

## Rättsfallsseminarium med domar från EU-domstolen relaterade till skatterätten. Södertörns högskola, ht 2018.

Rättsfallsseminariet är i första hand tänkt att beröra problem beträffande den svenska nationella skatterättens EU-konformitet, när EU-rätten ska styra innehållet i svensk skattelagstiftning. Rättsfallen från EU-domstolen avser mervärdesskatt (moms). Momsen omfattas av EU-rätten, där mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG) är centralt.

Den 1 juli 2013 ändrades genom SFS 2013:368 (prop. 2012/13:124) bestämningen av skattesubjektet i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, bl.a. så att yrkesmässighetsbegreppet i 4 kap. 1 § ersattes med mervärdesskattedirektivets beskattningsbar person, enligt artikel 9.1, som lyder:

”Med *beskattningsbar person* avses den som, oavsett, på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.”

Med *ekonomisk verksamhet* avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvsdrift och jordbruksverksamhet samt verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet.”

Tidigare hade 4 kap. 1 § 1 ML hänvisat till begreppet näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) som huvudregel för bestämning av yrkesmässig verksamhet. Ifrågasättande av den kopplingen var också huvudfrågan (A) i *Skattskyldighet för mervärdesskatt – en analys av 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen* (licentiatavhandling 2011 av Björn Forssén, utgiven på Jure förlag). EU-kommissionen hade lämnat en formell underrättelse den 26 juni 2008 om inledande av fördragsbrottsförfarande mot Sverige beträffande ML angående definitionen av ekonomisk verksamhet i ML.

Problemet som berörs här gäller dock bestämningen av avdragsrätten för ingående moms på förvärv av varor eller tjänster. Den rätten bestäms i 8 kap. 3 § första stycket ML, som lyder:

”Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten.”

Huvudregeln för avdragsrättens bestämmande i ML anknyter således till begreppet skattskyldig. Skattskyldig avser skyldigheten att redovisa utgående moms. Se 1 kap. 8 § första stycket ML med hänvisning till 1 kap. 1 § ML vars huvudregel (första stycket 1) lyder:

”Mervärdesskatt ska betalas till staten enligt denna lag vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap”.

Frågan är om det är EU-konformt med nämnda anknytning till begreppet skattskyldig för bestämningen av avdragsrätten. Det begrepp i mervärdesskattedirektivet som motsvarar *skattskyldig* är *betalningsskyldig*, men i huvudregeln för avdragsrättens inträde och räckvidd i direktivet knyts avdragsrätten till *beskattningsbar person*, enligt artikel 168 a), som lyder:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.”

Problemet är att skattskyldighetsbegreppet inte ersattes med beskattningsbar person i 8 kap. 3 § första stycket ML, när beskattningsbar person infördes den 1 juli 2013 för bestämningen av skattesubjektet. Frågan huruvida anknytningen till begreppet skattskyldig för bestämningen av avdragsrätten är EU-konform utgjorde bifråga D i min licentiatavhandling. Jag återger vissa punkter i fyra EU-domar enligt nedan (de fyra domarna återfinns i 4 pdf-filer som ska finnas tillgängliga inför seminariet), och ber Dig reflektera över följande frågor.

