

**Klagande:** Skatteverket

**Motpart:** Fastighets AB Wästerstad, 556698-3879

Ombud: Jur.kand. Fredrik Rosén

**Redovisningsperioder:** Januari – december 2018, januari – juli och oktober 2019 samt januari 2020

**Överklagat beslut:** Kammarrättens i Stockholm dom den 27 maj 2021 i mål nr 2038-21 mfl

**Ärendet gäller:** Anstånd med betalning av mervärdesskatt

Ersättning för kostnader

---

## Skatteverkets yrkanden

Skatteverket överklagar Kammarrättens i Stockholm dom den 27 maj 2021 i mål nr 2038-2040-21.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd och upphäver kammarrättens dom samt fastställer Förvaltningsrättens i Stockholm dom den 2 mars 2021 i mål nr 4260-4262-21.

## Skälen för prövningstillstånd

Det är av mycket stor betydelse för rättstillämpningen att Högsta förvaltningsdomstolen prövar frågan och fastställer rättsläget. Detta eftersom Skatteverket prövar ett mycket stort antal anståndsärenden avseende överskjutande ingående mervärdesskatt per år och dessa uppgår till mycket betydande belopp.

Kammarrätten i Stockholm har i den överklagade domen funnit att överskjutande ingående mervärdesskatt som ska återbetalas till Skatteverket, med anledning av ett tvistigt beslut, ska likställas med skatt att betala och att detta innebär att anstånd med betalning enligt 63 kap. 4 och 5 §§ SFL kan beviljas om övriga förutsättningar för anstånd är uppfyllda.

Det förhållandet att överskjutande ingående mervärdesskatt som ska återbetalas till Skatteverket skulle likställas med skatt att betala påverkar enligt Skatteverkets bedömning, till skillnad från den bedömning Kammarrätten i Stockholm gjort, inte de aktuella anståndsbestämmelsernas omfång.

Det finns för närvarande ingen vägledande praxis som rör frågan om aktuella anståndsbestämmelsers omfång. Det är också oklart i och med kammarrättens bedömning och anståndsprövningens interimistiska karaktär om det kommer finnas ett liknande mål som kan ge ytterligare vägledning.

Det finns inte heller någon möjlighet att få frågan prövad i Skatterättsnämnden eftersom Allmänna ombudet inte kan söka om förhandsbesked i frågor om anstånd med betalning.

HFD bör därför klargöra om aktuella anståndsbestämmelsers omfång sträcker sig till sådana situationer där det för redovisningsperioden inte finns någon skatt att betala utan endast överskjutande ingående mervärdesskatt.

## Bakgrund

### Skatteverkets ställningstagande

Skatteverkets har den 31 augusti 2020 beslutat om ställningstagandet ”Ändringsanstånd kan bara beviljas om det finns skatt eller avgift att betala för den aktuella redovisningsperioden”, dnr 8-454806.

Skatteverket har i ställningstagandet gjort bedömningen att ändringsanstånd enligt 63 kap. 4 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, bara kan beviljas om det finns skatt eller avgift att betala för den aktuella redovisningsperioden. Om saken gäller överskjutande ingående mervärdesskatt eller negativ utgående mervärdesskatt som ska återbetalas av den skattskyldiga till följd av ett tvistigt beslut, så finns det inte någon skatt att betala för den aktuella redovisningsperioden. Anstånd kan därför inte beviljas. Skatteverket gjorde vidare bedömningen att ändringsanstånd kan beviljas om det finns skatt att betala för den aktuella redovisningsperioden, vilket är fallet när utgående mervärdesskatt överstiger ingående mervärdesskatt.

