

|                        |  |                   |   |
|------------------------|--|-------------------|---|
| <b>Målnummer:</b>      | 4010-03  | <b>Avdelning:</b> | 1 |
| <b>Avgörandedatum:</b> | 2005-12-27   |                   |   |
| <b>Rubrik:</b>         | Företag som debiterat och betalat mervärdesskatt vid uthyrning av lokal utan att vara skattskyldigt för fastighetsupplåtelse har ansetts berättigat till återbetalning av de som mervärdesskatt angivna beloppen.    |                   |   |
| <b>Lagrum:</b>         | Artikel 21.1 d i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund |                   |   |
| <b>Rättsfall:</b>      | <ul style="list-style-type: none"><li>• EG-domstolens dom den 5 april 1979 i mål 148/78, Ratti</li><li>• EG-domstolens dom den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker</li></ul>  |                   |   |

---

**REFERAT**

Skattemyndigheten i Luleå vägrade i beslut den 3 april 1996 A/M Pettersson Fastigheter AB (bolaget) avdrag för ingående skatt avseende redovisningsperioderna maj 1994 - december 1995 med motiveringen att frivillig skattskyldighet för uthyrning av rörelselokal inte förelåg. Bolagets redovisade utgående skatt för samma redovisningsperioder korrigerades dock inte.

Skattemyndigheten beslutade vidare den 26 juni 1998 att inte medge återbetalning av felaktigt debiterad och redovisad mervärdesskatt på hyresfakturor för redovisningsperioderna maj 1994 - december 1995.

I överklagande hos länsrätten vidhöll bolaget sin begäran om återbetalning av utgående skatt.

Skattemyndigheten vidhöll i omprövningsbeslut i anledning av överklagandet sin inställning.

Länsrätten i Västerbottens län (2000-10-31, ordförande Halldin) yttrade: Skattemyndigheten anför. Bolaget ansökte och beviljades skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal från den 27 december 1995. Bolaget hade i hyreskontrakt och i hyresavier tillställda hyresgästen öppet debiterat mervärdesskatt på hyreskostnaden, vilket alltså är felaktigt avseende tid före den 27 december 1995. Hyresgästen har letts till att tro att fakturan är korrekt och såldes yrkat avdrag för den debiterade skatten. Att i ett sådant fall godta återbetalning av utgående skatt till bolaget utan att kreditfaktura utfärdats gentemot hyresgästen skulle enligt myndighetens uppfattning strida mot tanken bakom reglerna om mervärdesskatt och då framför allt mot reciprocitetsprincipen. Denna princip innebär att en transaktion som medför avdragsrätt för en person utlöser skatteplikt hos en annan. När två näringsidkare ingår avtal om överlåtelse av varor eller tjänster så bestäms ett försäljningspris exklusive mervärdesskatt. Mervärdesskatten är således en pålaga utöver parternas egentliga överenskommelse. För säljaren utgör inte mervärdesskatten en reell intäkt, eftersom denne endast skall vidarebefordra ifrågavarande belopp till staten. På motsvarande sätt utgör inte heller mervärdesskatten en reell kostnad för köparen (hyresgästen). Med hänsyn härtill så kan skattemyndigheten inte se att den mervärdesskatt som bolaget erlagt till staten utgjort någon faktisk kostnad för bolaget. Denna tolkning styrks också av vad Kammarrätten i Jönköping uttalat i dom den 17 mars 1998 i mål nr 3730-1996, där fråga var om felaktigt debiterad mervärdesskatt och

