



# DOM

2013 -12- 19  
Meddelad i Göteborg

## KLAGANDE

## MOTPART

Skatteverket  
Storföretagsregionen  
403 32 Göteborg

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 26 oktober 2012 i  
mål nr 5437-12, se bilaga A

## SAKEN

Rätt beskattningsår  
Inkomsttaxering 2011

---

## KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Med bifall till överklagandet upphäver kammarrätten förvaltningsrättens  
dom samt Skatteverkets beslut den 9 november 2011.

---

## YRKANDEN M.M.

(bolaget) yrkar att Skatteverkets beslut och förvaltningsrättens  
dom undanröjs och anför följande.

I första hand anser bolaget att fordringarna inte bort redovisas den 31  
december 2010. Det är ostridigt att Redovisningsrådets rekommendation  
RR 16 ska tillämpas. Enligt god redovisningssed ska en fordring redovi-  
sas först när den är säker eller så gott som säker. Så var inte fallet vid  
utgången av 2010. Kammarrätten i Göteborg har i ett antal domar den

6 mars 2013 (t.ex. mål nr 6502-12) uttalat att det krävts en ingående bedömning för att fastställa korrekt skattesats för ett tryckeris tillhandahållanden. Det rör sig alltså om svåra bedömningar och det var på balansdagen inte klart att Skatteverket skulle acceptera att betala tillbaka mervärdesskatten. Omständigheterna i EU-domstolens mål nr C-88/09, *Graphic Procédé*, var inte identiska med omständigheterna i detta mål.

Skatteverket har bevisbördan för att bolagets redovisning strider mot god redovisningssed. Det finns i praxis från Högsta förvaltningsdomstolen stöd för bolagets uppfattning att det inte strider mot god redovisningssed att intäktsföra en återbetalning under det år som återbetalningen faktiskt sker, se t.ex. RÅ 2010 ref. 95 och HFD 2011 not. 89. Vidare framgår av bl.a. RÅ 1999 ref. 32 att om det finns flera goda redovisningsseder blir Skatteverket bundet av den goda redovisningssed som bolaget har tillämpat.

Att intäktsföra fordringarna redan i bokslutet 2010 skulle också strida mot Skatteverkets ställningstagande den 21 maj 2007 där det uttalas att en fordran på återbetalning ska tas upp först när omprövningsbeslut fattas av Skatteverket. Vid bokslutstidpunkten 2010 fanns inga indikationer på att Skatteverket skulle hävda att ställningstagandet inte skulle vara tillämpligt.

I andra hand, för det fall kammarrätten anser att fordringarna ska intäktsföras vid utgången av 2010, görs gällande att bolaget samtidigt skulle ha varit skyldigt/haft rätt att göra en avsättning enligt god redovisningssed. Nettoresultatet skulle då ha blivit detsamma som bolaget faktiskt redovisade. Allt annat skulle ha medfört att det inte givits en rättvisande bild av bolagets resultat och ställning.

*Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och anför följande.

Det är två olika sakfrågor som ska bedömas. Den första frågan är om bolaget borde ha redovisat sina fordringar som intäkt den 31 december 2010. Frågan därefter är om bolaget har rätt att göra en avsättning till följd av framtida krav från bolagets kunder avseende de belopp som felaktigt fakturerats som mervärdesskatt.

Bolagets fordringar på Skatteverket med anledning av sin ansökan om återbetalning ska redovisas och därmed tas upp till beskattning när det kan anses så gott som säkert att bolaget kommer att få återbetalt felaktigt redovisad mervärdesskatt. Detta följer av RR 16 och av de principer som framgår av Bokföringsnämndens yttrande i målet RÅ 2006 ref. 63. Vidare krävs att intäkten kan beräknas tillförlitligt. Dessa förutsättningar var uppfyllda redan vid utgången av 2010.