### Skatteverket beslut

Fastighets AB Västerstad har under beskattningsåren 2018-2020 redovisat ingående mervärdesskatt, men inte någon utgående mervärdesskatt i sina mervärdesskattedeklarationer. Beslut om mervärdesskatt har i huvudsak fattats automatiskt i enlighet med de inlämnade deklarationerna. Genom omprövningsbeslut den 26 november respektive den 30 december 2020 beslutade Skatteverket att ändra tidigare beslut om mervärdesskatt och neka bolaget samtliga avdrag för ingående mervärdesskatt under de aktuella perioderna. För vissa perioder har den överskjutande ingående mervärdesskatten avräknats mot andra skatter och avgifter på skattekontot och i vissa fall har även återbetalning skett. När den överskjutande ingående mervärdesskatten använts för avräkning inom skattekontot och därmed satt ner andra skatter och avgifter skulle ett beviljat ändringsanstånd enligt 63 kap. 4-5 §§ SFL i praktiken ha inneburit anstånd med betalning av dessa skatter och avgifter. Om företaget med anledning av omprövningen hade önskat ett anstånd med hänsyn till ett underskott på skattekontot skulle företaget exempelvis kunnat söka anstånd enligt 63 kap. 15 § SFL.

För redovisningsperioderna maj 2018, oktober 2019 samt januari 2020 har Fastighets AB Wästerstad varken redovisat ingående eller utgående mervärdesskatt. Bolaget har därefter begärt omprövning och lämnat in mervärdesskattedeklarationer med överskjutande ingående mervärdesskatt. Skatteverket har i samtliga fall avslagit begäran om omprövning. Varken de grundläggande besluten eller Skatteverkets nackdelsbeslut har inneburit att något belopp krediterat eller debiterats på skattekontot. För redovisningsperioden augusti 2018 har bolaget i sin mervärdesskattedeklaration redovisat överskjutande mervärdesskatt. Bolaget har därefter lämnat in en ny deklaration med ett högre överskjutande belopp. Skatteverkets omprövningsbeslut innebar därför att det tillkommande överskjutande beloppet varken krediterade eller debiterade skattekontot. Se vidare bilaga A om hur mervärdesskattebesluten påverkat skattekontot.

Skatteverket beslutade den 16 februari 2021 att inte bevilja Fastighets AB Wästerstad anstånd med att inbetala ingående mervärdesskatt för redovisningsperioder för tiden januari-december 2018, januari-juli och oktober 2019 samt januari 2020. Som huvudsakligt skäl för beslutet angavs att det inte finns någon mervärdesskatt att betala för de aktuella perioderna.

Bolaget har härefter överklagat besluten om anstånd.

### **Förvaltningsrättens dom**

Förvaltningsrätten i Stockholm har i dom den 2 mars 2021 i mål nr 4260-4262-21 avslagit överklagandet och yrkandet om ersättning med motiveringen att domstolen instämmer i Skatteverkets bedömning att den omständigheten att bolaget mottagit betalningskrav med anledning av verkets beslut att inte medge yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt inte innebär att det finns skatt att betala för de i målen aktuella perioderna. Förvaltningsrätten konstaterar vidare att bolaget enbart yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt och alltså, som framgår ovan, inte redovisat någon utgående mervärdesskatt för de i målen aktuella redovisningsperioderna. Bolaget har därför inte någon mervärdesskatt att betala för dessa perioder. Det saknades därmed enligt förvaltningsrätten förutsättningar att medge bolaget anstånd med betalning av mervärdesskatt.

### **Kammarrättens dom**

Kammarrätten i Stockholm upphävde i ett avgörande den 27 maj 2021 i mål 2038-2040-21 förvaltningsrättens dom och de överklagade besluten och visade målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med skälen för domen. Kammarrätten i Stockholm beviljade Fastighets AB Wästerstad ersättning för kostnader med 18 900 kr, varav 13 500 kr för kostnader i kammarrätten och 5 400 kr för kostnader i förvaltningsrätten.

Kammarrätten bedömde att anstånd enligt 63 kap. 4 och 5 §§ SFL kan beviljas för överskjutande ingående mervärdesskatt med hänsyn till anståndslagstiftningens ordalydelse och syfte, och särskilt med beaktande av de uttalanden om likställighetsbestämmelser som gjordes i SOU 2009:58.

## **Rättslig reglering m.m.**

### **Skatteförfarandelagens och mervärdesskattelagens bestämmelser**

Med överskjutande ingående mervärdesskatt avses enligt 3 kap. 14 § skatteförfarandelagen (2011:1244), nedan SFL, den del av ingående mervärdesskatt som överstiger utgående mervärdesskatt.