säljbolaget önskade återfå den felaktigt debiterade utgående skatten. Kammarrätten har i sina domskäl bedömt att principerna bakom mervärdesskattesystemets utformning medför att säljbolaget inte kan återfå den felaktigt debiterade mervärdesskatten. - Bolaget anför. Bolaget hade inte ansökt om frivillig skattskyldighet till mervärdesskatt för uthyrning av verksamhetslokal och var därför inte skattskyldigt till mervärdesskatt under de aktuella redovisningsperioderna. Med hänsyn härtill skall även korrigering ske av den utgående skatten. Någon laglig grund för uttag av mervärdesskatt från bolaget föreligger alltså inte. Den motivering som skattemyndigheten lämnat, nämligen att mervärdesskatten inte skulle utgöra någon kostnad för bolaget, saknar all rättslig relevans för frågan om skattskyldighet till mervärdesskatt och uttag av sådan skatt. Det som mervärdesskatt rubricerade beloppet i den hyra som hyresgästerna inbetalt till bolaget finns det en civilrättslig förpliktelse att återbetala till hyresgästerna. För det fall en sådan betalning ej sker utgör den återbetalade mervärdesskatten en skattepliktig intäkt för bolaget vid taxering till statlig inkomstskatt. - Länsrättens bedömning. - I målet är mellan parterna ostridigt att bolaget inte var skattskyldigt för uthyrning av verksamhetslokal under de aktuella redovisningsperioderna. Länsrätten delar denna uppfattning. Regeringsrätten har i en dom den 26 februari 1999, mål nr 3258-1997, godtagit att ett beslut i fråga om frivillig skattskyldighet kan ges retroaktivt verkan. Något sådant yrkande finns emellertid inte i detta mål. - Bestämmelser om utfärdande av kreditnotor finns för tiden fram till den 1 juli 1994 i 15 § tredje och fjärde styckena lagen (1968:430) om mervärdesskatt och för tiden därefter i 11 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Dessa av skattemyndigheten åberopade bestämmelser om upprättande av kreditnota som förutsättning för återbetalning av utgående skatt är inte tillämpliga i målet, eftersom fråga inte är om skattepliktig omsättning. Bolaget skall därför inte enligt någon bestämmelse i mervärdesskattelagstiftningen kreditera den felaktigt debiterade utgående skatten. - Den situation som är för handen i målet är således att bolaget felaktigt debiterat och redovisat utgående skatt för tjänst som inte är skattepliktig till mervärdesskatt. Bolaget har inte någon skyldighet eller rätt enligt mervärdesskattelagstiftningen att kreditera denna felaktigt uppburna skatt. Därmed saknas laglig möjlighet att vägra bolaget att återfå den felaktigt inbetalda skatten. Det förhållandet att hyresgästen kan ha yrkat och medgetts avdrag för motsvarande skatt kan inte konstitueras någon skattskyldighet för bolaget (jfr RÅ 1988 ref. 74). Bolagets talan skall därför bifallas. - Länsrätten bifaller överklagandet och förklarar att bolaget har rätt till återbetalning av den redovisade utgående skatt som debiterats på ifrågavarande hyresintäkter för redovisningsperioderna maj 1994 - december 1995.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade i kammarrätten att bolaget inte skulle medges återbetalning av felaktigt debiterad och redovisad mervärdesskatt på hyresfakturer för redovisningsperioderna maj/juni 1994 - november/december 1995. Till stöd för sin talan, utöver tidigare åberopade omständigheter, anförde skattemyndigheten i huvudsak följande. För minskning av beskattningsunderlaget krävs när bonus, rabatter m.m. har lämnats i efterhand att kreditnota har utfärdats. I förevarande fall bör kreditnota utfärdas av andra skäl än att beskattningsunderlaget skall minskas på grund av bonus m.m. Skälet är i stället att bolaget genom sin mervärdesskattedebitering har tillskapat en avdragsrätt hos hyresgästen. För återbetalning av mervärdesskatten till bolaget krävs - för att den s.k. reciprocitetsprincipen skall upprätthållas - att kreditnota utfärdas. Kravet på kreditnota grundar sig alltså på den princip som gäller för mervärdesskattesystemets uppbyggnad.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde till stöd för sin talan i huvudsak följande. En absolut förutsättning för att mervärdesskatt skall tas ut är att skattskyldighet föreligger och att omsättningen är skattepliktig. En fastighetsägare som hyr ut lokaler är skattskyldig till mervärdesskatt om han registrerat sig till frivillig skattskyldighet. I annat fall föreligger ingen skattskyldighet. Den omständigheten att mervärdesskatt felaktigt debiterats på

lokalhyror medför inte att skattskyldighet uppkommer. Bolaget har därför rätt att återfå den felaktigt inbetalade mervärdesskatten oavsett om kreditnota har utfärdats eller inte. Den av skattemyndigheten åberopade domen från Kammarrätten i Jönköping är inte relevant. Det målet gällde överlåtelse av lager och inventarier och det överlåtande bolaget var skattskyldigt till mervärdesskatt. Enligt huvudregeln utgjorde överlåtelsen därför skattepliktig omsättning. I förevarande fall föreligger däremot ingen skattskyldighet.

Kammarrätten i Sundsvall (2003-04-28, Diurson, Nihlén, Karlsson, referent) yttrade: Av utredningen i målet framgår att bolaget har debiterat och redovisat mervärdesskatt avseende uthyrning av rörelselokal trots att bolaget inte varit skattskyldigt för uthyrningen. Det framgår också att hyresgästen yrkat avdrag för den debiterade skatten. - Som skattemyndigheten anfört är mervärdesskatten en pålaga utöver avtalsparternas egentliga överenskommelse och utgör därför inte någon verklig intäkt för säljaren, eftersom den skall redovisas till staten. Den utgör inte heller någon reell kostnad för köparen, eftersom denne har rätt att återfå den betalda skatten. - Eftersom den mervärdesskatt som bolaget erlagt således inte utgjort någon faktisk kostnad för bolaget och hyresgästen får antas också ha medgetts avdrag med motsvarande belopp, finner kammarrätten lika med skattemyndigheten att någon rätt till återbetalning av den ifrågakvarande skatten inte föreligger. Skattemyndighetens överklagande skall därmed bifallas. - Kammarrätten fastställer, med bifall till överklagandet och med ändring av länsrättens dom, Skattemyndighetens i Luleå beslut den 26 juni 1998.

