om räkenskaper förs för näringsverksamheten, ska dessa läggas till grund för beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten. - Enligt 14 kap. 5 § IL ska det redovisade resultatet justeras om en intäkts- eller kostnadspost hänförs till ett visst beskattningsår i strid med bestämmelserna i 2 §. Motsvarande justering ska göras ett tidigare eller senare beskattningsår, om det behövs för att undvika att någon intäkts- eller kostnadspost utelämnas eller räknas dubbelt. - Rätt beskattningsår för återbetald mervärdesskatt - Länsrätten har först att ta ställning till om den återbetalda mervärdesskatten är att betrakta som en skattepliktig intäkt. Detta innebär att den måste omfattas av huvudregeln i 15 kap. 1 § IL och således anses utgöra en inkomst av näringsverksamhet. - Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2006 ref. 25 funnit att en återbetalning av mervärdesskatt utgjorde en skattepliktig intäkt. Med hänsyn härtill anser länsrätten att nu aktuell återbetalning också är att betrakta som en skattepliktig intäkt hos banken. - Länsrätten har därefter att ta ställning till när den nu aktuella intäkten ska beskattas. Enligt RÅ 1995 ref. 11 ska en intäkt beskattas det år det finns en utgående fordran. I förevarande fall innebär det 2005 eller taxeringsåret 2006. Enligt nämnda rättsfall och RÅ 2006 ref. 25 kan intäkten även beskattas det år då kontant betalning erhålls för fordran, dvs. i förevarande fall vid inkomsttaxeringen 2007. Banken borde därför ha redovisat hela intäkten som skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen 2006, alternativt ha redovisat resterande del av den återbetalda

mervärdesskatten vid inkomsttaxeringen 2007. Banken har även haft möjlighet att begära omprövning av eller överklaga de felaktiga tidigare inkomsttaxeringarna. Detta har dock inte skett. Mot bakgrund av det anförda anser länsrätten att banken ska beskattas för den återstående delen av intäkten det år den återbetalades, dvs. vid inkomsttaxeringen 2007. Skatteverket har därmed haft fog för sitt beslut att vägra banken yrkat avdrag. Vad banken framfört ändrar inte länsrättens uppfattning. Överklagandet bör därför avslås. - Ersättning för kostnader - Eftersom banken inte fått helt eller delvis bifall till sitt överklagande och då det inte heller i övrigt finns skäl att bevilja banken ersättning för dess kostnader i länsrätten, bör detta yrkande avslås. - Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader i länsrätten.

Banken fullföljde sin i länsrätten förda talan hos kammarrätten samt yrkade ersättning av allmänna medel för biträdeskostnader.

Skatteverket bestred bifall såväl till överklagandet som till kostnadsersättningsyrkandet. För det fall att kammarrätten skulle bifalla bankens överklagande ansåg verket att skälig ersättning kunde utgå.

Kammarrätten i Jönköping (2009-08-13, Velinder, Stelzer) yttrade: Vad banken anför i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder inte kammarrätten att göra en annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet ska därför avslås. - Banken har inte helt eller delvis vunnit bifall till sina yrkanden i målet hos länsrätten och kammarrätten. Det finns således inte förutsättningar för att bifalla kostnadsersättningsyrkandet på den i 3 § 1. lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. angivna grunden. Med hänsyn härtill och till att bolaget inte heller uppfyller förutsättningarna för att beviljas ersättning på någon av de andra grunderna i nämnda paragraf, ska ersättningsyrkandet lämnas utan bifall. - Kammarrätten avslår såväl överklagandet som yrkandet om ersättning för kostnader.

Adjungerande ledamoten Danielsson, referent, var av skiljaktig mening och anförde följande. Näringsidkare som säljer mervärdesskattepliktiga varor eller tjänster ska debitera utgående mervärdesskatt på försäljningspriserna. Enligt 15 kap. 6 § IL ska sådan utgående skatt inte tas upp som inkomst vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. För ingående mervärdesskatt som näringsidkaren erlägger på förvärv av varor och tjänster har han rätt att göra avdrag från den utgående skatten. Till den del sådan kvittning inte kan ske återbetalas den överskjutande ingående mervärdesskatten av staten. Vid inkomstbeskattningen av näringsverksamheten får därför enligt 16 kap. 16 § IL avdrag inte göras för mervärdesskatt som dragits av eller återbetalats enligt regelsystemet för mervärdesskatten. I de fall näringsidkaren är mervärdesskatteskyldig för verksamheten gäller med andra ord att de inkomst- och utgiftsbelopp som bokförs och som läggs till grund för beräkningen av den skattepliktiga inkomsten vid inkomsttaxeringen är exklusive mervärdesskatt. - I förevarande fall har staten efter det att Regeringsrätten hävt beslutet om avregistrering av mervärdesskattegruppen återbetalt ingående mervärdesskatt som tidigare år endast kunnat kostnadsföras. Det här aktuella målet gäller ett under 2006 återbetalt belopp om 5 148 605 kr. Återbetalningen i fråga blir att uppfatta som ett godkännande av att banken har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten inom mervärdesskattesystemet. Med andra ord att mervärdesskatten i fråga ska hanteras inom detta system och inte vid inkomstbeskattningen. Banken är till följd härav inte berättigad till de kostnadsavdrag som tidigare år till följd av Skatteverkets avregistrering yrkats och medgivits vid inkomsttaxeringarna. Frågan i målet gäller emellertid inte en rättelse av dessa inkomsttaxeringar utan i stället om den återbetalda ingående skatten kan uppfattas som skattepliktig intäkt vid inkomsttaxeringen, allt med det bakomliggande syftet att förhindra dubbel kompensation. Mot bankens bestridande bör emellertid för en sådan beskattning krävas uttryckligt lagstöd. I 15 kap. 6 § IL finns reglerat under vilka förhållanden lagstiftaren funnit att