En eventuell avsättning innebär att bolaget beviljas avdrag för en kostnad. Det är bolaget som har bevisbördan för att förutsättningarna för en avsättning är uppfyllda. Bolaget kan inte på balansdagen 2010 anses ha haft ett legalt åtagande gentemot sina kunder att kompensera dem för att Skatteverket i framtiden kan komma att följdändra dem. En kund kan inte ha anses lidit någon skada per balansdagen den 31 december 2010, dvs. innan Skatteverket ens har följdändrat någon kunds mervärdesskatt. Återbetald för högt redovisad mervärdesskatt ska inte automatiskt, avtalsmässigt eller på annan grund slussas vidare till någon annan varför det inte utgör belopp som uppbärs för någon annan räkning. Bolaget har inte kunnat visa att det har rätt att göra avsättning i bokslutet för beskattningsår 2010 avseende framtida krav från bolagets kunder att återbetala den för högt redovisade mervärdesskatten. Bolaget bör därför inte medges avdrag för avsättning.

## SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

### *Bakgrund*

Mervärdesskatt ska enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktiga och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med vara förstås enligt 6 § samma kapitel materiella ting, bland dem fastigheter och gas, samt värme, kyla och elektrisk kraft. Med tjänst förstås enligt samma bestämmelse allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

Mervärdesskatt ska enligt 7 kap. 1 § första stycket ML tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 ska skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster även i form av enstaka blad, tidningar och tidskrifter – allt under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Den reducerade skattesatsen om 6 procent tillämpas också enligt tredje stycket 2 – under samma förutsättningar – för omsättning av bl.a. program och kataloger i viss verksamhet.

De nämnda bestämmelserna i ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande reglering i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG), artiklarna 2.1 a) och c), 14.1, 24.1 och 98 samt bilaga III till direktivet.

Eftersom omsättning som förekommit i tryckeriverksamhet i Sverige traditionellt har betraktats som tillhandahållande av tjänster, har för dessa tillhandahållanden tillämpats normalskattesatsen om 25 procent.

Till följd av EU-domstolens dom i mål nr C-88/09, Graphic Procédé, och av att tolkningen av de gemenskapsrättsliga begreppen leverans av varor

respektive tillhandahållande av tjänster ska ske på ett unionskonformt sätt bl.a. med beaktande av EU-domstolens praxis, har synen på tryckeriers tillhandahållanden förändrats även för svenskt vidkommande.

EU-domstolen har i flera domar lagt fast principerna för hur den mervärdesskatterättsliga karaktären ska bestämmas hos en transaktion som innefattar flera olika delar (se t.ex. mål nr C-111/05 Aktiebolaget NN, C-88/09 Graphic Procédé och de förenade målen nr C-497/09 m.fl., Bog m.fl.).

I Graphic Procédé- domen har EU-domstolen uttalat sig om hur dessa principer ska användas vid bedömningen av om en viss kopieringsverksamhet ska anses utgöra två eller flera fristående tillhandahållanden eller ett enda sammansatt tillhandahållande, och i det senare fallet, om detta sammansatta tillhandahållande ska klassificeras som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i mervärdesskattedirektivet. EU-domstolen fann att den aktuella kopieringsverksamheten utgjorde en enda sammansatt transaktion. Vidare fann domstolen att kopieringsverksamheten utgjorde leverans av varor i den utsträckning som verksamheten var begränsad till mångfaldigandet av dokument på någon form av medium och då rätten att förfoga över kopiorna överfördes från den som utförde kopieringen till den kund som beställt dem. En sådan verksamhet ska emellertid kvalificeras som tillhandahållande av tjänster om den även innefattar tillhandahållande av tilläggstjänster, vilka kan anses huvudsakliga i förhållande till leveransen av varor, och tilläggstjänsterna därför utgjorde de tjänster som kunden efterfrågade i sig. Vid denna bedömning skulle hänsyn tas till tilläggstjänsternas betydelse för kunden, till den tid som dokumenten behövde bearbetas och till hur stor andel av den sammanlagda kostnaden som tilläggstjänsterna utgjorde (pp. 27-33).

Bolaget bedrev under 2004 tryckverksamhet av i huvudsak dagstidningar och periodiska tidskrifter. I samband härmed har bolaget även utfört s.k. prepress, adressering, falsning och frakt m.m. Eftersom bolaget uppfattat att all dess verksamhet skulle beskattas som tillhandahållna tjänster och inte som leverans av varor, har bolaget genomgående fakturerat sina kunder med utgående mervärdesskatt om 25 procent.