Bolaget överklagade och yrkade återbetalning av inbetald mervärdesskatt för omsättning som inte var skattepliktig samt ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 10 000 kr inkl. mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolaget har felaktigt redovisat mervärdesskatt för lokalhyra trots att någon skattskyldighet inte föreligger på grund av att bolaget inte varit frivilligt registrerat till mervärdesskatt för uthyrning av lokaler. Kammarrätten har i sin dom funnit att bolaget inte är skattskyldigt till mervärdesskatt för uthyrningen. Domen strider inte bara mot ML utan även mot den grundläggande principen att skatt enbart får tas ut enligt lag. Skatteverkets uppfattning innebär att en hyresgäst som felaktigt debiterats mervärdesskatt på hyresbelopp inte har rätt till avdrag för den debiterade skatten. Skatteverket skall därför i förekommande fall kontrollera om hyresgästen har gjort avdrag eller ej. Detta ansvar åvilar inte bolaget och det finns därför inte några som helst skäl för Skatteverket att underlåta återbetalning av den felaktigt redovisade och inbetalade skatten. När det gäller EG-rätten har frågan om reglering av återbetalningsrätten överlåtit till medlemsstaterna. Det finns emellertid inte några bestämmelser som reglerar frågan om återbetalning av felaktigt redovisad mervärdesskatt. Av detta följer att staten är skyldig att återbetala beloppet i fråga eftersom rätt att innehålla den felaktigt redovisade skatten måste regleras i lag. I övrigt utgör den felaktigt debiterade skatten endast en ekonomisk fråga att reglera mellan hyresvärden och hyresgästen. Hyresgästen har därvid en ovillkorlig rätt att återfå det felaktigt debiterade beloppet från hyresvärden.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den som felaktigt har tagit ut mervärdesskatt av kunder och betalat in skatten till staten skall kunna få återbetalning av de inbetalda beloppen. Det föreligger inte en rätt för staten att generellt sett vägra återbetalning av felaktigt inbetald mervärdesskatt. EG-rätten föreskriver att möjlighet till rättelse av felaktigt debiterad mervärdesskatt skall finnas och ställer krav på att detta sker utan risk för skattebortfall men överlämnar till medlemsstaterna att reglera hur och på vilka villkor detta skall ske. Det finns därmed möjlighet att uppställa krav på att gjorda debiteringar och fakturor skall krediteras eller återtas om återbetalning skall medges. Härigenom åstadkoms också att reciprocitetsprincipen upprätthålls. De villkor som uppställs får dock inte vara oproportionerliga, så att en återbetalning omöjliggörs även om det inte längre föreligger risk för skattebortfall. Det finns en klar risk för att hyresgästen har

gjort avdrag för den felaktigt debiterade mervärdesskatten. För att säkerställa reciprociteten kan därför återbetalning av den inbetalda skatten ske enbart under förutsättning att bolaget har undanröjt risken för skattebortfall. Då några åtgärder för rättelse inte har vidtagits av bolaget kan återbetalning inte ske.

Regeringsrätten (2005-12-27, Sandström, Dexe, Nord, Stävberg, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget, som hyr ut lokaler, debiterade mervärdesskatt på hyra som påfördes hyresgäster. Det är ostridigt i målet att skatten debiterats felaktigt eftersom Skatteverket inte hade beslutat om frivillig skattskyldighet för bolaget för fastighetsupplåtelse. Av utredningen i målet framgår att den debiterade skatten är hänförlig till redovisningsperioder fr.o.m. juli 1994 t.o.m. december 1995 och att den uppgår till sammanlagt 233 213 kr. Frågan i målet är om bolaget har rätt till återbetalning av de som mervärdesskatt redovisade och till staten inbetalade beloppen.

ML saknar reglering om förfarandet vid felaktigt debiterad och inbetald skatt. Saken har uppmärksammats i Mervärdesskatteutredningens betänkande Mervärdesskatten i ett EG-rättsligt perspektiv (SOU 2002:74). Där föreslås bl.a. en bestämmelse som motsvarar artikel 21.1 d i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Bestämmelsen innebär att varje person som anger mervärdesskatt på en faktura eller jämförlig handling skall vara betalningsskyldig för mervärdesskatt. Betänkandet har ännu inte lett till lagstiftning.

Regeringsrätten konstaterar att den i målet aktuella omsättningen inte är skattepliktig och att det i ML inte finns något stöd för att som mervärdesskatt behandla belopp som felaktigt angetts avse sådan skatt. Någon skatteplikt kan inte grundas direkt på sjätte mervärdesskattedirektivet. Av vad nu sagts följer att det ifrågavarande beloppet om sammanlagt 233 213 kr skall återbetalas till bolaget.

Med hänsyn till utgången i målet är bolaget berättigat till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten. Den begärda ersättningen är skälig. Då bolaget får antas ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt bör ersättningen bestämmas till 8 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och förklarar, med ändring av länsrättens dom, att A/M Pettersson Fastigheter AB är berättigat att återfå det som mervärdesskatt felaktigt debiterade beloppet om sammanlagt 233 213 kr.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel med 8 000 kr.

Föredraget 2005-04-06, föredragande Kristiansson, målnummer 4010-03

---

**Sökord:** Mervärdesskatt; EG-rätt mervärdesskatt

**Litteratur:** SOU 2002:74 del I s. 561-565, 618-619, 639, 641 och 645; Pettersén-Ramstam i Skattenytt 2005 s. 208-215

---