Av 63 kap. 4 § första stycket SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift, om det är tveksamt hur stort belopp som kommer att behöva betalas.

Skatteverket ska även bevilja anstånd med betalning av skatt eller avgift om den som är skyldig att betala har begärt omprövning av eller överklagat beslutet och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den betalningsskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten eller avgiften. Det framgår av 63 kap. 5 § SFL.

Av 63 kap. 7 § SFL framgår att Skatteverket ska bevilja anstånd med betalning av skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift och kontrollavgift om den som avgiften gäller har begärt omprövning av eller till förvaltningsrätten överklagat

1. beslutet om skattetillägg, återkallelseavgift, dokumentationsavgift, rapporteringsavgift eller kontrollavgift, eller
2. beslutet i den fråga som har föranlett skattetillägget eller återkallelseavgiften.

Enligt 63 kap. 16 § SFL beviljas anstånd, om inte annat följer av 17-21 a §§, med skäligt belopp. I de fall som avses i 7 § ska anstånd dock beviljas med det belopp som begäran om omprövning eller överklagandet gäller.

Den skattskyldiga har normalt rätt att få ut överskjutande ingående mervärdesskatt skyndsamt (14 kap. 5 § och 7 § skatteförfarandeförordningen [2011:1261], SFF).

Den som bedriver verksamhet som medför skyldighet att betala mervärdesskatt får enligt 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200) göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

### **Likställighetsbestämmelsen i skattebetalningslagen**

Inför införandet av SFL utreddes behovet av s.k. likställighetsbestämmelser.

Likställighetsbestämmelser är bestämmelser som föreskriver att vad som sägs om t. ex. skatt och skattskyldig även ska gälla avgift och avgiftsskyldig. Ett annat exempel på sådana bestämmelser är att med skattskyldig likställs den som har rätt till återbetalning av mervärdesskatt. En likställighetsbestämmelse innebär helt enkelt att vissa termer och begrepp ges en vidare betydelse. Fördelen är att lagtexten blir kortare. I stället för att t. ex. ange "skatt eller avgift" i varje paragraf är det tillräckligt att använda termen "skatt". Nackdelen är att lagtexten blir mindre tydlig och att det kan uppstå oklarheter om en paragrafs räckvidd (SOU 2009:58 s. 348 ff.).

Utgångspunkten var att hålla nere antalet likställighetsbestämmelser för att lagen skulle bli så tydlig och tillgänglig som möjligt. Lagtexten skulle formuleras på ett sådant sätt att likställighetsbestämmelser inte skulle behövas (prop. 2010/11:165 s. 297).

En likställighetsbestämmelse som inte bedömdes behöva en motsvarighet i SFL var i kap. 4 § andra stycket 2 skattebetalningslagen (1997:483), SBL. Enligt den bestämmelsen likställdes med skatt ett belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skulle betalas in igen till Skatteverket (SOU 2009:58 s. 861 ff.).

Om likställighetsbestämmelsen i kap. 4 § andra stycket 2 SBL uttalades i SOU 2009:58 bl.a. följande. I skattekontosystemet är huvudprincipen att om en avstämning av skattekontot visar att det finns ett överskott på kontot ska överskottet återbetalas under förutsättning att överskottet inte kan komma att behövas för att betala skatt. Grunden för ett överskott kan variera. Överskott kan t.ex. grundas på ett beslut om överskjutande ingående mervärdesskatt, en slutskatteberäkning eller ett omprövningsbeslut eller ett beslut av domstol. Vad likställighetsbestämmelsen i kap. 4 § andra stycket 2 SBL avser är fall där belopp återbetalats på grund av att skattekontot visat överskott men där det beslut som överskottet grundade sig på senare ändras till nackdel för den skatt eller avgiftsskyldige. Det belopp som ska betalas till följd av ändringen ska enligt bestämmelsen likställas med skatt. Frågan är om det behövs för att förfarandet ska fungera. Om det beslut som överskottet grundade sig på avsåg skatt bör ändringar av beslutet också anses avse skatt. En betalningsskyldighet som uppkommer till följd av att t.ex. ett beslut om slutlig skatt eller ett beslut om mervärdesskatt ändras avser givetvis skatt. Den som ändringen gäller ska betala skatt. Att det ursprungliga beslutet, dvs. det som låg till grund för överskottet, lett till en återbetalning gör inte att betalningsskyldigheten avser något annat än skatt (SOU 2009:58 s. 867).