- 1) Är det förenligt med EU-domstolens praxis att inträdet av avdragsrätten för ingående moms på förvärv i verksamheten, genom anknytningen till skattskyldighetsbegreppet, skulle vara beroende av att dessförinnan skattepliktiga transaktioner förekommit som föranleder skyldighet att redovisa utgående moms?
- 2) I sin underrättelse om inledande av fördragsbrottsförfarande den 26 juni 2008 hänvisar EU-kommissionen i förevarande hänseende till SOU 2002:74 Del 1. Frågan är om den utredningen korrekt använder begreppen yrkesmässig verksamhet, skattskyldighet och avdragsrätt. Jag anför på sidorna 113 och 114 i avhandlingen att utredningen sammanblandar dessa begrepp, när fördröjningen av avdragsrättens inträde i förhållande till mervärdesskattedirektivet beskrivs, och att EU-kommissionen inte verkar uppmärksamma det förhållandet. Vad anser Du? Se EU-kommissionens underrättelse om inledande av fördragsbrottsförfarande, Regeringens svar till EU-kommissionen och SOU 2002:74 Del 1 s. 78-87 (dessa tre texter återfinns i 3 pdf-filer som ska finnas tillgängliga inför seminariet).
- 3) Kan det vara så att både Regeringen och EU-kommissionen tror att SFS 2013:368 och ändringen av bestämningen av skattesubjektet har löst även problematiken med EU-konformitet beträffande avdragsrättens inträde enligt 8 kap. 3 § första stycket ML? På sidan 87 i SOU 2002:74 Del 1 anges att tidpunkten för att en verksamhet ska anses som yrkesmässig definitionsmässigt ligger senare än beträffande ekonomisk verksamhet. Det var dock yrkesmässig verksamhet som var prejudiciellt till skattskyldigheten och avdragsrättens uppkomst – inte tvärtom. Om det föreligger en fördröjning av avdragsrättens inträde enligt ML i förhållande till mervärdesskattedirektivet, anför jag således på sidan 114 i avhandlingen att det beror på att skattskyldighetsbegreppet används i 8 kap. 3 § första stycket ML i stället för yrkesmässig verksamhet eller – numera – beskattningsbar person. Jag anför på sidan 85 i *The Entrepreneur and the Making of Tax Laws – A Swedish Experience of the EU law* (e-bok, Melker Förlag) att Regeringen och EU-kommissionen talar förbi varandra, och att båda tror att frågan om avdragsrättens inträde har lösts genom att direktivets beskattningsbar person numera används i 4 kap. 1 § ML för att bestämma skattesubjektet:

“Thus, my answer to the question, *how* it is that the legislator hasn't yet addressed the problem concerning the main rule on the right of deduction in the Value Added Tax Act 1994 with regard of EU conformity, is that the Swedish Government believes that the implementation on the 1<sup>st</sup> of

July 2013 of taxable person with regard of the tax subject automatically resolved also the issue concerning the determination of the right of deduction. The EU Commission is probably under the same impression. They are speaking over the heads of each other and neither one of the Swedish Government or the EU Commission are probably aware today of the described communication distortion in the Value Added Tax Act 1994 existing with regard of the intention of a neutral VAT, which is expressed by the recitals of the VAT Directive (2006/112) and the directive's article 1(2), secondary EU law, as well as by article 113 TFEU, primary EU law."

Vad anser Du? Varför berörs med andra ord inte i SFS 2013:368 att 8 kap. 3 § första stycket ML inte använder begreppet beskattningsbar person?

För genomförande av uppgiften kan Du särskilt reflektera över följande tre omständigheter i förhållande till lagändringen den 1 juli 2003, genom SFS 2013:368:

- "... verksamheten skall medföra skattskyldighet, dvs. omsätta varor och tjänster som medför skattskyldighet, för att avdragsrätt för ingående skatt skall föreligga enligt 8 kap. 3 § ML. Tidpunkten för när en verksamhet kan bli betraktad som yrkesmässig ligger följaktligen definitionsmässigt senare än vad som gäller för ekonomisk aktivitet enligt artikel 4." [SOU 2002:74 Del 1 s. 87.]
- "I samma dokument anges också att tidpunkten för när en verksamhet kan bli betraktad som 'yrkesmässig' enligt den svenska mervärdesskattelagen infaller senare än tidpunkten för när den ska betraktas som ekonomisk enligt mervärdesskattedirektivet." [Se s. 7 i EU-kommissionens underrättelse den 26 juni 2008, där det i not till den citerade texten hänvisas till SOU 2002:74 Del 1 s. 87.]
- I svaret till EU-kommissionen den 9 oktober 2008 berör Regeringen begreppet yrkesmässig och bestämningen av skattesubjektet, men inte begreppet skattskyldighet för bestämningen av avdragsrättens inträde och räckvidd i 8 kap. 3 § första stycket ML.

**För läsningen av rättsfallen får nämnas att de är från tiden före mervärdesskattedirektivet. Dåförtiden gällde i första hand det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) för ifrågavarande frågor, och bl.a. det direktivet ersattes av mervärdesskattedirektivet 2007. Artikel 4.1 i sjätte direktivet motsvaras idag av artikel 9.1 i mervärdesskattedirektivet och artikel 17 i sjätte direktivet motsvaras idag av i första hand artikel 168 a) i mervärdesskattedirektivet.**

#### Pkt 23 i EU-målet 268/83 (Romelman)

"I det avseendet finns det inte anledning att skilja mellan de olika rättsliga formerna för dessa förberedande handlingar, särskilt inte mellan å ena sidan en fordringsrätt avseende den framtida äganderätten och å andra sidan förvärvet av själva äganderätten. Principen om mervärdesskattens neutralitet när det gäller skattebelastningen på företaget kräver att de första investeringskostnaderna för ett företags behov och för att starta företaget skall anses som ekonomisk verksamhet. Det skulle strida mot denna princip om denna verksamhet inte inleddes förrän i det ögonblick fastigheten verkligen utnyttjades, dvs. när en skattepliktig intäkt uppstår. Varje annan tolkning av artikel 4 i sjätte direktivet skulle innebära att näringsidkaren inom ramen för sin ekonomiska verksamhet belastades med kostnaden för mervärdesskatten utan att enligt artikel 17 ha möjlighet att dra av den och skulle göra en godtycklig åtskillnad mellan investeringskostnaderna före och under det faktiska utnyttjandet

av en fastighet. Även om det föreskrevs att den ingående skatt som erlagts för förberedande handlingar skulle återbetalas när det faktiska utnyttjandet av en fastighet inletts, skulle en finansiell börda belasta egendomen under den ibland ansevärd tiden mellan de första investeringskostnaderna och det faktiska utnyttjandet. Den som företar sådana investeringshandlingar som är nära knutna till och nödvändiga för det framtida utnyttjandet av en fastighet skall följaktligen anses som skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.”

#### Pkt 15 i EU-målet C-97/90 (Lennartz)

”Följaktligen är det en skattskyldig persons förvärv av varor, när han uppträder i egenskap av skattskyldig, som bestämmer när mervärdesskattesystemet och därmed också avdragsbestämmelserna skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen enligt artikel 17 har rätt till samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder.”

#### Pkt 35 i EU-målet C-400/98 (Breitsohl)

”Det skall framhållas att det är en skattskyldig persons förvärv av varor eller tjänster, när han uppträder i egenskap av skattskyldig person, som bestämmer när mervärdesskattesystemet, och därmed också avdragsbestämmelserna, skall tillämpas. Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna, eller som planeras för dessa, bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, vilka skall ske i enlighet med villkoren i artikel 20 i detta direktiv (dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299).”

#### Pkt:erna 15-25 i EU-målet C-110/94 (INZO)

”15 I punkt 22 i den ovan nämnda domen Rompelman fann domstolen att sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 kan bestå av flera på varandra följande handlingar och att förberedande verksamhet, såsom anskaffning av för driften erforderliga medel och därmed sammanhängande fastighetsförvärv, är att betrakta som ekonomisk verksamhet.

16 Principen att beskattningen av mervärdet skall påverka ett företags avgiftsbörda på ett neutralt sätt medför enligt punkt 23 i samma dom att redan de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet måste anses som ekonomisk verksamhet. Att anse att den ekonomiska verksamheten tar sin början först då fastigheten faktiskt nyttjas, dvs. då den skattepliktiga inkomsten uppkommer, skulle strida mot denna princip. Varje annan tolkning av artikel 4 i direktivet skulle medföra att näringsidkarna påfördes kostnader för mervärdesskatt, utan möjlighet till avdrag enligt artikel 17, och innebära en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter före respektive efter den tidpunkt då fastigheten togs i bruk.

17 Av denna dom framgår att även de första investeringsutgifterna för en planerad näringsverksamhet kan hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet och att skatteförvaltningen i detta sammanhang skall beakta den avsikt som bolaget har uppgivit.

18 Om skatteförvaltningen har ansett att ett bolag med avsikt att påbörja verksamhet som omfattar skattepliktiga transaktioner är mervärdesskattskyldigt, kan en studie avseende tekniska och ekonomiska aspekter på den planerade verksamheten hänföras till ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i direktivet, även om avsikten med denna kalkyl endast är att undersöka huruvida den planerade verksamheten är lönsam.

19 Därav följer att det i princip skall vara möjligt att i enlighet med artikel 17 i direktivet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som under nyssnämnda förutsättningar har erlagts avseende en sådan studie.