Bolaget har i december 2010 begärt att Skatteverket ska ompröva bolagets mervärdesskattedeclarationer för 2004 och yrkat att redovisad utgående mervärdesskatt sätts ned med 91 449 236 kr.

I omprövningsbeslut den 19 augusti 2011 beslutade Skatteverket att medge bolaget nedsättning av redovisad utgående mervärdesskatt med 80 544 218 kr. Genom det nu överklagade beslutet, grundläggande beslut om taxering den 9 november 2011 avseende taxeringsår 2011, beslutade Skatteverket att till beskattning ta upp 80 544 218 kr motsvarande ej bokförd fordran på belopp som tidigare felaktigt bedömts som utgående mervärdesskatt.

*Kammarrätten gör följande bedömning*

Frågan i målet är vilket år bolagets fordringar på belopp som tidigare bedömts utgöra utgående mervärdesskatt ska tas upp till beskattning som en intäkt. Avgörande för denna bedömning är vad som kan anses följa av god redovisningssed.

Enligt kammarrättens mening får Bokföringsnämndens allmänna råd 2003:3 om redovisning av intäkter anses ge uttryck för en allmän princip om vad som är god redovisningssed vid intäktsredovisning av fordringar. Enligt denna ska en fordran intäktsföras när den kan konstateras, dvs. det är sannolikt/nästantill säkert att ersättning kommer erhållas, och intäkten kan beräknas tillförlitligt.

Av EU-domstolens dom i Graphic Procédé följer, enligt kammarrättens mening, att ett tryckeris tillhandahållande kan omfatta en rad olika tjänster och varor som kan behandlas som ett enda, odelbart ekonomiskt tillhandahållande av vara om det inslaget överväger – utifrån bl.a. kundens perspektiv – och av tjänst om det inslaget överväger.

Det nu anförda innebär att vid tillämpning av mervärdesskattelagen måste en prövning i varje enskilt fall göras om fråga är om ett sammansatt tillhandahållande. Om så bedöms vara fallet måste en prövning göras av om det sammansatta tillhandahållandet, med beaktande av de kriterier som EU-domstolen ställt upp, ska anses utgöra omsättning av vara vilket medför att tillämplig skattesats är 6 procent, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam, eller tillhandahållande av en tjänst för vilken tillämplig skattesats är 25 procent.

Enligt kammarrättens mening krävs således en ingående bedömning i varje enskilt fall för att fastställa den skattesats som varit tillämplig för de tillhandahållanden som omfattas av bolagets begäran om omprövning. Bolaget kunde därför inte vara säkert på om – och i vilken omfattning - Skatteverket skulle komma att göra samma bedömning som bolaget ifråga om tillämplig skattesats för de aktuella tillhandahållandena. Med hänsyn härtill anser kammarrätten att det är tveksamt om fordringarna kan anses konstaterade, dvs. att det är nästintill säkert att ersättning kommer att erhållas. Även om bedömningen gjordes att fordringarna kan anses konstaterade, anser kammarrätten att fordringarna – med hänsyn till den bedömning in casu som ska göras - inte borde intäktsföras då den kommande intäkten i vart fall inte kunde beräknas tillförlitligt.

Vidare anser kammarrätten att Skatteverkets ställningstagande den 9 juli 2010 (dnr 131 355983-10/11) inte kan tillmätas sådant värde utifrån god redovisningssed att ställningstagandet ensamt kan anses ge stöd för att det vid utgången av 2010 var nästintill säkert att bolaget skulle komma

att erhålla betalning för sina fordringar och att denna intäkt kunde beräknas tillförlitligt.

Kammarrätten anser mot denna bakgrund att det inte kan fastslås att det på balansdagen den 31 december 2010 gick att bedöma fordringarnas värde på sådant sätt att de då kunde åsättas ett tillförlitligt värde i redovisningen. Kammarrätten anser därför att fordringarna inte ska redovisas 2010 och de ska därmed heller inte tas upp till beskattning vid inkomsttaxeringen 2011. Bolagets överklagande ska således bifallas.

---

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

referent





**FÖRVALTNINGSRÄTTEN  
I GÖTEBORG**  
Avdelning 1

**DOM**  
2012-10-26  
Meddelad i  
Göteborg

*Bilaga A*

Mål nr  
5437-12  
Enhet 1:1

Sida 1 (12)

*Ab. 13*

**KLAGANDE**

*Bolaget*

**MOTPART**

Skatteverket  
Storföretagsregionen  
403 32 Göteborg

**ÖVERKLAGAT BESLUT**

Skatteverkets grundläggande beslut vid taxering den 9 november 2011

**SAKEN**

Rätt beskattningsår  
Inkomsttaxering 2011

**DOMSLUT**

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Dok.Id 166559

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 53197 400 15 Göteborg	Sten Sturegatan 14	031 - 732 70 00 E-post: <a href="mailto:forvaltningsrattenigoteborg@dom.se">forvaltningsrattenigoteborg@dom.se</a>	031 - 711 78 59	måndag – fredag 08:00-16:00

### BAKGRUND

Skatteverket har ökat *bolagets* resultat med 80 544 218 kr. Ökningen var föranledd av att Skatteverket till beskattning tagit fordringar som bolaget haft på Skatteverket på felaktigt inbetald mervärdesskatt. Enligt en dom av EU-domstolen i mål C-88/09 (Graphic Procédé) innefattar framställning och leverans av tryckeriprodukter omsättning av varor. Därmed är mervärdesskatten 6 procent och inte 25 procent, vilket bolaget betalat in till Skatteverket. Bolaget hade därför rätt att få tillbaka mellanskillnaden och enligt Skatteverket skulle bolagets fordringar på felaktigt inbetald mervärdesskatt tas upp till beskattning inkomståret 2010.

### YRKANDEN M.M.

(bolaget) yrkar att förvaltningsrätten undanröjer Skatteverkets beslut att beskatta bolaget med 80 544 218 kr. Bolaget anför bl.a. följande.

Knäckfrågan i målet är vilket år som fordringarna enligt god redovisningssed ska tas upp till beskattning. Bolagets uppfattning, som delas av dess revisorer, är att det inte är korrekt att god redovisningssed innebär att en intäktsföring ska ske redan till följd av att ansökan om återbetalning har lämnats in till Skatteverket, vilket Skatteverket hävdar. Men även om så skulle vara fallet så innebär god redovisningssed att bolaget måste beakta den påtagliga risken för att bolaget kommer att bli tvunget att kompensera sina kunder med ett lika stort belopp. God redovisningssed blir därmed att någon intäkt inte ska redovisas redan i 2010 års bokslut.

Bolaget tillämpar årsredovisningslagen och Bokföringsnämndens allmänna råd som grund för sin redovisning. Om särskilda regler i dessa regelverk saknas så hämtar bolaget vägledning i Redovisningsrådets rekommendationer. Av BFNAR 2003:3 (Redovisning av intäkter) framgår att en intäkt ska redovisas när risker och förmåner övergått på köparen och när det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som bolaget ska få av transaktionen kommer att tillfalla företaget. En intäkt ska då redovisas när det går att uppskatta beloppets storlek på ett tillförlitligt sätt och då risken för att inte erhålla betalning endast utgörs av kreditrisk. Med facit i hand kan inledningsvis konstateras att Skatteverket underkänt bolagets beräkning av storleken på den nedsättningsgrundande mervärdesskatten. Skatteverket har dessutom i några fall vägrat nedsättning av mervärdesskatt hänförlig till vissa tryckeriuppdrag.

Dessutom kan konstateras att Skatteverket tidigt offentliggjorde att det avsåg att kräva in motsvarande belopp från bolagets kunder genom s.k. följdändring. Med detta synsätt är det troligast att bolaget av affärsmässiga skäl, alternativt juridiskt bindande avtal, blir tvunget att återbetala motsvarande belopp till kunderna. Det finns så stora osäkerheter kring utgången av dessa processer att det inte kan sägas att det är sannolikt att de ekonomiska fördelar som bolaget ska få av den aktuella återbetalningen kommer att tillfalla bolaget. Till följd av denna osäkerhet är bolagets bedömning att det inte var god redovisningssed att intäktsföra beloppet i 2010 års räkenskaper.