Av den efterföljande propositionen framgår att regeringen delade utredningens bedömning om vilka likställighetsbestämmelser som inte skulle föras över till den nya skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165 s. 299-300).

## **Hur påverkas skattekontot av överskjutande ingående mervärdesskatt och ett beviljande av anstånd?**

Så snart en skattedeklaration lämnas in till Skatteverket fattas ett grundbeslut om skatten och avgifterna i enlighet med deklarationen (53 kap. 2 § SFL). När en skattskyldig lämnar in en skattedeklaration med överskjutande ingående mervärdesskatt innebär detta att den överskjutande skatten tillgodoförs skattekontot genom en kreditering (61 kap. 1 § och 3 § SFL). Beloppet kan användas för avräkning inom skattekontot (62 kap. 11 § SFL). Om krediteringen leder till ett överskott på skattekontot ska detta betalas tillbaka efter avstämning (64 kap. 2 § första stycket 2 b eller c SFL).

Skattekontosystemet skapar p.g.a. bestämmelsen i 14 kap. 7 § skatteförfarandeförordningen (2011:1261), SFF, en maskinell spärr vid registrering av grundbeslut av överskjutande ingående mervärdesskatt för att förhindra återbetalning innan en kontroll och ett godkännande skett. Anledningen till att reglerna om utbetalningsspärar finns i SFF är att en överskjutande ingående mervärdesskatt tillgodoräknas direkt på skattekontot likt en inbetalning när ett maskinellt beslut fattas till följd av en inlämnad skattedeklaration.

Om Skatteverket fattar ett omprövningsbeslut till nackdel för den skattskyldiga avseende tidigare tillgodoförd överskjutande ingående mervärdesskatt kommer beloppet att debitera

skattekontot när det ska vara betalt, normalt senast den förfallodag som infaller närmast efter det att 30 dagar har gått från den dag beslut fattades (62 kap. 8 § SFL).

En begäran om omprövning som innebär att den skattskyldiga vill få överskjutande ingående mervärdesskatt tillgodoräknad krediteras däremot inte skattekontot direkt och omfattas inte heller av reglerna i 14 kap. 7 § SFF. Resultatet av en omprövning krediterar eller debiterar därför skattekontot först när Skatteverket har fattat beslut i omprövningsärendet.

När Skatteverket beviljar anstånd enligt 63 kap. 4 och 5 §§ SFL med betalningen av en specifik skatt eller när en fordran sätts ned eller undanröjs, sker en kreditering på skattekontot (61 kap. 1 och 3 §§ SFL). Den posten hålls samman med den specifika skatten eller avgiften som den hör ihop med. En skatteskuld kan därför återtas från indrivning om den har lämnats för indrivning och inte är betald (70 kap. 5 § SFL).

## **Skatteverkets bedömning**

### **Grundläggande förutsättningar för att beviljas anstånd enligt aktuella anståndsgrunder**

Skatteverket anser att en grundläggande förutsättning för att ändringsanstånd och anstånd för att undvika betydande skada ska kunna beviljas är att den skattskyldiga har eller har haft skatt att betala.

Aktuella anståndsgrunder förutsätter att den skattskyldiga begärt omprövning, överklagat eller att det på annat sätt initierats en process som innebär att det i någon mån är tveksamt hur mycket skatt eller avgift som ska betalas. Med andra ord krävs det därför att det finns en ”skatt att betala”. När saken i målet är ett yrkande om att ”få tillgodoräknas ett större överskjutande mervärdebelopp” än enligt det tvistiga beslutet är frågan om detta innefattas i anståndsbestämmelsernas omfattning?