ingående mervärdesskatt ska tas upp i inkomstslaget näringsverksamhet. Den aktuella återbetalningen omfattas inte av dessa bestämmelser. Inte heller i övrigt finns det någon bestämmelse i IL, som kan läggas till grund för en beskattning av den återbetalda mervärdesskatten. Jag anser därför att det saknas förutsättningar för att beskatta återbetalningen. Enligt min uppfattning borde således överklagandet bifallas och vid sådan utgång hade banken också varit berättigad till ersättning för biträdeskostnader.

Banken överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa taxeringen i enlighet med avlämnad deklaration samt bevilja ersättning för kostnader i länsrätten och kammarrätten. Vidare yrkade banken ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 338 363 kr. Till stöd för sin talan anförde banken bl.a. följande. Genom Regeringsrättens avgörande RÅ 2005 not. 106 har den mervärdesskattegrupp i vilken banken ingår återregistrerats med retroaktiv verkan. Någon omsättning i mervärdesskattelagens (1994:200) mening kan därmed inte ha skett under den period som gruppen var felaktigt avregistrerad. Grupphuvudmannens inbetalningar till staten under denna period var således inte något annat än felaktiga betalningar och den senare återbetalningen från staten till grupphuvudmannen utgör en korrigerig av denna felaktighet - inte någon återbetalning av utgående mervärdesskatt. En sådan korrigerig omfattas inte av inkomstbegreppet i IL. Därmed kan beloppet inte heller utgöra en skattepliktig intäkt i gruppmedlemmarnas näringsverksamhet. Även om återbetalningen från staten till grupphuvudmannen skulle anses som en återbetalning av mervärdesskatt kan huvudmannens krediterig av sådan skatt inte vara en skattepliktig intäkt hos gruppmedlemmarna eftersom mervärdesskatt i en mervärdesskattepliktig verksamhet varken utgör intäkt eller kostnad i näringsverksamhet. Stöd för annan bedömning finns varken i 15 kap. 1 eller 6 § eller i någon annan bestämmelse i IL. Inte heller på denna grund finns således något lagligt stöd för att beskatta gruppmedlemmarna för de återbetalade beloppen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och hänvisade i huvudsak till vad verket anfört i kammarrätten.

Regeringsrätten (2010-10-08, Eliason, Kindlund, Knutsson, Ståhl, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Under år 2006 mottog banken en betalning från grupphuvudmannen i den mervärdesskattegrupp i vilken banken ingick. Betalningen hade sitt ursprung i belopp som grupphuvudmannen tidigare hade debiterat banken och redovisat som utgående mervärdesskatt. Till följd av Regeringsrättens avgörande RÅ 2005 not. 106, varigenom beslutet att avregistrera mervärdesskattegruppen undanröjdes, återbetalade staten den utgående mervärdesskatten till grupphuvudmannen som i sin tur återbetalade beloppet till gruppmedlemmarna, däribland banken. Frågan i målet är om - och i så fall när - grupphuvudmannens återbetalning ska beskattas hos banken.

Regeringsrätten konstaterar att banken har dragit av hela eller i vart fall delar av de tidigare debiterade mervärdesskattebeloppen som kostnader i sin näringsverksamhet. Dessa belopp har således inte behandlats inom ramen för bankens mervärdesskatteredovisning, vilket bl.a. medfört att banken varken har kunnat tillgodoräkna sig något avdrag för ingående mervärdesskatt (jfr 16 kap. 16 § IL) eller blivit skyldig att återbetala motsvarande belopp till följd av Regeringsrättens senare avgörande. Det kan vidare konstateras att banken har redovisat det belopp som är aktuellt i målet som en intäkt i årsredovisningen för år 2006.

Av 15 kap. 1 § IL framgår att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt i verksamheten. Något undantag från denna regel finns inte för en inkomst av nu aktuellt slag. Återbetalningen utgör därmed en skattepliktig intäkt i bankens verksamhet.

Vad gäller frågan om när återbetalningen ska påverka det skattemässiga

resultatet framgår av 14 kap. 2 § IL att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet enligt lag. Någon särskild skatterättslig bestämmelse som rör beskattningstidpunkten för en inkomst av nu aktuellt slag finns inte. Grupphuvudmannens återbetalning ska därför påverka bankens beskattningsbara resultat det år som följer av god redovisningssed.

Banken har, som framgått ovan, tagit upp återbetalningen som en intäkt i sin redovisning för år 2006. Det har inte framkommit att bankens redovisning står i strid med god redovisningssed. Eftersom det därmed var korrekt att beskatta intäkten vid 2007 års taxering ska överklagandet avslås.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Banken är därför berättigad till ersättning för skäligen kostnader i Regeringsrätten. Ersättningen bör bestämmas till 50 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar banken ersättning för kostnader enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 50 000 kr.

Föredraget 2010-09-22, föredragande Hammarström, målnummer 6456-09

Sökord: Mervärdesskatt; Inkomst av näringsverksamhet; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., ersättning beviljades

Litteratur:
