



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Marie Nilsson

Sveriges implementering av
EG:s momsregler
– särskilt om avdragsrätten för moms i en
verksamhets uppbyggnadsskede

Examensarbete
20 poäng

Handledare
Sture Bergström

Ämnesområde
Skatterätt

Termin
VT 1998

Innehållsförteckning

SAMMANFATTNING	1
FÖRKORTNINGAR	2
INLEDNING	3
ALLMÄNT OM MOMS	5
VAD ÄR MOMS?	5
MOMSENS BAKGRUND OCH SYFTE	6
<i>Historik</i>	6
<i>Syftet med moms</i>	7
EG OCH MOMSEN	7
<i>Harmonisering</i>	7
<i>Implementeringsfrågor</i>	8
MOMSENS GRUNDPELARE: SKATTSKYLDIGHET OCH AVDRAGSRÄTT	11
INLEDNING.....	11
SKATTSKYLDIGHET	11
<i>Övergripande regler om skattskyldighet</i>	11
<i>Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag</i>	12
<i>Skattskyldig person</i>	13
AVDRAGSRÄTT FÖR INGÅENDE MOMS.....	16
AVDRAG FÖR MOMS I EN VERKSAMHETS UPPBYGGNADSSKEDE	19
INLEDNING.....	19
AVDRAGSRÄTT FÖR INKÖP GJORDA PÅ FÖRSTA STADIET	20
<i>EG-rätten</i>	20
Avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet – avdragsrätt?.....	20
Avsikt saknas för tillfället – avdragsrätt?	21
<i>Svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten</i>	23
Avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet – avdragsrätt?.....	23
Avsikt saknas för tillfället – avdragsrätt?	28
AVDRAGSRÄTT FÖR INKÖP GJORDA PÅ ANDRA STADIET	30
<i>EG-rätten</i>	30
<i>Svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten</i>	32
AVDRAGSRÄTT FÖR INKÖP GJORDA PÅ TREDJE STADIET	34
<i>EG-rätten</i>	34
<i>Svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten</i>	35
SLUTSATSER OCH FÖRSLAG DE LEGE FERENDA	36
<i>Inledning</i>	36
<i>Neutraliteten</i>	36
<i>Implementeringsfrågor</i>	37
LITTERATURFÖRTECKNING	40
RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	42

Sammanfattning

Syftet med den här uppsatsen är främst att jämföra EG:s och Sveriges mervärdesskatteregler. Jämförelsen är speciellt inriktad på de regler som gäller rätten till avdrag för mervärdesskatt i en verksamhets uppbyggnadsskede. Avsikten med jämförelsen är att få klarhet i om Sverige har implementerat EG:s mervärdesskatteregler avseende verksamheters uppbyggnadsskeden korrekt. Avdragsrätten har en stark anknytning till skattskyldigheten vilket innebär att även skattskyldighetsreglerna granskas i viss utsträckning. För att ge bakgrund och sammanhang till huvudfrågan i arbetet inleds uppsatsen med en allmän redogörelse för momsens bakgrund, syfte och konstruktion. Även EG-rätten och dess implementering berörs mera generellt här.

Slutsatsen i arbetet är att den svenska implementeringen av EG-rätten i vissa fall är tveksam, i andra fall otillfredsställande och åtminstone i ett fall felaktig. Det krävs kort sagt mer för att få rätt att göra avdrag för moms enligt svensk rätt än vad som är fallet enligt EG-rätten. Denna slutsats gäller verksamheter under uppbyggnad. Avdragsrätten följer i princip skattskyldigheten för moms, och när det gäller skattskyldigheten tycks det också finnas skillnader mellan EG-rätten och svensk rätt. Skattskyldighetsreglerna har dock inte granskats så grundligt.

Neutralitet i momssystemet förespråkas både av EG och den svenska lagstiftaren. Momsen skall inte bli en kostnad för näringsidkaren utan den måste kunna dras av i den skattepliktiga verksamheten. Konsumtion och konkurrens skall inte påverkas av momsens. Frågor om neutralitet berörs därför dels allmänt i arbetet, dels mera ingående i granskningen av verksamheter under uppbyggnad. Slutsatsen här blir att momsens troligtvis inte alltid kan dras av vilket i dessa fall medför att den blir en kostnad i verksamheten.

Förkortningar

Dnr	diarienummer
EG	Europeiska gemenskaperna
EU	Europeiska Unionen
Fi	Finansdepartementet
GIF	gemenskapsinternt förvärv
kap.	kapitel
KL	kommunalskattelagen (1928:370)
not	notismål i Regeringsrätten
ML	lagen (1968:430) om mervärdeskatt eller mervärdesskattelagen (1994:200)
moms	mervärdesskatt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
oms	allmän varuskatt
p.	punkt
prop.	proposition
Rec	Reports of Cases before the Court of Justice and the Court of First Instance
ref	referatmål i Regeringsrätten
REG	Rättsfallssamling från Europeiska gemenskapernas domstol och förstainstansrätt
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens Årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SN	Skattenytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
st.	stycke
SvSKT	Svensk Skattetidning

Inledning

I den här uppsatsen tänker jag behandla valda delar av mervärdesskatterätten, både EG:s och den svenska. Eftersom Sverige numera är medlem i EU har våra nationella mervärdesskatteregler fått anpassas till EG:s mervärdesskatteregler i stor utsträckning. Av den anledningen borde en jämförelse av systemen inte resultera i något speciellt anmärkningsvärt. Det kommer emellertid att visa sig att det finns skillnader mellan EG-rätten och svensk rätt som är både intressanta och anmärkningsvärda. Det är alltså den svenska implementeringen av EG:s mervärdesskatteregler som skall granskas närmare. Jag tänker också behandla momsens systemets neutralitet något.

Huvudsyftet med arbetet är att granska de mervärdesskatteregler som gäller för verksamheter under uppbyggnad, särskilt avdragsreglerna. För att bättre förstå den speciella situationen måste sammanhanget beskrivas och de allmänna reglerna först redogöras för. Redogörelsen kommer därför att hålla sig på en grundläggande nivå i det inledande kapitlet om mervärdesskatt. Därefter skall jag beskriva skattskyldigheten och avdragsrätten lite närmare i kapitel 3 för att ge en bakgrund till den speciella fråga som skall behandlas senare. Jag kommer att kommentera regler och implementering där jag anser det vara intressant. I kapitel 4 skall jag sedan utreda möjligheten att få avdrag för moms i en verksamhets uppbyggnadsskede. I det kapitlet kommer både EG-rätt och svensk rätt att granskas närmare i relevanta avseenden. Jag kommer att kommentera den svenska implementeringen liksom frågan om neutralitet mellan skattskyldighet och avdragsrätt. Avslutningsvis summerar jag det väsentligaste av det som framkommit vid jämförelsen och drar vissa slutsatser. Jag kommer även att ge förslag till lösningar där den svenska implementeringen är inkorrekt eller otillfredsställande.

När det gäller EG:s mervärdesskatterätt finns det inte mycket skrivet av svenska författare.¹ Däremot finns det en mängd svensk litteratur som behandlar svensk mervärdesskatt. Hänvisningar till relevanta EG-direktiv saknas dock ofta.² En del av litteraturen hänför sig till tiden före Sveriges medlemskap i EU vilket delvis förklarar bristen på EG-rättsliga undersökningar. De främsta jämförande arbetena har gjorts av Björn

¹ EG-domstolens praxis på mervärdesskatteområdet är dock riklig. Bästa sättet att få ingående kännedom om EG:s mervärdesskatteregler är att studera rättsfallen. Som introduktion rekommenderas dock Terra, B.J.M. & Kajus, J., A Guide to the Sixth VAT Directive, Volume A and B, Amsterdam 1991.

² Angående svensk mervärdesskatterätt, se t.ex. Forssén, B., Mervärdesskatt, andra upplagan, Stockholm 1993 1994, Lundén, B., & Svensson, U., Moms praktisk handbok i mervärdesskatt, fjärde upplagan, Näsviken 1997, Kleerup, J. & Melz, P., Handbok i mervärdesskatt, Stockholm 1992, Mattsson, N. & Melz, P., Mervärdesskatt, elfte upplagan ombesörjd av Peter Melz, Uppsala 1997, Fink, H m.fl., Mervärdesskatt, Stockholm 1997, RSV:s handledning för mervärdesskatt. Se även not 3.

Westberg.³ Utgångspunkten i hans arbeten är dock nordisk respektive svensk rätt. Jag hoppas därför att jag med den här uppsatsen kan lämna ett litet bidrag till den svenska kartläggningen av EG-rättens mervärdesskatteregler och implementeringen av dessa.

³ Westberg, B., nordisk mervärdesskatterätt, Stockholm 1994, Mervärdesskatt – en kommentar, Stockholm 1997.

Allmänt om moms

Vad är moms?

Mervärdesskatt (moms) är en indirekt allmän konsumtionskatt. Att den är indirekt innebär att den person som är skattskyldig inte är samma som den som är skattebärare. Skatten övervältras av inbetalaren till andra. Eftersom moms läggs på priset vid tillhandahållande, s.k. omsättning,⁴ av de flesta varor och tjänster anses den vara en allmän skatt. Motsatsen är speciell skatt, s.k. punktskatt, som läggs på vissa speciella typer av varor och tjänster i alla förädlingsled för att slutligen tas ut av konsumenten som alltså är bärare av skatten. Eftersom konsumtionen utgör bas för beskattningen är momsen följaktligen en konsumtionskatt.⁵

Av den korrekta benämningen ”mervärdesskatt” framgår att det endast är mervärdet som beskattas. Om en näringsidkare köper in en råvara för 100 kr inklusive moms bearbetar den och sedan säljer den för 150 kr exklusive moms har det uppstått ett mervärde på 70 kr. Endast detta mervärde beskattas. Beskattningen sker genom att moms läggs på de 150 kr exklusive moms har det uppstått ett mervärde på 70 kr. Endast detta mervärde beskattas. Beskattningen sker genom att moms läggs på de 150 kr med viss procentsats, s.k. utgående moms. Näringsidkaren drar också av den moms han betalat vid inköpet av råvaran, den ingående momsen, vilket innebär att den skatt han skall betala in till staten endast utgår på mervärdet. För varje förädlingsled fördyras varan av att ytterligare moms läggs på i varje led. Slutligen är det konsumenten som vid sitt förvärv betalar skatten, dvs. Skatten på summan av alla mervärden som skapats i producentkedjan.⁶ Om man utgår ifrån att både säljare och köpare är skattskyldiga för moms föreligger det reciprocitet mellan den utgående momsen för säljaren och den ingående momsen för köparen. Några intäkter och kostnader i företagsredovisningen är det aldrig fråga om.⁷

Moms utgår med en bestämd skattesats oavsett hur stort skatteunderlaget är. Skattesatsen är således proportionell. En annan sak är att skattesatsen kan

⁴ Här skall påpekas att enligt den reformerade mervärdesskattelagen kan varor förvärfas på tre olika sätt: genom omsättning, gemenskapsinternt förvärv och import. Detta behandlas närmare nedan.

⁵ Mattsson, N. & Melz, P., Mervärdesskatt, elfte upplagan ombesörjd av Peter Melz, Uppsala 1997, s. 11.

⁶ Stycket bygger på beskrivna principer i RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 51 f.

⁷ Westberg, B, nordisk mervärdesskatterätt, Stockholm 1994, s. 84.

differentieras beroende på vilken typ av varor eller tjänster det är som konsumeras. En del varor och tjänster är helt undantagna från moms vid omsättningen.⁸

Momsens bakgrund och syfte

Historik

Dagens mervärdesskatt har gamla anor. På marknader och liknande i Romerska riket togs viss försäljningsskatt ut. Moderna försäljningsskattesystem infördes i Europa under 1900-talet, ofta i kölvattnet av ekonomiska kriser som uppstod på grund av krig. Frankrike var först med ett egentligt mervärdesskattesystem 1953. Idag finns sådana system runt om i världen, dock inte i de mest utvecklade länderna. De flesta länderna i Europa har infört mervärdesskatt.⁹

I Sverige infördes en tillfällig allmän omsättningsskatt som utgick under åren 1941-1956. Innan dess hade endast punktskatt och tull tagits ut. En permanent allmän varuskatt, den s.k. omsen, började gälla 1960. Huvudtanken var att all konsumtion skulle beskattas, men i praktiken var skattebasen smal, särskilt för tjänster. När omsen infördes utgick den med 4 % av försäljningspriset, med den höjdes sedan till 10 %. Omsen var en ettledsskatt som skulle tas ut av konsumenterna via detaljisterna. Detta medförde praktiska problem och som konsekvens beskattades i viss mån även producenters inköp.

För att komma tillrätta med problemen infördes mervärdesskatten genom lagen (1968:430) om mervärdesskatt (ML) som trädde i kraft den 1 januari 1969. Skattesatsen var då fortfarande 10 %, men den har senare höjts i olika omgångar.¹⁰ Den nya mervärdesskatten skulle få en generell räckvidd. Detta var av vikt för att skatten skulle bli konsumtions- och konkurrensneutral. Att ta ut skatt i flera led ansågs därför eliminera kumulativa effekter.¹¹ En kumulativ effekt uppstår om moms tas ut av en köpare som inte kan dra av den, t.ex. en producent.¹² Vid skattereformen 1990 breddades skattebasen ytterligare, särskilt på tjänsteområdet. Skattesatsen var då uppe i 25 %. Strax därefter differentierades dock skattesatsen till tre olika nivåer. Därutöver

⁸ Mattson, N., Mervärdesskatt, åttonde omarbetade upplagan, Uppsala 1993, s. 10 f. Se även 3 kap. ML.

⁹ Kleerup, J. & Melz, P., Handbok i mervärdesskatt, Stockholm 1992, s. 15 f.

¹⁰ Kleerup, J. & Melz, P., Handbok i mervärdesskatt, Stockholm 1992, s. 16.

¹¹ Prop. 1968:100, s. 89.

¹² Melz, P., Mervärdesskatten, Stockholm 1990, s. 31.

fanns även undantag från skatteplikt, en s.k. 0-skattesats.¹³ Enligt nya ML, mervärdesskattelagen (1994:200), utgår moms enligt huvudregeln med tjänster som beläggs med 12 % respektive 6 % moms. Fortfarande finns en hel del undantag från skatteplikten.¹⁴ ML har slutligen genomgått stora förändringar i samband med Sveriges EU-medlemskap den 1 januari 1995.¹⁵

Syftet med moms

Momsen är en mycket viktig inkomstkälla för svenska staten, och även i resten av världen får momsen allt större betydelse både i absoluta tal och i förhållande till andra skatter.¹⁶ Momsens ökade betydelse jämfört med t.ex. punktskatt kan förklaras med att momsen är mer konkurrens- och konsumtionsneutral och lättare att hantera administrativt samtidigt som den ger stora intäkter.¹⁷ Det finns även vissa icke-fiskala syften med momsen. Ett uttryck för dessa syften är de differentierade skattesatserna, 0-skattesatsen inbegripen, på olika grupper av varor och tjänster. De icke-fiskala målen leder dock till att neutraliteten brister så att vissa varor och tjänster blir förmånligare att konsumera än andra.¹⁸

EG och momsen

Harmonisering

I artikel 3 i Romfördraget anges att en inre marknad skall upprättas för att uppnå gemenskapens mål. Den inre marknaden omfattar enligt artikel 7a ett område utan inre gränser där fri rörlighet för varor, personer, tjänster och kapital råder. Det får inte förekomma några gränsformaliteter. Den inre marknaden genomfördes 1993 och innebar att nationell lagstiftning i många fall fick harmoniseras. Så skedde även på momsområdet. I de olika EG-länderna tillämpades vitt skilda momssatser och den s.k. destinationsprincipen rådde allmänt. Denna princip innebär att momsen skall tillfalla det land där varan eller tjänsten konsumeras. Skall EG fungera som en enda marknad borde däremot den s.k. ursprungsprincipen tillämpas. Denna princip innebär att beskattning skall ske i det land där varan köps eller tjänsten tillhandahålls. Ursprungsprincipen var tänkt att gälla från 1997, men den har långt ifrån införts fullt ut. Den är endast införd för

¹³ Mattsson, N., Skattepolitik, fjärde upplagan, Uppsala 1994, s. 55.

¹⁴ Se 7 kap. 1 § och 3 kap. ML.

¹⁵ RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 43.

¹⁶ Mattsson, N., Mervärdesskatt, åttonde omarbetade upplagan, Uppsala 1993, s. 65.

¹⁷ Taxation in OECD Countries, Paris 1993, s. 74.

¹⁸ Mattsson, N., Skattepolitik, fjärde upplagan, Uppsala 1994, s. 105 ff.

privatpersoner och med vissa undantag. Kommissionen har fastställt ett genomförandeprogram för ett nytt moms-system som skall genomföras etappvis. Under tiden är det primärt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (hädanefter sjätte mervärdesskattedirektivet) med ändringar som tillämpas. Trots harmoniseringen finns det skillnader mellan de olika ländernas skattesatser, och skattebasen är inte heller identisk i medlemsländerna.¹⁹

I preambeln till sjätte mervärdesskattedirektivet betonas vikten av att det gemensamma moms-systemet inte gör skillnad på varor och tjänster på grund av deras ursprung. En gemensam marknad med sund konkurrens eftersträvas.²⁰ Skall momsen vara konkurrensneutral på den inre marknaden bör skattebasen vara så bred som möjligt. Alla undantag från moms kan innebära snedvridningar. Vidare baseras medlemsstaternas avgifter till gemenskapen på mervärdesskatten. I princip utgörs den årliga medlemsavgiften till EU av högst 1.4 % av mervärdesskattebasen.²¹ Skattebasen har därför harmoniserats, och endast vissa angivna varor och tjänster får undantas från skatt. Man har inte lyckats genomföra en total harmonisering av skattesatserna men vissa gränsvärden har angetts. Den generella skattesatsen får inte understiga 15 %. Undantag får dock göras för vissa varor och tjänster men skattesatsen får i dessa fall aldrig understiga 5 %.²²

Målet är som sagt att ursprungsprincipen skall gälla när momsen harmoniserats ytterligare. För att konsumtionslandet skall kunna tillgodoföras momsen krävs dock en clearingordning som fungerar vilket är problematiskt. I stället gäller således destinationsprincipen övergångsvis. Den fungerar så att om t.ex. ett tyskt företag säljer till ett svenskt, skall det tyska företaget debitera svensk moms och inte tysk. Rent praktiskt tas den svenska momsen inte ut av det tyska företaget utan det svenska företaget betalar momsen till skattemyndigheten här.²³ Är det svenska företaget skattskyldigt för moms sker, istället för inbetalning, en tyst kvittning.²⁴

Implementeringsfrågor

¹⁹ RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 47 ff.

²⁰ Direktiv 77/388/EEG.

²¹ Prop. 1994/95:57 s. 93.

²² Mattsson, N. & Melz, P., Mervärdesskatt, elfte upplagan ombesörjd av Peter Melz, Uppsala 1997, s. 65 och 67. Gränsvärdena anges i Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates).

²³ Rabe, G., Mervärdesskatt – arbetsprogram från EU-kommissionen, SN 1996 s. 609 f.

²⁴ Kleerup, J., & Melz, P., Handbok i mervärdesskatt, Stockholm 1992, s. 18.

Något skall också nämnas om medlemsstaternas skyldighet att implementera mervärdesskattedirektiven i inhemsk lagstiftning. Artikel 189a i Romfördraget föreskriver att ett direktiv är bindande för varje medlemsstat med avseende på det resultat som skall uppnås. Artikel 189a överlåter dock åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. EG-domstolen har emellertid krävt att implementeringen uppfyller kraven på klarhet och förutsebarhet. Ren administrativ praxis som kan ändras när myndigheten så önskar och som inte är allmänt publicerad godtas inte som implementeringsåtgärd.²⁵

Om en medlemsstat inte har implementerat en direktivsbestämmelse eller gjort det felaktigt har en enskild i vissa fall ändå möjlighet att åberopa den bestämmelsen gentemot staten. Direktivsbestämmelsen sägs då ha direkt verkan eller direkt effekt. Direktivsbestämmelsen måste dock vara ovillkorlig och tillräckligt preciserad beträffande innehållet.²⁶ Vid bristande implementering har dessutom medlemsstaterna en långtgående skyldighet enligt artikel 5 i Romfördraget att tolka den interna rätten i ljuset av direktivets ordalydelse och syfte. En sådan EG-konform tolkning skall göras för att uppnå det resultat som avses i direktivet och som är bindande enligt artikel 189a i Romfördraget. Detta är direktivets s.k. indirekta verkan.²⁷ Om en direktivsbestämmelse inte kan ges direkt verkan och resultatet inte kan uppnås genom tolkning av den interna rätten, har EG-domstolen slagit fast att den enskilde kan kräva gottgörelse av staten om vissa villkor är uppfyllda: Regeln som överträtts måste ge rättigheter åt enskilda, överträdelsen måste vara tillräckligt allvarlig och det måste slutligen finnas ett kausalsamband mellan statens överträdelse och åsamkad skada.^{28 29}

Sverige har medgivits vissa undantag på mervärdesskatteområdet. De flesta undantagen är inte relevanta för det här arbetet. Dock skall nämnas undantaget från kravet att lämna skattedeklaration i 10 kap. 9 § 4 p. skattebetalningslagen (1997:483). Om vissa förutsättningar är uppfyllda kan momsen redovisas i självdeklarationen. De tidsramar detta innebär avviker från vad som tillåts i sjätte mervärdesskattedirektivet men godtas genom undantaget i Sveriges anslutningsfördrag.³⁰ Mervärdesskattedirektiven blev,

²⁵ Mål C-102/79 Kommissionen mot Belgien, Rec 1980, s. 1473.

²⁶ Mål C-41/74 Van Duyn, Rec 1974, s. 1337 och mål C-8/81 Ursula Becker, Rec 1982, s. 53.

²⁷ Mål C-14/83 Von Colson, Rec 1984, s. 1891 och mål C-106/89 Marleasing, Rec 1990, s. I-4135.

²⁸ Mål C-6/90 och 9/90 Frankovich m.fl., Rec 1991, s. I-5357, mål C-46/93 och 48/93 Brasserie du Pêcheur och Factortame, Rec 1996, s. I-1029.

²⁹ För vidare läsning om felaktig eller bristande implementering av direktiv, se bl.a. Pålsson, S. & Quitzow C-M., EG-rätten ny rättskälla i Sverige, Stockholm 1993, s. 139 ff, Hansson, U., Direkt effekt av EG:s primär- och sekundärrätt – en analys med utgångspunkt i praxis vid EG-domstolen med särskild hänsyn till mervärdesskatteområdet, SvSkT 1997, s. 207.

³⁰ Även företag med liten omsättning kan få redovisa momsen för ett helt beskattningsår enligt 10 kap. 15 § skattebetalningslagen.

förutom medgivna undantag, gällande i Sverige i och med vårt medlemskap i EU den 1 januari 1995.³¹

³¹ SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG, s. 20 f. Undantagen anges i Sveriges anslutningsfördrag, bilaga XV avsnitt IX 2p. [SFS 1994:1501 del 3, s. 2634 och 2640 f]. Se även prop. 1994/95:57 s. 92.

Momsens grundpelare: skattskyldighet och avdragsrätt

Inledning

I det här kapitlet skall de grundläggande reglerna för skattskyldighet och avdragsrätt för moms presenteras. Jag kan inte göra redogörelsen tillnärmelsevis fullständig inom ramen för detta arbete, så jag kommer att lägga tyngdpunkten på de regler som har relevans för arbetets kommande frågeställning. Först redogörs för EG-rätten inom ett visst område, därefter anges de motsvarande svenska reglerna. Jag kommer att göra förenklingar med avseende på EG-rätten eftersom ”EG:s regelverk på mervärdesskatteområdet är mycket omfattande, och delvis synnerligen komplicerat”.³² Eftersom också svenska momsregler bitvis är mycket detaljerade kommer vissa förenklingar att göras även här. Jag tänker dock granska skattskyldighetsfrågan något utförligare eftersom den har stor betydelse för avdragsrätten som i visst anseende skall detaljgranskas i kap. 6. Även implementeringsaspekten kommer att tas upp i viss mån. Avdragsrätten kommer jag endast att behandla ytligt här eftersom den kommer att beskrivas närmare i kapitel 6. Gemenskapsinterna förvärv och import kommer i stort sett att förbigås men principerna är dock ofta desamma.

Skattskyldighet

Övergripande regler om skattskyldighet

Artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskriver att moms skall betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap. Moms skall vidare betalas för införsel av varor. Enligt övergångsbestämmelser i artikel 28a 1³³ skall moms slutligen betalas för vissa gemenskapsinterna förvärv (GIF) som sker mot vederlag. GIF

³² SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG, s. 101.

³³ Tillägg till 77/388/EEG genom Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers, artikel 1.22, delvis ändrat genom Council Directive 92/111/EEC of 14 December 1992 amending Directive 77/388/EEC and introducing simplification measures with regard to value added tax, artikel 1.10.

föreligger, grovt uttryckt, när lös materiell egendom avsänds eller transporterats från en EU-medlemsstat av säljaren eller genom dennes försorg till köparen i en annan EU-medlemsstat.³⁴

I ML finns motsvarande bestämmelser i 1 kap. 1 § 1 st. Moms skall betalas vid skattepliktig omsättning inom landet av varor och tjänster om den sker i yrkesmässig verksamhet. Vidare skall moms betalas vid vissa skattepliktiga GIF och vid skattepliktig import. Stycke 2 hänvisar till lagrum i vilka olika begrepp definieras, t.ex. GIF. I 3 kap. 1 § ML föreskrivs att omsättning av varor och tjänster samt import är skattepliktiga om inget undantag gäller. GIF är också skattepliktigt om motsvarande omsättning hade varit det.

Leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag

För att skattskyldighet över huvud taget skall uppkomma enligt EG-rätten krävs som nämnts leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag. EG-domstolen har i ett flertal rättsfall slagit fast den närmare innebörden av detta uttryck. *Leverans av varor* definieras i artikel 5.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. Detta innebär enligt praxis all överföring som ger förvärvaren möjlighet att disponera över varan som om han ägde den.³⁵ Varubegreppet har en vidsträckt innebörd enligt artikel 5.2 och 5.3, allt därutöver är enligt artikel 6.1 att hänföra till tjänst. Vad gäller leverans eller tillhandahållande mot *vederlag* anges i artiklarna 5.6 och 6.2 att bl.a. uttag av varor och tjänster för privat bruk skall omfattas. I princip skall allt som leverantören erhåller från kunden anses utföra vederlag enligt artikel 11 A 1, även subventioner som är direkt kopplade till priset.³⁶ EG-domstolen har dock upprepade gånger angett att det skall finnas ett direkt samband mellan leveransen respektive tillhandahållandet och motprestationen, dvs. vederlaget.³⁷ Beträffande GIF mot vederlag finns särbestämmelser om att bl.a. viss företagsintern varuförflyttning mellan medlemsstater skall omfattas.³⁸

I svensk rätt motsvaras uttrycket leverans av vara eller tillhandahållande av tjänst mot vederlag av 2 kap. 1 § ML. I detta lagrum definieras uttrycket

³⁴ Artikel 28a 3 1 stycket i tilläggsdirektiv 91/680/EEC artikel 1.22.

³⁵ Mål C-320/88 Safe BV, Rec 1990, s. I-285 punkt 7.

³⁶ Ett vederlag kan också utföras av tjänster om tjänsterna kan värderas i pengar. Mål C-33/93 Empire Stores Ltd, Rec 1994, s. I-2329 punkt 12.

³⁷ Se t.ex. mål C-102/86 Apple and Pear Development Council, Rec 1988, s. 1443 punkterna 11 och 12, mål C-215/94 Jürgen Mohr, REG 1996, s. I-959 punkterna 21 och 22.

³⁸ Artikel 28a 5 b tilläggsdirektiv 91/680/EEC artikel 1.22, ändrad genom direktiv 92/111/EEC artikel 1.10 och Council Directive 95/7/EC of 10 April 1995 amending Directive 77/388/EEC and introducing new simplification measures with regard to value added tax – scope of certain exemptions and practical arrangements for implementing them, artikel 1.6.

omsättning av vara respektive tjänst som överlåtelse mot ersättning. Även vissa uttag anses utgöra omsättning. Som tidigare nämnts krävs för skattskyldighet enligt ML att det är fråga om omsättning.³⁹ Vad krävs då för att en vara eller tjänst skall anses ha *överlåtits* mot vederlag, dvs. ha omsatts? Detta avförs normalt av civilrättsliga regler⁴⁰ vilka dock endast kan tillämpas om de överensstämmer med EG-rätten. EG-domstolen uppfattning om överföring av äganderätten har redovisats i förgående stycke. Begreppen vara och tjänst definieras i 1 kap. 6 § ML i överensstämmelse med EG-rätten. Vad som avses med överlåtelse mot *ersättning* måste också detta avföras med EG-domstolens praxis som utgångspunkt.⁴¹ Även i svensk praxis förekommer resonemang kring sambandet mellan prestationen och ersättningen,⁴² också före Sveriges EU-medlemskap. Beträffande GIF krävs också att någon förvärvar en vara mot ersättning enligt 2a kap. 2 § ML, dock inbegrips vissa företagsinterna förvärv i begreppet GIF.

Skattskyldig person

I artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet krävs att leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster sker av en *skattskyldig person* i denna egenskap. Vad som förstås med skattskyldig person anges i artikel 4.1. Här avses ”varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.” Punkt 2 omfattar all producent- och återförsäljarverksamhet, tillhandahållande av tjänster och fria yrken m.m. Även utnyttjande av materiella och immateriella tillgångar omfattas när syftet är att fortlöpande vinna intäkter därav. I punkt 3 anges att också vissa tillfälliga transaktioner kan anses som ekonomisk verksamhet av medlemsstaterna. Av detta undantag följer e contrario att tillfällig verksamhet oftast inte utgör ekonomisk verksamhet.⁴³ Offentliga organ anses inte vara skattskyldiga enligt punkt 5 när de utför uppgifter i denna sin egenskap. Vissa i artikel 13 A och 13 B uppräknade verksamheter skall undantas från skatteplikt.⁴⁴ Det är fråga om verksamheter av allmänintresse: t.ex. sjukvård, undervisning, kultur och idrott men även andra verksamheter, såsom vissa finansiella tjänster. Artikel 13 C medger i vissa fall valfrihet i fråga om beskattning. I fråga om införsel, internationella transporter och GIF finns särskilda bestämmelser som jag inte skall behandla här.⁴⁵ Att *självständigt bedriva*

³⁹ 1 kap. 1 § 1 st. 1 p. ML. Vissa GIF och viss import medför enligt samman paragraf också skattskyldighet.

⁴⁰ Prop. 1993/94:99, s. 135.

⁴¹ I RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 141, hänvisas till målet Jürgen Mohr, REG 1996, s. I-959.

⁴² RÅ 1997 ref 16, RÅ 1989 ref 109.

⁴³ Terra, B.J.M. & Kajus, J., A Guide to the Sixth VAT Directive, Volume A, Amsterdam 1991, s. 204.

⁴⁴ Det finns fler undantag i artikel 28c som lagts till genom direktiv 91/680/EEC artikel 1.22.

⁴⁵ Införsel och internationella transporter: Artiklarna 14-16, direktiv 77/388/EEG, ändrat genom direktiven 91/680/EEC artikel 1.11-20 och 92/111/EEC artikel 1.8 och 1.9, som i sin tur ändrats genom direktiv 95/7/EC artikel 1.3. GIF: Artikel 28c tillagd till direktiv

ekonomisk verksamhet innebär enligt artikel 4.4 i sjätte mervärdesskattedirektivet att anställningsförhållanden undantas.⁴⁶ Begreppet *ekonomisk verksamhet* beskrivs som sagt närmare i artikel 4.2 och är mycket vidsträckt vilket också har understrukits av EG-domstolen.⁴⁷ För närmare bestämning av begreppet måste EG-domstolens praxis beaktas. Artikel 4.2 anger bl.a. att utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar är ekonomisk verksamhet om syftet är att fortlöpande vinna intäkter därav. EG-domstolen har dock t.ex. slagit fast att enbart förvärv av aktier i andra bolag inte är att utnyttja materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Eventuell utdelning är endast en konsekvens av ägandet.⁴⁸ Vidare kan som exempel nämnas att en lönsamhetsstudie företagen av ett bolag i avsikt att påbörja en verksamhet beroende på lönsamhetsstudiens resultat av EG-domstolen ansågs utgöra ekonomisk verksamhet.⁴⁹ Denna fråga kommer att beröras ytterligare i kap. 6.2.1. EG-domstolen har poängterat att alla omständigheter måste beaktas vid bedömningen av om det föreligger ekonomisk verksamhet. Är det fråga om en tillgång som utnyttjas är tillgångens karaktär en av de omständigheter som har relevans.⁵⁰

Slutligen uttrycks i artikel 4.2 att ekonomisk verksamhet kan bedrivas *oberoende av syfte eller resultat*. Också detta har EG-domstolen poängterat.⁵¹ Moms skall dock enligt artikel 2.1 endast betalas när leverans eller tillhandahållande sker mot vederlag vilket utgör en begränsning. Det krävs alltså någon form av betalning för en prestation för att skattskyldighet skall uppkomma men inte något vinstsyfte.

Som framgått är ML inte uppbyggd på samma sätt som EG-reglerna om moms. Det är inte heller nödvändigt eftersom direktiv endast är bindande för medlemsstaterna med avsikt på det resultat som skall uppnås enligt artikel 189a i Romfördraget. Begreppet skattskyldig i 1 kap. 2 § ML är t.ex. inte den svenska motsvarigheten till EG-rättens ”skattskyldig person”. Här anges bl.a. något intetsägande att den som omsätter sådan vara eller tjänst som är skattepliktig är skattskyldig. I EG-rätten är bedrivande av ekonomisk verksamhet en förutsättning för att vara en skattskyldig person. I svensk rätt anges däremot att moms skall betalas vis skattepliktig omsättning som görs i *yrkesmässig verksamhet*. Frågan blir då om yrkesmässig verksamhet motsvarar artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet som föreskriver ekonomisk verksamhet oberoende av syfte eller resultat.

77/388/EEG genom direktiv 91/680/EEC, ändrat genom direktiv 92/111/EEC artikel 1.12 och 1.13 och direktiv 95/7/EC artikel 1.9.

⁴⁶ Angående gränsdragningen, se t.ex. mål C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, Rec 1991, s. I-4247.

⁴⁷ Mål C-186/89 van Tiem, Rec 1990, s. I-4363 punkt 17.

⁴⁸ Mål C-60/90 Polysar, Rec 1991, s. I-3111 punkt 13.

⁴⁹ Mål C-110/94 Inzo, REG 1996, s. I-857 punkt 18.

⁵⁰ Mål C-230/94 Renate Enkler, REG 1996, s. I-4517 punkterna 24 och 26.

⁵¹ I ovan angivna källa understryks särskilt att syfte eller resultat i sig är utan betydelse, punkt 25.

Enligt 4 kap. 1 § ML är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370) (KL) eller om den bedrivs i därmed jämförliga former och omsätter mer än 30.000 kr per år. Vissa speciellt uppräknade verksamheter anses också vara yrkesmässiga, t.ex. statlig verksamhet enligt 4 kap. 6 och 7 §§ ML när den inte inbegriper myndighetsutövning. Här kan noteras att ML:s regler om offentlig verksamhet är uppbyggda på rakt motsatt sätt jämfört med sjätte mervärdesskattedirektivet. I det här fallet är dock skillnaden ur implementeringssynvinkel positiv för Sveriges del. I 4 kap. 8 § ML anges att ideella föreningars verksamhet inte räknas som yrkesmässig när skattskyldighet för inkomsten inte föreligger enligt 7 § 5 mom. Lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Något sådant undantag finns inte i sjätte mervärdesskattedirektivet där endast vissa typer av aktiviteter undantas från skatteplikt, t.ex. kultur och idrott som nämndes ovan. Här kan det säkert i praktiken uppkomma fall där ideella föreningar slipper att betala moms när de borde ha gjort det enligt EG-rätten. Detta lär väl knappast innebära en snedvridning av konkurrensen men det har betydelse för storleken av Sveriges medlemsavgift till EU. Regeringen anser dock inte att momsreglerna för ideell verksamhet behöver ändras.⁵² Denna uppfattning redovisades trots att utredningen vid sin översyn av ML inför Sveriges medlemskap i EU klart hävdade att undantaget i 4 kap. 8 § ML inte kunde kvarstå och därför föreslog vissa nya regler.⁵³

En verksamhet är som nämnts *yrkesmässig* enligt huvudregeln om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § KL. Näringsverksamhet enligt denna paragraf är förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Så är fallet om det förutom självständighet även föreligger varaktighet och vinstsyfte.⁵⁴ Det är svårt att endast med ledning av detta konstatera om ML här motsvarar sjätte mervärdesskattedirektivets krav på självständigt bedriven ekonomisk verksamhet där resultat och syfte är irrelevant. Direktivets ”ekonomisk verksamhet” är som nämndes mycket vidsträckt. I ML finns en viss utvidgning av yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § punkt 2 som avser verksamhet bedriven i jämförliga former och med omsättning på minst 30.000 kr per år. Avgörande är dock inte den enskilda omsättningen utan formen för den.⁵⁵ Viss hobby- och föreningsverksamhet borde enligt min mening kunna inbegripas här, med hänsyn tagen till sjätte mervärdesskattedirektivet. Hobbyverksamhet anses i praxis dock oftast utgöra inkomst av tjänst vilket utesluter att det är fråga om yrkesmässig verksamhet. Utvidgningsregeln i ML skall dessutom enligt Riksskatteverket

⁵² Prop. 1996/97:10, s. 18.

⁵³ SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG, s. 151 ff. Se även SOU 1995:63. Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar, s. 270.

⁵⁴ De s.k. rörelsekriterierna, RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 151. Prop. 1993/94:99, s. 164 f.

⁵⁵ Prop. 1993/94:99, s. 166.

(RSV) tillämpas restriktivt och i undantagsfall.⁵⁶ Kravet på självständighet verkar dock motsvara direktivets.⁵⁷

Vid tillämpning av 21 § KL uppställs ett krav på vinstsyfte. I artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet anges ”ekonomisk verksamhet ... oberoende av syfte eller resultat.” Här tycks det alltså finnas en skillnad. Utvidgningen av vad som skall anses vara yrkesmässig verksamhet i 4 kap. 1 § 2 p. ML skulle enligt min åsikt kunna överbrygga denna diskrepans mellan svensk rätt och EG-rätt. Bestämmelsen skall enligt RSV tillämpas när det brister i fråga om uppfyllandet av något av rörelsekriterierna, t.ex. vinstsyftet, men som sagt endast i undantagsfall.⁵⁸ Svensk rätt är här något tvetydig. Å ena sidan har kravet på vinstsyfte satt ganska lågt i praxis,⁵⁹ å andra sidan krävs att verksamheten typiskt sett brukar bedrivas i vinstsyfte.⁶⁰ Utvidgningsregeln skulle förstås kunna tillämpas när det inte direkt kan sägas vara fråga om näringsverksamhet, men det finns ingen entydigt svar på när den skall användas.⁶¹

Den svenska motsvarigheten till skattskyldig person i sjätte mervärdesskattedirektivet är som framgått inte lätt att få grepp om. Redan vid den här förhållandevis ytliga genomgången får jag intrycket att de svenska reglerna om skattskyldighet inte är lika vidsträckta som regeln i direktivet. En sådan skillnad kommer följaktligen att inverka på avdragsrätten eftersom denna i huvudsak följer skattskyldigheten.

Avdragsrätt för ingående moms

Principen om avdragsrätt för ingående moms är grundläggande för hela mervärdesskattesystemet. Är någon skattskyldig för moms måste vederbörande ha rätt att dra av ingående moms. Annars uppstår kumulativa effekter vilket kan leda till konkurrensnedvridningar både för produktionen och konsumtionen. Genom avdragsrätten blir skatten neutral.⁶² I ett EU-perspektiv är det av vikt att avdragsrätten utformas likartat i varje medlemsstat så att liknande varor i olika stater bär samma skattebörda,

⁵⁶ RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 162 ff. Detta harmonierar inte direkt men EG-rätten där grundprincipen dessutom är att skatteplikten skall vara generell för att uppnå neutralitet och undvika diskriminering.

⁵⁷ RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 158 f.

⁵⁸ RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 163.

⁵⁹ RÅ 1992 ref 21, RÅ 1996 not 168 – självkostnadspris accepterades.

⁶⁰ Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., Silfverberg, C., Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, Del 1, fjärde upplagan, Lund 1994, s. 227. Facklig mättningsverksamhet som inte bedrivs med egentligt vinstsyfte anses dock i praxis utgöra näringsverksamhet! Se RÅ 1997 ref 16 där i sin tur hänvisas till äldre praxis.

⁶¹ Westberg, B., Nordisk mervärdesskatterätt, Stockholm 1994, s. 189 ff, RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 163 f.

⁶² SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG, s. 221.

oavsett längden av produktions- och distributionskedjan.⁶³ I sjätte mervärdesskattedirektivet finns avdragsreglerna i artiklarna 17-20 vilka delvis ändrats genom senare direktiv. I det här kapitlet skall jag främst redogöra för de grundläggande reglerna som anges i artikel 17. I ML finner man i huvudsak de motsvarande reglerna i kap. 8.

I artikel 17.2⁶⁴ i sjätte mervärdesskattedirektivet medges avdragsrätt ”i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.” Avdragsrätten gäller starkt förenklat för moms som skall betalas inom landet för varor eller tjänster som tillhandahållits av en skattskyldig person och för moms som skall betalas inom landet för importerat gods. Det finns en hel del detaljerade särbestämmelser som jag inte tänker ta upp här. Avdragsrätten inträder enligt artikel 17.1 samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Rätten till avdrag för moms är som sagt väsentlig, och EG-domstolen har påpekat att avvikelser från artikel 17 endast är tillåtna om detta uttryckligen föreskrivs i direktivet. Artikel 17.1 och 2 har dessutom tillagts direkt verkan.⁶⁵ Återbetalning av moms kan aktualiseras i vissa fall enligt bl.a. artikel 17.3.⁶⁶ I artikel 18 anges vilken dokumentation och annan formalia som krävs för att få utnyttja avdragsrätten.⁶⁷ Artikel 17.5 behandlar det som i Sverige kallas blandad verksamhet. Avdragsgill andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19. I artikel 20 anges bestämmelser om jämkning av avdraget i vissa fall.⁶⁸

I ML finns huvudregeln för avdrag i 8 kap. 3 § 1 st. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. Den ingående skatten utgörs enligt 8 kap. 2 § 1 st. ML av den moms som enligt ML hänförs till förvärvet om omsättningen medfört skattskyldighet för den som varan eller tjänsten förvärvats från. I 10 kap. finns regler om återbetalning av moms i stället för avdragsrätt. I 8 kap. 5, 17 och 19 §§ anges vad som krävs i fråga om dokumentation. Regler om blandad verksamhet finns i 8 kap. 13 och 13 a §§. Beräkning av avdragsgill andel görs enligt 8 kap. 13 och 14 §§. Slutligen finns bestämmelser om jämkning i 8 kap. 16a-f §§.

Avdragsrätten är sammanfattningsvis generell både enligt sjätte mervärdesskattedirektivet och ML. Den följer i huvudsak skattskyldigheten vilket alltså är en nödvändig förutsättning för att mervärdesskattesystemet

⁶³ Detta uttrycks i preambeln till First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes (första mervärdesskattedirektivet) och indirekt i preambeln till sjätte mervärdesskattedirektivet.

⁶⁴ Artikeln har ändrats genom att artikel 28f har tillagts genom direktiv 91/680/EEC artikel 1.22 som delvis ändrats genom direktiv 95/7/EC artikel 1.10.

⁶⁵ Mål C-62/93 BP Supergas, Rec 1995, s. I-1883, punkt 35.

⁶⁶ Artikeln har ändrats genom att artikel 28f har tillagts genom direktiv 91/680/EEC artikel 1.22 som delvis ändrats genom direktiv 92/111/EEC artikel 1.18.

⁶⁷ Artikeln har ändrats genom att artikel 28f har tillagts genom direktiv 91/680/EEC artikel 1.22.

⁶⁸ Artikeln har delvis ändrats genom direktiv 95/7/EC artikel 1.4.

skall vara neutralt. I artikel 17.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet finns dock begränsningar för avdragsrätten. Moms är aldrig avdragsgill om den hänförs till lyxartiklar, nöjen och underhållning, dvs. utgifter som inte strikt är rörelseutgifter. Detta framgår egentligen redan av den allmänna bestämmelsen i artikel 17.2 som kräver ett samband med de skattepliktiga transaktionerna. Enligt artikel 17.6 skall detaljerade bestämmelser om avdragsbegränsningar antas vilket ännu inte har skett. ML innehåller också regler som begränsar avdragsrätten. Avdrag medges t.ex. inte för representation som inte är avdragsgill vid inkomstbeskattningen enligt 8 kap. 9 § 1 st. 2 p. Den allmänna begränsningen av avdragsrätten i ML framgår av 8 kap. 3 § där det krävs att förvärvet kan kopplas till verksamheten.

Avdrag för moms i en verksamhets uppbyggnadsskede

Inledning

I det här kapitlet kommer jag att granska ett smalt område avseende avdragsrätt närmare. Det gäller rätten till avdrag i en verksamhets uppbyggnadsskede. Vilka EG-rättsliga regler behandlar avdragsrätten i en verksamhets uppbyggnadsskede? Är dessa EG-rättsliga regler korrekt implementerade i Sverige? Innebär de regler som finns att det föreligger neutralitet? Vikten av neutralitet framhölls redan i preambeln till första mervärdesskattedirektivet.⁶⁹ För full neutralitet krävs att den moms som betalas vid investeringar och inköp till en skattepliktig verksamhet inte blir en kostnad i verksamheten. Den måste kunna dras av. Medges inte avdragsrätt under ett uppbyggnadsskede innebär det att varorna eller tjänsterna kommer att bära en tyngre skattebörda än andra.⁷⁰

I undersökningen delas uppbyggnadsskedet upp i tre olika stadier som i sin tur kan delas upp ytterligare. Orsaken till att jag har valt den här uppdelningen är att olika regler gäller beroende på situationen, åtminstone i svensk rätt.

På det första stadiet görs inköp eller investeringar. Dessa kan antingen göras i avsikt att starta en verksamhet eller utan att en sådan avsikt finns för tillfället. I den senare situationen kan det vara fråga om inköp till en hobbyverksamhet som senare expanderar. Det kan också röra sig om inköp för privat bruk vilka senare används i en verksamhet.

På det andra stadiet görs inköp eller investeringar med en reell avsikt att starta en verksamhet. Verksamheten har dock inte utvecklats så långt att den inbringar några intäkter ännu. Den kanske inte kommer att inbringa några över huvud taget. I viss mån överlappar detta stadium det första, men en åtskillnad underlättar granskningen vilket kommer att framgå senare.

På det tredje stadiet har verksamheten börjat ge intäkter.

Varje stadium kommer att granskas för sig vad gäller EG-regler, neutralitet, svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten. Jag kommer att redovisa

⁶⁹ Direktiv 67/227/EEC.

⁷⁰ Även OECD anser att momsen inte skall påverka producenters och konsumenters val. Taxation in OECD countries, Paris 1993, s.81

egna åsikter och slutsatser löpande. I det sista avsnittet sammanställer jag de viktigaste slutsatserna och ger förslag till åtgärder i de fall jag anser att den svenska implementeringen inte är nöjaktig.

Avdragsrätt för inköp gjorda på första stadiet

EG-rätten

Avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet – avdragsrätt?

I sjätte mervärdesskattedirektivet saknas speciella regler för verksamheter under uppbyggnad. Huvudregeln i artikel 17.2 gäller vilket innebär att avdragsrätt för moms föreligger i den mån varorna eller tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personen skattepliktiga transaktioner. Det krävs därför att det är fråga om en skattskyldig person enligt definitionen i art. 4.1. Jag har beskrivit den här regeln i kap. 3.2.3 ovan och skall inte återge den i detalj här. Kravet är bl.a. enligt artikel 4.1 att det bedrivs någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2, oberoende av syfte eller resultat. Uppräkningen i artikel 4.2 innebär att begreppet ekonomisk verksamhet är mycket omfattande. Regeln har tolkats av EG-domstolen bl.a. i mål C-268/83 Rompelman, Rec 1985, s. 655 som gällde just avdragsrätten i en verksamhets initialskede.

Herr och fru Rompelman förvärvade år 1978 framtida rättigheter i en fastighet som höll på att byggas. Rättigheterna avsåg två utställningslokaler. Under 1979 yrkade de avdrag för ingående moms hänförlig till inventarier som skulle betalas allt eftersom byggnationen framskred. De angav att avsikten med förvärvet var att i framtiden hyra ut lokalerna. Ett större belopp ingående moms deklarerades sedan under hösten. Vid detta tillfälle hade paret ännu inte formell äganderätt till de specifika lokalerna vilka därmed inte var uthyrda. Återbetalningsyrkandet avslogs med hänvisning till att faktisk exploatering av lokalerna ännu inte hade påbörjats. Beslutet överklagades av paret Rompelman. Den nationella domstolen vände sig till EG-domstolen för att få klargjort hur uttrycket *utnyttjande* av rättigheter i artikel 4.2 skulle tolkas. Ekonomisk verksamhet innefattar enligt nämnda artikel utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Skulle utnyttjande anses börja redan vid förvärv av rättighet till framtida egendom?

Efter att ha omformulerat frågan något inledde EG-domstolen med att påminna om momssystemets här relevanta grunder. Domstolen pekade på ett grundläggande element i momssystemet: att moms endast skall betalas efter avdrag av den moms som ingår i de olika komponenterna hänförliga till

varan eller tjänsten. Det är endast skattskyldiga personer som har rätt att göra detta avdrag. Av huvudreglerna för skattskyldighet och avdragsrätt i direktivet framgår, ansåg domstolen, att avdragsrätten syfte är att helt befria näringsidkaren från den ingående moms. Detta gäller hela hans ekonomiska verksamhet. Momssystemet garanterar därför att all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte eller resultat, beskattas helt neutralt. Det var mot denna bakgrund paret Rompelmans förvärv av rätten till del i fastighet under uppbyggnad fick bedömas enligt domstolen. Frågan var om förvärvet i sig kunde betraktas som ett påbörjande av att utnyttja materiell egendom och därmed anses som en vara eller tjänst att användas för skattepliktiga transaktioner, såsom uthyrning.

Domstolen menade att sådan ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 kan bestå av flera på varandra följande handlingar. Detta stöds av uttrycket ”all verksamhet” i artikel 4.2. Alla förberedande handlingar måste i sig anses utgöra ekonomisk verksamhet eftersom de utgör en del av hela verksamheten. Förberedelsernas juridiska form är här oväsentlig. Domstolen slog fast att de första investeringsutgifterna som förekommer när det finns en avsikt att starta en verksamhet måste betraktas som ekonomisk verksamhet om momssystemet skall vara neutralt. Andra tolkningar skulle enligt domstolen innebära att den ingående moms blev en kostnad för näringsidkaren. Detta skulle skapa en godtycklig skillnad mellan investeringsutgifter som uppkommit före respektive utnyttjandet av egendomen. Även en återbetalning som sker efter det att egendomen har börjat utnyttjas kan innebära en finansiell börda för näringsidkaren dessförinnan. Domstolen menade att tidsrymden mellan den inledande investeringen och det faktiska utnyttjandet av egendomen kunde vara betydande. Den som gör en investering som är nära kopplad till och är nödvändig för ett framtida utnyttjande av egendom måste därför anses vara en skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Den som ansöker om avdragsrätt för moms måste dock visa att villkoren för sådan rätt är uppfyllda och särskilt att han är en skattskyldig person. Myndigheten kan därför kräva en avsiktsförklaring som stöds av objektiva fakta, t.ex. att lokaler som skall byggas är lämpliga att utnyttja för kommersiella ändamål.

Domen innebär att när någon gör investeringar eller inköp i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet innebär detta i sig att vederbörande bedriver ekonomisk verksamhet enligt artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Vederbörande är alltså en skattskyldig person vilket ger rätt till avdrag enligt artikel 17. Som EG-domstolen påpekade uppfylls därför kravet på neutralitet när det finns en avsikt att starta en verksamhet. Den ingående moms blir inte en kostnad som fördyrar näringsidkarens varor eller tjänster.

Avsikt saknas för tillfället – avdragsrätt?

På det första stadiet i en verksamhets uppbyggnadsskede inkluderades bl.a. den situationen att den som gör inköp eller investeringar inte har för avsikt

att starta en verksamhet just då. Som jag nämnde i inledningen kan det vara fråga om inköp till en hobbyverksamhet eller inköp för privat bruk, t.ex. av bil eller båt. Så länge det inte ens finns en avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet föreligger det ingen skattskyldighet enligt artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet och därmed ingen avdragsrätt enligt artikel 17. Det kan dock bli så att de gjorda inköpen används senare, antingen när det uppstått en avsikt att starta en verksamhet eller när en verksamhet faktiskt har kommit igång. Vad händer med den ingående moms i sådana fall?

Rättsläget är inte helt klart. Klart är emellertid att det även i dessa fall måste ställas ett krav på neutralitet. Om en ekonomisk verksamhet senare avses bedrivas eller de facto börjar bedrivas, vilket medför skattskyldighet för moms, måste den moms som tidigare betalats kunna dras av. Momsen blir annars en kostnad för näringsidkaren, och hans varor eller tjänster fördyras jämfört med andra näringsidkares. Med hänsyn till EG-domstolens uttalande i Rompelmandomen om momssystemets neutralitet kan jag inte utesluta att avdragsrätt skulle kunna medges i efterhand. Ordalydelsen i artikel 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet synes inte lägga hinder i vägen. I artikel 17.2 a medges rätt till avdrag för moms som *har* betalats.

Att avdrag eventuellt kan medges i efterhand stärks av ett uttalande av EG-domstolen i en senare dom.⁷¹ I målet hade en person köpt en bil år 1985 för att i huvudsak använda den privat. År 1986 tillskjöt vederbörande bilen till sitt nystartade företag och yrkade retroaktivt avdrag för viss del av moms. Skattemyndigheten avslog yrkandet med hänvisning till att bilen inköpts för privat bruk. EG-domstolen skulle i förhandsbeskedet bl.a. klargöra vilka kriterier som skall användas för att avgöra om en person förvärvar egendom i egenskap av skattskyldig person eller ej. Enligt EG-domstolen skulle alla omständigheter beaktas, bl.a. egendomens art och perioden mellan förvärvet av egendomen och användandet av egendomen i den ekonomiska verksamheten. Det här uttalandet tyder enligt min åsikt på att en viss retroaktivitet kan accepteras.

Enligt artikel 22.4 a i sjätte mervärdesskattedirektivet⁷² skall momsdeklaration lämnas senast två månader efter utgången av varje skatteperiod. Skatteperioden får dock inte överskrida ett år. Ett inköp som gjorts före skatteperiodens ingång synes då inte kunna dras av i momsdeklarationen. I praktiken kan det därför bli svårt att få avdrag för all ingående moms som betalats vilket innebär att det kan brista i neutraliteten. Å ena sida förespråkar EG-domstolen neutralitet, å andra sidan tycks redovisningsperioderna utgöra ett hinder för fullt avdrag. Rättsläget är alltså oklart.