Avsikten med att i princip överföra uppbördslagens (1953:272), UBL, bestämmelser i 49 § 1 mom. till 17 kap. 2 § SBL var att anstånd med betalning ska ges på samma sätt som gällde innan och enligt UBL (prop. 1996/97:100 s. 425 ff.). Även motsvarande anståndsbestämmelse i 16 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200) hänvisar till 49 § 1 mom. UBL. Skillnaden var endast att ett anstånd efter införandet av SBL kunde leda till återbetalning även om skatten var betald, d.v.s. man förklarade att RÅ 1990 ref. 27 inte längre var tillämplig. Tidigare fick man enligt UBL endast medge anstånd med den kvarstående skatten respektive den tillkommande skatten, kvarskatteavgift och ränta, respektive belopp enligt beslut om solidariskt betalningsskyldighet och fastställt men inte verkställt skatteavdrag. Anstånd fick alltså inte beviljas så att ett överskjutande belopp uppstod. De nya bestämmelserna i SBL innebar med andra ord att anståndsbeloppet inte bara kan underlåtas att behöva betalas in under anståndstiden utan också att redan inbetalt belopp kan komma att återbetalas om anstånd medges (prop. 1996/97:100 s. 612). Det framgår alltså inte att syftet med ändringarna innebar att anståndsbestämmelsernas omfattning utsträcktes till att anstånd ska kunna beviljas för återkrav avseende överskjutande ingående mervärdesskatt.



Av förarbetena till SFL (prop. 2010/11:165 s. 1032) anges att tidigare anståndsgrunder avseende ändring i 17 kap. SBL slås samman till en grund där den gemensamma nämnaren för alla fall är att en nedsättning av skatt eller avgift aktualiseras. Enligt Skatteverkets bedömning innebär ett mindre överskjutande belopp för perioden inte en nedsättning av den skatt eller avgift som ska betalas för redovisningsperioden. En nedsättning borde därför följaktligen endast kunna avse ett lägre belopp att betala för den redovisningsperiod som omprövningen eller överklagandet avser.

### **Påverkar det förhållandet att "överskjutande belopp" ska ses som "skatt" bedömningen av anståndsgrundernas omfattning?**

Likställighetsbestämmelsen, som tidigare fanns i SBL, innebar att med skatt ska likställas ett belopp som betalats tillbaka till den skattskyldige men som på grund av ett senare beskattningsbeslut skulle betalas in igen till Skatteverket. Kammarrätten anser i den överklagade domen att bestämmelsen är avgörande för bedömningen av om anstånd kan beviljas för överskjutande ingående mervärdesskatt. Skatteverket ifrågasätter inte att ett belopp som betalats tillbaka till den skattskyldiga men som på grund av ett senare beskattningsbeslut återkrävs av Skatteverket är att anse som "skatt". Detta har enligt Skatteverkets bedömning dock inte i sig någon betydelse för frågan om aktuella anståndsgrunders omfattning.

Den grundläggande förutsättningen enligt ovan är i stället om den tvistiga sakfrågan slutligt kan leda till en nedsättning av skatten eller avgiften. Avgörande är med andra ord inte att karakterisera återkravet utan avgöra om det för redovisningsperioden slutligt finns ett belopp att betala och om den tvistiga sakfrågan kan leda till en nedsättning av detta belopp eller om anstånd i stället kan innebära att ett överskjutande belopp uppstår för perioden.

Vidare avser likställighetsbestämmelsen en annan situation än den som huvudsakligen föreligger i målen eftersom bestämmelsen enbart behandlar överskott på skattekontot som betalats ut och inte belopp som avräknats eller ännu inte tillgodoförts på skattekontot. I den aktuella situationen har den överskjutande ingående mervärdesskatten i huvudsak aldrig "återbetalats" utan i stället använts för avräkning och för tre redovisningsperioder inte ens krediterats skattekontot.

Likställighetsbestämmelsen överfördes vidare inte till SFL och de uttalanden som kammarrätten hänvisar till framgår endast av en SOU och inte av propositionen till nu gällande anståndsbestämmelser.

### **Bör överskjutande ingående mervärdesskatt inkluderas i omfånget av aktuella anståndsbestämmelser?**

Syftet med aktuella anståndsbestämmelser är att skattskyldiga dels inte ska behöva betala skatt eller avgift för perioden, dels att redan inbetalda belopp för densamma ska kunna återbetalas till den skattskyldiga (prop. 1996/97:100 s. 425 ff. och 612). Detta framgår också genom uttalanden i propositionen till SFL där det anges att "varje initiativ som väcker frågan om hur mycket skatt eller avgift som den betalningsskyldige ska betala i slutändan omfattas av anståndsbestämmelsernas ordalydelse (prop. 2010/11:165 s. 1031)". Avgörande för omfånget måste därför enligt Skatteverkets bedömning vara om den tvistiga sakfrågan slutligen kan innebära en nedsättning av skatten eller avgiften som ska betalas för perioden.

Överskjutande ingående mervärdesskatt innebär att en person kan tillgodoföras belopp på skattekontot för en viss redovisningsperiod, ett belopp som kan avräknas mot skatt och avgift att betala eller utbetalas. Om det tvistiga beloppet har krediterat skattekontot eller inte beror bl.a. på om Skatteverket godkänt deklarationen. Skatteverkets beslut kan därför både innebära att ett överskjutande belopp inte tillgodoförs eller att beloppet som tidigare krediterats ska betalas tillbaka. Skatteverkets beslut kan därför resultera i ett underskott på skattekontot, oavsett om beslutet innebär att ytterligare överskjutande ingående mervärdesskatt inte krediteras och därmed kan avräknas mot andra skatter och avgifter som förfaller på skattekontot eller p.g.a. att återkravet debiterar skattekontot. Om det finns underskott på kontohavarens skattekonto som behöver betalas är detta aldrig i sig ett resultat av att företaget tillgodoförts överskjutande ingående mervärdesskatt eller ej. Detta beror i stället på att det överskjutande beloppet avräknats mot andra poster eller återbetalats.

Om inte något annat har hänt på skattekontot är det med andra ord bara fråga om och i så fall hur stort överskott som ska finnas på skattekontot genom den överskjutande mervärdesskatteredovisningen. Ett anstånd i den aktuella situationen kan därför sägas innebära att företaget får anstånd med att betala ett belopp hänförligt till andra skatter och avgifter än den tvistiga sakfrågan. En sådan konsekvens ska enligt Skatteverkets bedömning inrymmas i omfånget för de anståndsgrunder där saldot på skattekontot är den grundläggande förutsättningen<sup>1</sup>. För de nu aktuella anståndsgrunderna handlar det istället om periodens resultat. Omfånget av anståndsgrunderna bör därför inte utsträckas och bör inte kunna leda till att anståndet innebär ”ett större belopp att återfå” för den aktuella perioden under anståndstiden.

Det finns ingen anledning att göra åtskillnad på omfånget av det belopp som ett ändringsanstånd eller anstånd p.g.a. betydande skadeverkningar ”teoretiskt” kan beviljas avseende och t.ex. ett s.k. tillfällig anstånd enligt lag (2009:99) om anstånd med inbetalning av skatt i vissa fall. Detta eftersom inte någon av anståndsgrunderna bör innebära att ytterligare överskjutande belopp tillgodoförs för redovisningsperioden under anståndstiden. Anstånd bör endast beviljas i situationer när ett anstånd skulle innebära att den skattskyldiga inte behöver betala skatt eller avgift för perioden som förvisso redan kan vara inbetalda av den skattskyldiga.

När det gäller mervärdesskatt kan anstånd därför, enligt Skatteverkets bedömning, endast beviljas om det finns mervärdesskatt att betala för redovisningsperioden.

---

<sup>1</sup> Enligt Skatteverkets bedömning kan anstånd med ett obetalt belopp avseende överskjutande ingående mervärdesskatt beviljas enligt 63 kap. 15 och 23 §§ SFL. Detta gäller även i en situation när Skatteverkets omprövningsbeslut innebär att det uppstår ett underskott på den skattskyldigas skattekonto.