Bolaget kan konstatera att det inte finns något specifikt uttalande från vare sig Bokföringsnämnden eller annan som rör intäktsredovisning avseende erhållen återbetalning av felaktigt inbetalda belopp från Skatteverket. Bokföringsnämnden har emellertid uttalat sig i ett i viss mån liknande fall

(BFNAR 2008:1) som avser frågan när en försäkringsersättning skulle redovisas. Den skulle redovisas först sedan försäkringsbolaget har fattat beslut om ersättning.

Parallellen till en begäran om omprövning är uppenbar. Den skattskyldige har precis som i försäkringsfallet gjort bedömningen att det borde gå att få tillbaka medel från Skatteverket (istället för från försäkringsbolaget) vid en tillämpning av skattereglerna (istället för försäkringsvillkoren). God redovisningssed bör då i båda fallen vara att intäktsredovisning inte ska ske förrän ett beslut i ärendet fattats. Det är inte motiverat att göra en skillnad härvidlag.

Skatteverkets uppfattning i ett ställningstagande den 21 maj 2007 (dnr 131 281 777-07/111) var vidare att en fordran på mervärdesskatt som skulle återbetalas ska tas upp som intäkt när dom meddelats i det enskilda fallet eller när en dom från Högsta förvaltningsdomstolen fanns i motsvarande fråga. I annat fall ska enligt Skatteverket en fordran och intäkt tas upp när omprövningsbeslut fattats på Skatteverkets eller den skattskyldiges initiativ. Bolaget delar Skatteverkets uppfattning. Det torde alltså inte räcka med att en ansökan om återbetalning har inlämnats till Skatteverket.

Bolaget menar vidare att avgöranden från Högsta Förvaltningsdomstolen, bl.a. RÅ 2010 ref. 95 och Högsta Förvaltningsdomstolens dom den 28 oktober 2011 i mål nr 1801-1803-11 ger stöd för bolagets uppfattning i frågan när fordringarna på mervärdesskatten enligt god redovisningssed ska tas upp. Även domar från förvaltningsrätt och kammarrätt ger uttryck för samma synsätt som bolaget redovisat.

Härtill kommer att Skatteverket gick ut med sitt pressmeddelande den 21 februari 2011 med information om att, i de fall som tryckerier får tillbaka utgående mervärdesskatt, så måste tryckeriernas kunder ändra sina avdrag för ingående mervärdesskatt lika mycket.

Pressmeddelandet har naturligtvis en avgörande vikt för den redovisningsmässiga bedömningen. Det är nämligen helt oförenligt med god redovisningssed att ta upp osäkra intäkter. Den uppfattningen delar säkert Skatteverket. Skatteverket skriver i sitt beslut att pressmeddelandet inte ger uttryck för att tryckerierna skulle vara tvungna att kreditera kunderna.

Samtidigt måste det vara uppenbart för alla och envar att Skatteverkets inställning gentemot kunderna, dvs. att en följdändring ska ske, oundvikligen kommer att leda till att dessa ställer krav om kompensation mot tryckeriet. Kravet från kunderna är ett sådant åtagande som bolaget måste ta hänsyn till för att kunna ge en rättvisande bild i sin redovisning.

Av bl.a. redovisningsrekommendationen RR 16 framgår att en s.k. eventualtillgång inte ska redovisas som tillgång i balansräkningen, eftersom detta skulle medföra att en intäkt som är osäker redovisas. Först när inflödet blir så gott som klart är det inte fråga om en eventualtillgång och först då ska en tillgång redovisas i balansräkningen. Med Skatteverkets mycket tydliga offentliggörande i frågan om följdändring hos kunderna, så fanns det därför inte utrymme att redovisa någon som helst fordran eller intäkt i redovisningen för räkenskapsåret 2010 av den enkla anledningen att det på ett tydligt sätt hade stått i strid med god redovisningssed att ta upp intäkten i ett sådant läge.

*Skatteverket*

Skatteverket har vid omprövning med anledning av överklagandet inte funnit skäl att ändra sitt beslut. Skatteverket anför bl.a. följande.

Skatteverket publicerade den 9 juli 2010 sin bedömning av rättsläget. I detta ställningstagande (dnr 131 355983-10/111) konstaterade Skatteverket att EU-domstolen i mål C-88/09 (Graphic Procédé) slagit fast att mångfaldigandet, dvs. tryckning av dokument utgör leverans av vara när rätten att förfoga över de tryckta dokumenten övergår till köparen. Skatteverket konstaterar vidare att EU-domstolens uppfattning om när tryckeriverksamhet utgör leverans av varor har företrädare framför nationella domstolars tolkning och att framställning och leverans av tryckta produkter ska anses som omsättning av vara i enlighet med EU-domstolens praxis.

Den 20 december 2010 inkom bolaget till Skatteverket med en begäran om omprövning av bolagets mervärdesskatteredovisning år 2004. Bolaget yrkade att redovisad utgående mervärdesskatt från år 2004 skulle sättas ned med 91 449 236 kr. Genom grundläggande beslut den 9 november 2011 beslutade Skatteverket att bolaget skulle få 80 544 218 kr återbetalat avseende för högt redovisad mervärdesskatt.

Enligt Skatteverkets bedömning hade bolaget fordringar på Skatteverket avseende återbetalning av felaktigt redovisad mervärdeskatt vid 2010 års bokslut och dessa fordringar kunde beräknas tillförlitligt till ett belopp om 80 544 218 kr. Bolaget har således i enlighet med god redovisningssed varit skyldigt att intäktsföra fordringarna vid 2011 års taxering.

Bokföringsnämndens allmänna råd 2003:3, som åberopats av bolaget, behandlar intäkter till följd av prestationer. I det här fallet är det emellertid fråga om en intäkt till följd av annat än prestation. Det allmänna rådet är därför inte direkt applicerbart. Trots detta ger rådet enligt Skatteverkets uppfattning uttryck för den allmänna princip som gäller avseende intäktsredovisning av fordringar. En fordran ska intäktsföras när den kan konstateras – det är sannolikt/nästintill säkert att ersättning kommer att erhållas – och inkomsten/intäkten kan beräknas tillförlitligt. Dessa förutsättningar är enligt Skatteverket uppfyllda redan vid utgången av år 2010.

Enligt Skatteverkets mening har bolaget haft fordringar på Skatteverket som manifesterats genom att bolaget skickade in sin begäran om omprövning daterad den 17 december 2010. Fordringarna är således konstaterade. Det råder inte heller några oklarheter om att bolagets begäran om omprövning skulle resultera i utbetalning till bolaget. Rättsläget om att tryckproduktion i vissa fall är att betrakta som leverans av vara och inte tjänst och därvid ska faktureras med 6 procent mervärdesskatt, klarades av EU-domstolens dom *Graphic Procédé* den 11 februari 2010. Detta tydliggjordes också genom Skatteverkets ställningstagande den 9 juli 2010.

Att bolaget inte fått utbetalt hela det belopp som bolaget begärt innebär inte att fordran/fordringarna inte kunnat beräknas tillförlitligt vid bokslutet. Här vill Skatteverket tydliggöra att bolaget inte i egentlig mening har en fordran på Skatteverket, utan flera. Respektive utförd omsättning representerar ett möjligt krav (fordran) på Skatteverket om återbetalning avseende för högt redovisad mervärdesskatt och varje fordran måste bedömas för sig.

Bolaget har således haft konstaterade fordringar vid 2010 års bokslut och inkomsten av dessa har kunnat beräknas tillförlitligt till ett belopp om 80 544 218 kr. Det faktum att bolaget begärt för hög återbetalning av mervärdesskatt (91 449 236 kr) innebär inte att bolaget inte tillförlitligt kunnat beräkna att återfå ett belopp om 80 544 218 kr.

Bolaget anför att fordringarna varit osäkra – inte kunnat beräknas tillförlitligt – bl.a. mot bakgrund av att Skatteverket beräknat nedsättningsbeloppet på ett annat sätt än bolaget. Detta stämmer emellertid inte. Mellanskillnaden mellan begärd återbetalning och beslutad återbetalning beror på att Skatteverket beräknar nedsättningsbeloppet på annat sätt än bolaget. Även om bolaget inte är av uppfattningen att det av Skatteverket tillämpade beräkningssättet är korrekt har bolaget kunnat tillämpa Skatteverkets beräkningssätt avseende sin rätt till återbetalning. Bolaget har således kunnat göra en tillförlitlig uppskattning av vilket minsta belopp bolaget skulle få återbetalat av Skatteverket.

Skatteverket delar inte bolagets uppfattning att BFNAR 2008:1 kan ges en sådan långtgående räckvidd som bolaget hävdar. I detta sammanhang kan också påpekas, såvitt avser frågan när ett bolag ska redovisa en fordran på skadestånd, att det i det allmänna rådet uttalas att en sådan fordran ska redovisas när överenskommelse om belopp har träffats med motparten eller när beloppet är fastställt i en lagakraftvunnen dom eller dom i överinstans med samma utfall som i underinstans.

I det här fallet fick bolaget, som tidigare sagts, fordringar på Skatteverket/staten genom EU-domstolens dom den 11 februari 2010. Fordringarna manifesterades genom bolagets begäran om omprövning i december 2010. I sak vitsordade Skatteverket bolagets fordringar genom sitt ställningstagande den 9 juli 2010. Bolagets begäran om omprövning i december 2010 kan mot denna bakgrund mer eller mindre jämföras med



skickandet av en faktura till Skatteverket. Bolaget är således skyldigt att intäktsföra fordringarna vid 2010 års bokslut.

Enligt bolaget är – om Skatteverket uppfattar bolaget korrekt – ett av skälen till att bolaget inte redovisat fordran att bolaget anser att "fordran/tillgången" är att betrakta som en eventualtillgång. Eftersom Skatteverket avser att återkräva den mervärdesskatt som bolaget får tillbaka från Skatteverket av bolagets kunder, kommer det att leda till att kunderna ställer krav på kompensation från tryckerierna. Enligt bolaget finns så stora osäkerheter avseende utgången av sådana processer mellan bolaget och dess kunder att det inte kan anses vara sannolikt att de ekonomiska fördelarna som bolaget ska få av den aktuella återbetalningen kommer att tillfalla bolaget.

Skatteverket delar inte uppfattningen att bolagets begäran om återbetalning av felaktigt redovisad mervärdesskatt är att betrakta som en eventualtillgång. Fordringarna är inte enligt Skatteverkets bedömning att betrakta som osäkra till följd av de eventuella krav bolagets kunder kan ställa på bolaget. En grundläggande princip i årsredovisningslagen är principen om s.k. bruttoredovisning. Detta innebär ett generellt förbud mot kvittning mellan olika poster i balansräkningen, resultaträkningen eller i noterna. Alla poster ska som huvudregel redovisas som bruttobelopp. Kvittningsförbudet innebär att det inte är tillåtet att utjämna tillgångsposter och skuld- eller avsättningsposter och inte heller intäkter och kostnader mot varandra. Här är det Skatteverkets uppfattning att bolaget vid 2010 års bokslut har konstaterade fordringar på Skatteverket som kan beräknas tillförlitligt. Därefter får separat bedömas huruvida bolaget bör skuldföra eller göra en avsättning avseende konstaterade eller sannolika krav på återbetalning från dess kunder. Frågan om bolagets skyldighet att kompensera sina kunder för den mervärdesskatt som Skatteverket återkräver är en civilrättslig fråga mellan bolaget och respektive kund. Den

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN**  
**I GÖTEBORG**  
Avdelning 1

**DOM**

frågan är inte samma sakfråga som bolagets rätt till återbetalning från Skatteverket.

Bolaget har också argumenterat att det finns rättspraxis som anger att god redovisningssed är att intäktsföra inkomst avseende återbetalning av mervärdesskatt först vid tidpunkten för själva utbetalningen. Enligt bolagets uppfattning framgår detta både av RÅ 2010 ref. 95 och en dom från Högsta Förvaltningsdomstolen den 28 oktober 2011. Bolaget anser också att dessa rättsfall ger stöd för uppfattningen att det inom ramen för god redovisningssed finns valmöjlighet gällande när bolaget kan intäktsföra återbetalningen. Enligt Skatteverket har knäckfrågorna i dessa mål varit om återbetalningarna varit skattepliktiga eller inte men inte periodiseringsfrågan. Inte heller kan de andra av bolaget åberopade rättsfallen ge stöd för bolagets uppfattning när fordringarna på den felaktigt inbetalade mervärdesskatten ska tas upp.

**DOMSKÅL**

Bolaget har till stöd för sin uppfattning om vad god redovisningssed kräver i fråga om tidpunkten för redovisning av bolagets fordringar på den felaktigt inbetalda mervärdesskatten åberopat uttalanden av expertorgan och i domar från Högsta Förvaltningsdomstolen och andra förvaltningsdomstolar. Även om vissa uttalanden, lästa för sig, kan ge stöd åt bolagets uppfattning kan samtidigt konstateras att dessa uttalanden förekommer i sammanhang som inte direkt tar sikte på den periodiseringsfråga som detta mål gäller. Det bör också, när det gäller åberopade rättsfall från Högsta Förvaltningsdomstolen, beaktas att den principiella fråga som medfört prövningstillstånd inte varit vad god redovisningssed säger i fall som detta utan om viss ersättning varit skattepliktig.

Vad förvaltningsrätten kan slå fast i detta mål är att bolaget i december 2010 begärde att få tillbaka för mycket inbetald mervärdesskatt. Med hänsyn till utgången i EU-domstolens mål C-88/99, *Graphic Procédé*, har det enligt förvaltningsrätten inte funnits någon osäkerhet om att bolagets begäran skulle bifallas eller om att bolaget skulle få tillbaka mervärdesskatten. Därmed kan förvaltningsrätten inte finna annat än att bolaget enligt gängse redovisningsmässiga principer skulle ha tagit upp fordringarna redan beskattningsåret 2010.

Frågan är då vad bolaget i slutet av skriftväxlingen i målet har anfört om att bolagets fordran på Skatteverket utgör en s.k. eventualtillgång kan medföra en annan bedömning. Fordran skulle ha karaktär av eventualtillgång därför att bolagets kunder sannolikt skulle begära kompensation av bolaget för den mervärdesskatt som de i sin tur blev skyldiga att betala in till Skatteverket.

Till en början kan slås fast att bolagets fordran (fordringar) på Skatteverket inte i sig kan anses utgöra någon eventualtillgång. Att bolaget under givna förutsättningar inte skulle få betalt av Skatteverket får närmast anses som uteslutet, även om fordran (fordringarna) inte kunnat bestämmas exakt till belopp. Det är vidare, vad förvaltningsrätten förstår, fråga om ett stort antal fakturor och det går inte att dra några generella slutsatser om hur bolagets kunder kommer att agera, vilket bolagets invändning om att fordran (fordringarna) inte ska redovisas eller – om bolagets talan ska förstås så – att bolaget har rätt till en skuldavsättning motsvarande fordrans (fordringarnas) värde förutsätter. Någon utredning i denna del har bolaget hittills inte presenterat.

Tilläggas kan – även om förvaltningsrätten är medveten om att det inte har direkt bäring på hur fordran skulle bedömas vid årsskiften 2010/2011 – att det numera är mera osäkert om Skatteverket kommer att ha slutlig

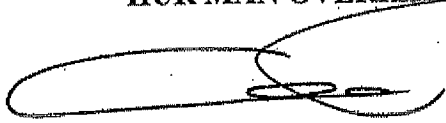
**FÖRVALTNINGSRÄTTEN**  
**I GÖTEBORG**  
Avdelning 1

**DOM**

framgång med sina eventuella krav på mervärdesskatt från tryckeriernas kunder, då Kammarrätten i Stockholm i ett fall (dom den 16 maj 2012, mål nr 520-524-12) har underkänt Skatteverkets krav.

Sammanfattningsvis menar förvaltningsrätten att det som bolaget anfört och visat om att bolagets fordran (fordringar) på Skatteverket utgör en eventualtillgång inte föranleder någon annan bedömning än som redovisats tidigare, nämligen att fordran (fordringarna) ska beskattas beskattningsåret 2010. Överklagandet ska därför avslås.

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



Chefsrådman

I avgörandet har även deltagit nämndemännen

## HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten *inom två månader* från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

### Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.