⁷¹ Mål C-97/90 H. Lennarts, Rec 1991, s. I-3795, punkt 21.

⁷² Enligt lydelsen i artikel 28h införd genom direktiv 91/680/EEC artikel 1.22.

Svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten

Avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet – avdragsrätt?

Allmänt

Enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § 1 st. ML föreligger inte avdragsrätt i en verksamhet som är under uppbyggnad. Kravet är som nämnts tidigare att det bedrivs en verksamhet som medför skattskyldighet. I 1 kap. 7 § 2 st. ML anges att verksamhet som medför skattskyldighet avser en verksamhet där det förekommer omsättning av varor eller tjänster. Omsättning innebär i sin tur att en vara eller tjänst överläts mot ersättning enligt 2 kap. 1 § ML. I en verksamhets uppbyggnadsskede är det dock ofta så att det inte förekommer några överlåtelser av varor eller tjänster ännu. Därmed är skattskyldighet för moms utesluten. De allmänna reglerna om skattskyldighet i svensk rätt är följaktligen inte lika omfattande som artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Att det här finns skillnader förutom vid uppbyggnad av verksamheter har jag i viss mån berört ovan i kap. 5.2. Föreligger det ingen skattskyldighet föreligger det normalt heller ingen avdragsrätt. Eftersom nystartade verksamheter så att säga faller utanför ramen enligt huvudreglerna för skattskyldighet – och därmed avdragsrätt – finns istället en specialregel i 10 kap. 9 § ML. ”när det finns särskilda skäl kan skattemyndigheten efter ansökan besluta att den som har påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan sådan omsättning förekommit som avses i 1 kap. 1 § eller i 11 eller 12 §.”⁷³

Enbart den här bestämmelsen ger ingen större vägledning vid en bedömning av om den motsvarar EG-rätten. Vid en första anblick verkar den inte räcka till i det avseendet eftersom det måste fattas ett beslut som grundar sig på att det finns särskilda skäl. I en artikel i SvSkT 1996 har det ifrågasatts om formkravet i ML är förenligt med Rompelmandomen. Den som inte lämnat in en ansökan under en verksamhets uppbyggnadsskede kan enligt ML inte få den ingående momsen återbetald. Är det fråga om en reell uppbyggnad av en verksamhet borde det finnas en rätt till återbetalning utan någon formlig ansökan.⁷⁴ Enligt min mening kan man inte uttala sig bestämt om detta förrän en noggrannare granskning har företagits. På liknande sätt som EG-domstolen kan fylla ut direktivsbestämmelser genom praxis kan Regeringsrätten (RR) tolka bestämmelsen i 10 kap. 9 § ML så att den stämmer med sjätte mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens domar. Direktiv är som sagt endast bindande med avseende på det resultat som skall uppnås vilket berörts ovan i den allmänna delen av detta arbete.

⁷³ Beslutet om återbetalning är ett beskattningsbeslut enligt 11 kap. 1 § skattebetalningslagen.

⁷⁴ Jonsson, Gunnar, Skattskyldighet och avdragsrätt vid tillämpningen av mervärdesskattelagen i jämförelse med EG-rätten. SvSkT 1996 s. 560.

Det finns dock uttalanden i förarbetena som tyder på att 10 kap. 9 § ML inte skall tolkas annorlunda på grund av EU-medlemskapet än vad som tidigare varit fallet. En ny reformering av ML blev som nämnts aktuell i och med Sveriges medlemskap i EU. I utredningen konstaterades att sjätte mervärdesskattedirektivet inte innehåller någon bestämmelse motsvarande 10 kap. 9 § ML. Regeln ansågs dock inte strida mot EG-reglerna och föreslogs därför kunna stå kvar oförändrad.⁷⁵ Regeringen delade den bedömningen och menade att avsaknaden av särskilda regler i direktivet angående återbetalning ”torde innebära att varje medlemsland har frihet att själv fastställa sådana regler.”⁷⁶ Jag kan endast delvis instämma i detta. Syftet med sjätte mervärdesskattedirektivet och de principer som uttrycks där får inte äventyras.⁷⁷

Rekvisitet påbörjad

Enligt 10 kap. 9 § ML krävs bl.a. för rätt till återbetalning att verksamheten skall ha *påbörjats*. Om det på verksamhetens första stadium finns en viss avsikt att starta en verksamhet och inköp eller investeringar görs, kan verksamheten i så fall anses påbörjad? Rekvisitet påbörjad har funnits med ända sedan gamla ML:s tillkomst. Enligt 2 § i gamla ML kunde skattemyndigheten besluta om skattskyldighet tills vidare för den som hade påbörjat en verksamhet om det fanns särskilda skäl. Verksamheter i uppbyggnadsskede skulle enligt förarbetena vara likställda med fall där verksamheten hade kommit igång. Registrering som skattskyldig skulle vara möjlig vid uppbyggnadsskedets ingång och därmed ge restitution lika snabbt som för andra skattskyldiga.⁷⁸ Här var det fråga om skattskyldighet. Numera är det däremot fråga om rätt till återbetalning av moms.

Det finns inget avgörande där RR direkt behandlar frågan om rätt till återbetalning av ingående moms under en verksamhets uppbyggnadsskede. Däremot finns det några rättsfall som pekar på när en verksamhet anses ha påbörjats. Några principiella uttalanden i frågan har dock inte gjorts. Rättsfallen behandlar delvis avdragsrätt inom inkomstskatteområdet men som redogjorts för ovan är skattskyldigheten i momshänseende knuten till inkomstskatterättsliga kriterier. Bedömningen i momshänseende borde därför kunna bli likartad.

I RÅ 1973 Fi 161 ansågs en rederirörelse ha påbörjats 1968 när en person hade bildat ett handelsbolag 31/12 samma år och även denna dag tecknat ett avtal om rätt till leverans av ett fartyg. RR medgav avdrag för avskrivning hänförlig till 1968. En liknande bedömning borde enligt min åsikt kunna göras i mervärdesskattehänseende. En verksamhet skulle kunna anses

⁷⁵ SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG, s. 322.

⁷⁶ Prop. 1994/95:57, s. 143 och 149.

⁷⁷ Mål C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 Garage Molenheide BVBA m.fl.

⁷⁸ Prop. 1968:100, s. 114 och 139.

påbörjad när dylika avtal tecknas vilket borde ge rätt till återbetalning av ingående moms fast att någon omsättning ännu inte förekommit. Att endast bilda handelsbolag är däremot inte tillräcklig grund för skattemyndigheten att fatta ett principiellt beslut om återbetalningsrätt.⁷⁹

I RÅ 1956 ref 6 ansågs driften av en rörelse ha påbörjats. En person hade hyrt lokaler och köpt maskiner men kunde på grund av ändrade förhållanden inte fullfölja verksamheten. Vid annullering av maskinköpet blev vederbörande skadeståndsskyldig men fick enligt RR dra av skadeståndsbeloppet som en kostnad i rörelsen.

I RÅ 1986 not 488⁸⁰ medgavs avdrag för moms för inköp av en båt i ett företag. Båten hyrdes ut i blygsam omfattning till företagsledaren själv första året. Först året därpå hyrdes den ut till andra. Båtuthyrningen ansågs utgöra särskild verksamhet i inkomstskattehänseende. RR medgav dock avdrag för moms även för det förstnämnda året. Möjligen kan det här ha spelat roll att bolaget detta år inledde undersökningar om möjligheten att hyra ut båten till andra så att en verksamhet därmed kunde anses påbörjad. Frågan är om utgången hade blivit densamma om företagsledaren hade begärt avdrag för ingående moms om han köpt båten i egenskap av privatperson med avsikt att påbörja uthyrningsverksamhet. Det finns här en risk för att verksamheten hade betraktats som hobbyverksamhet.⁸¹

Av de två första domarna kan man möjligen dra den slutsatsen att tecknande av avtal och investeringar i maskiner medför att en verksamhet kan anses påbörjad. Investering i segelbåt i avsikt att hyra ut den kan, i vart fall under vissa förhållanden, anses som påbörjande av en verksamhet. Enligt EG-domstolen leder alla förberedande handlingar i avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet till avdragsrätt. Att så är fallet i Sverige kan inte sägas säkert endast med ledning av rättspraxis. Det skall förstås framhållas att de refererade rättsfallen hänför sig till tiden före Sveriges medlemskap i EU. Det är därför mycket möjligt att RR framöver kommer att anse att en verksamhet är påbörjad när inköp eller investeringar görs i avsikt att starta en verksamhet. Ordalydelsen i paragrafen medger enligt min mening en sådan tolkning. RR har enligt EG-rätten en skyldighet att ge direktivet indirekt verkan på så sätt att 10 kap. 9 § tolkas så att den överensstämmer med EG-rätten.⁸² Min slutsats angående rekvisitet påbörjad blir därför att detta inte är oförenligt med EG-rätten.

Rekvisitet särskilda skäl

⁷⁹ Dom meddelad av Kammarrätten i Göteborg 1995-11-15, mål nr 3439-1995.

⁸⁰ Rättsfallet hänvisar till RÅ 1986 not 484 som rör samma bolag fast inkomstskatterättsliga frågor.

⁸¹ RSV:s promemoria angående mervärdesskatt i ett uppbyggnadsskede, 1993-10-28, Dnr 24739-93/900, s. 5. Se även Brockert, M., Vinstsyftet, SN 1997 s. 608.