20 I motsats till vad den belgiska och den tyska regeringen har anfört kvarstår avdragsrätten även om det med hänsyn till utfallet av denna studie senare har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket medfört att den planerade verksamheten aldrig givit upphov till transaktioner som varit föremål för beskattning.

21 Som kommissionen har anmärkt medför rättssäkerhetsprincipen att de skattskyldigas rättigheter och skyldigheter inte kan vara beroende av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som har inträtt efter skatteförvaltningens fastställelse. Härav följer att när skatteförvaltningen på grundval av lämnade uppgifter har fastställt att ett visst företag är skattskyldigt till mervärdesskatt är en retroaktivt verkande omprövning av detta ställningstagande, som har sin grund i senare inträffade eller uteblivna omständigheter, i princip utesluten.

22 Om direktivet tolkas på annat sätt, skulle det strida mot principen att beskattningen av mervärdet skall påverka företagets avgiftsbörda på ett neutralt sätt. Det skulle finnas risk för att skatteförvaltningens handläggning av liknande investeringsverksamhet gav upphov till obefogade skillnader i behandlingen av företag som redan sysslar med skattepliktiga transaktioner och företag som genom investeringar söker påbörja verksamhet som kommer att ge upphov till skattepliktiga transaktioner. Då avdragen endast kan godkännas i de fall där sådana investeringar leder till skattepliktiga transaktioner, skulle dessutom godtyckliga skillnader uppkomma mellan företag i den senare gruppen.

23 Slutligen bör tilläggas att domstolen i punkt 24 i den ovan nämnda domen Rompelman har förklarat att den som ansöker om avdrag för mervärdesskatt har att visa att villkoren för rätt till avdrag är uppfyllda och att bestämmelserna i artikel 4 inte hindrar att skatteförvaltningen kräver att sökanden styrker sin uppgift att denne avser påbörja sådan ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner.

24 Som kommissionen har framhållit kan en näringsidkare endast anses vara skattskyldig i slutlig bemärkelse om avsiktsförklaringen angående planerad verksamhet har lämnats i god tro. I fall av bedrägeri eller undandragande, där en näringsidkare under föregivande av att vilja utveckla viss ekonomisk verksamhet i verkligheten söker lägga tillgångar som kan omfattas av avdragsrätten till de egna medlen, kan skatteförvaltningen retroaktivt kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits med hänvisning till att beslutet grundats på vilseledande uppgifter.

25 Frågan skall därmed besvaras så, att artikel 4 i direktivet skall tolkas på följande sätt:

— Sedan skatteförvaltningen förklarat att ett bolag som tillkännagivit att det avser inleda en ekonomisk verksamhet medförande skattepliktiga transaktioner är skattskyldigt till mervärdesskatt, kan även beställningen av en lönsamhetsstudie avseende den planerade verksamheten anses utgöra ekonomisk verksamhet i artikelns mening, trots att studien enbart har till syfte att undersöka om den planerade verksamheten är lönsam.

— Bolaget kan inte med retroaktiv verkan fränkännas egenskapen av skattskyldig person, i annat fall än bedrägeri eller undandragande, när det mot bakgrund av studiens utfall har beslutats att den egentliga verksamheten inte skall påbörjas och att bolaget skall försättas i likvidation, vilket medfört att den planerade ekonomiska verksamheten inte har givit upphov till skattepliktiga transaktioner.”

---

*Uppdaterat 2018-11-08 Björn Forssén [Ursprunglig lydelse 2015-08-25]*

Denna promemoria ska åtföljas av 7 pdf-filer med följande innehåll:

- EU-målet 268/83 (Rompelman)
- EU-målet C-97/90 (Lennartz)
- EU-målet C-110/94 (INZO)
- EU-målet C-400/98 (Breitsohl)
- s. 78-87 i SOU 2002:74 Del 1 (Mervärdesskatt i ett EG-rättsligt perspektiv)

- EU-kommissionens formella underrättelse den 26 juni 2008 om definitionen av ekonomisk verksamhet i ML [2008/2002 K(2008) 2794]
- Regeringens (finansdepartementets) svar den 9 oktober 2008 till EU-kommissionen (Fi2008/4218)