⁸² Mål C-106/89 Marleasing, Rec 1990, s. I-4135, se även kap. 4.3.2 ovan.

Enligt 10 kap 9 § ML räcker det inte att en verksamhet har påbörjats. För att skattemyndigheten skall fatta ett beslut om återbetalningsrätt måste det även finnas särskilda skäl. Detta krav kan möjligen vara oförenligt med EG-rätten. I EG-rätten krävs endast en avsikt att bedriva ekonomisk verksamhet i enlighet med direktivet, en avsikt som kan styrkas med objektiva fakta.

Även rekvisitet särskilda skäl har funnits med sedan gamla ML:s tillkomst, De ursprungliga förarbetena preciserade dock inte begreppet.⁸³ I senare förarbeten angavs att "[s]ådana särskilda skäl kan t.ex. föreligga under uppbyggnaden av en verksamhet om det står klart att verksamheten därefter kommer att få en tillräckligt stor omfattning."⁸⁴ I samma proposition avgavs vidare att "särskilda skäl ... i allmänhet inte längre kan anses föreligga då förhållandena vid tiden för beslutet om skattskyldighet inte ändras framöver." Under en verksamhets uppbyggnadsskede kunde detta bli fallet om skattskyldighet medgivits utan att verksamheten kommit igång⁸⁵ inom rimlig tid. "Skattemyndigheten kan då bestämma att beslutet om skattskyldighet skall upphöra att gälla."⁸⁶

I nya ML flyttades bestämmelsen om verksamheter som påbörjats från de allmänna reglerna om skattskyldighet till kapitlet om återbetalning av skatt till icke skattskyldiga personer. Skattskyldigetsbegreppet hade endast använts för att göra kompensation för momsutgifter möjlig.⁸⁷ Bestämmelsen finns som nämnts numera i 10 kap. 9 § ML under rubriken nystartade verksamheter. I specialmotiveringen till 10 kap. 9 § ML föreslogs en rätt till kompensation för momsutgifter i form av återbetalning till icke skattskyldiga. Rätten till återbetalning skulle enligt förslaget grunda sig på ett särskilt beslut. Därefter skulle den enskilde kunna ansöka om återbetalning. Återigen angavs att om förhållandena ändras efter ett beslut om rätt till återbetalning kanske det inte längre föreligger särskilda skäl för återbetalningsrätt. Ett sådant fall är att verksamheten inte kommit igång inom rimlig tid.⁸⁸

Av förarbetsuttalandena drar jag således den slutsatsen att särskilda skäl innebär att verksamheten måste komma att få tillräckligt stor omfattning och beräknas komma igång inom rimlig tid. Dessa krav synes innebära restriktioner av rätten till återbetalning av moms som inte har sin motsvarighet i EG-rätten. Jag skall granska RSV:s rekommendationer och synpunkter samt myndighetspraxis innan jag drar den slutsatsen definitivt. Prejudikat i frågan saknas.

⁸³ Prop 1968:100.

⁸⁴ Prop. 1989/90:111, s. 134.

⁸⁵ I propositionen används ordet "påbörjats" i stället för kommit igång. Detta kan dock knappast vara riktigt. Ett första krav för avdragsrätten är att verksamheten påbörjats. Hur kan då verksamheten längre fram i tiden inte ha påbörjats när avdragsrätt tidigare har medgetts? Jag lutar åt att det här rör sig om ett olyckligt ordval.

⁸⁶ Prop. 1989/90:111, s. 184.

⁸⁷ SOU 1992:6. Del I, Ny mervärdesskattelag, s. 35.

⁸⁸ Prop. 1993/94:99, s. 224.

I RSV:s handledning för mervärdesskatt anges att det för rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 § ML krävs att det är fråga om betydande investeringar som görs för verksamheten.⁸⁹ Vid samtal med rättsenheten på Skatteförvaltningen i Kristianstad påmindes om att uttrycket *särskilda skäl* är ett relativt starkt uttryck inom juridiken. Att RSV i sin handledning uppställer ett krav på att det skall vara fråga om *betydande investeringar* för att fatta ett beslut om återbetalningsrätt av ingående moms skulle utgöra en precisering av särskilda skäl.⁹⁰ Denna förklaring anser jag i och för sig vara logisk och godtagbar. Det här kravet stämmer däremot inte riktigt med de uttalanden som gjorts i förarbetena, där det som sagt anges att särskilda skäl kan föreligga om verksamheten efter uppbyggnaden kommer att få tillräckligt stor omfattning.⁹¹ Enligt min åsikt behöver en verksamhets omfattning inte nödvändigtvis stå i direkt proportionellt förhållande till gjorda investeringar. Även investeringar som inte är betydande kan leda till att en verksamhet bedrivs i större omfattning, t.ex. i kunskapsintensiva företag. Dessutom angavs i samma proposition att särskilda skäl inte föreligger längre om inte verksamheten påbörjas inom rimlig tid.⁹² Att en investering skall vara betydande kan knappast kopplas ihop med det kravet heller. Registrering för skattskyldighet, numera beslut om rätt till återbetalning av moms, under en verksamhets uppbyggnadsskede har enligt RSV medgetts ifråga om uppförande av industribyggnad, inköp av dyrare inventarier, lageruppbyggnad, planteringar och inköp av avelsdjur för köttproduktion.⁹³

När det gäller vad som är rimlig tid uppges från Skatteförvaltningen i Kristianstad att en tidsutsträckning på 1-2 år från det att investeringen görs till dess att skattskyldigheten inträder enligt huvudreglerna normalt anses som rimlig. Det kan förekomma att längre tid accepteras beroende på verksamhetens art.⁹⁴

Enligt min åsikt uppställer RSV ett nytt krav på vad som utgör särskilda skäl förutom de som anges i förarbetena. Därmed blir skillnaden mellan EG-rätten och svensk rätt ännu större. RSV:s rekommendationer är inte bindande, men i brist på överrättspraxis kommer dessa rekommendationer att följas av skattemyndigheten även om de materiellt strider mot EG-rätten. Detta framgår tydligt av en promemoria från RSV angående hantering av frågor avseende EG-rätten. Det uppges bl.a. att det för skattemyndighetens del inte är aktuellt att tolka svensk skattelagstiftning EG-konformt, dvs. ge

⁸⁹ RSV:s handledning för mervärdesskatt 1997, Stockholm 1997, s. 431.

⁹⁰ Enligt telefonsamtal med Leif Gothildius på rättsenheten, Skatteförvaltningen i Kristianstad, 1998-02-27 och 1998-03-03.

⁹¹ Prop. 1989/90:111, s. 134.

⁹² Prop. 1989/90:111, s. 184.

⁹³ RSV:s promemoria angående mervärdesskatt i ett uppbyggnadsskede, 1993-10-28, Dnr 24739-93/900, s. 2.

⁹⁴ Enligt telefonsamtal med Leif Gothildius på rättsenheten, Skatteförvaltningen i Kristianstad, 1998-03-03.

EG-rätten indirekt verkan: Den slutsatsen grundas på att skattemyndigheterna skall följa förarbetena där det anges ifall ett direktiv har implementerats och hur bestämmelserna i så fall skall tillämpas.⁹⁵ Promemorian vittnar om bristande kunskaper i EG-rätt.

Min slutsats blir därför att så länge särskilda skäl i 10 kap. 9 § ML tolkas i enlighet med förarbetena eller RSV:s rekommendationer är regeln inte förenlig med sjätte mervärdesskattedirektivet såsom det tolkats av EG-domstolen. Den som på en verksamhets första stadium gör inköp eller investeringar i avsikt att starta en verksamhet kan enligt svensk rätt endast medges avdrag för den ingående moms om vissa förutsättningar uppfylls. Verksamheten måste komma att få tillräckligt stor omfattning och komma igång inom rimlig tid. Betydande investeringar måste också göras. I sjätte mervärdesskattedirektivet och EG-domstolens praxis ställs inga sådana krav. Där är kravet att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet skall kunna styrkas med objektiva fakta. Ett sådant faktum skulle i och för sig kunna vara att en större investering har gjorts, men det är inget krav.

Avsikt saknas för tillfället – avdragsrätt?

Hur är det då med avdragsrätten för investeringar eller inköp som görs utan att det för tillfället finns en avsikt att starta en verksamhet? Avdrag för moms kan naturligtvis inte medges eftersom någon verksamhet inte ens har påbörjats enligt 10 kap. 9 § ML. När personen i fråga senare har för avsikt att starta en verksamhet eller en verksamhet faktiskt kommer igång uppkommer frågan om retroaktiv avdragsrätt. I kap. 6.2.1.2 ovan konstaterade jag att EG-rätten är oklar på den här punkten men att EG-domstolen har framhållit vikten av neutralitet. Neutralitet kan endast uppnås i den här situationen om momsens får dras av i efterhand i den mån inköpen eller investeringarna används i en verksamhet som medför skattskyldighet.

Det är troligt att själva beslutet om rätt till återbetalning av moms enligt 10 kap. 9 § ML inte kan ges retroaktivt verkan. Detta antagande stöder jag på RÅ 1987 ref 115. I målet gjorde RR principiella uttalanden angående registreringen för skattskyldighet i momshänseende. RR påpekade här att momsregistreringen är en formell åtgärd som bl.a. skall underlätta administrationen av skatten. Den är dock utan betydelse med avseende på uppkomst och upphörande av den materiella skatteplikten. ”Skattskyldighet och redovisningsskyldighet inträder sålunda omedelbart på grund av lagbestämmelserna och kan följaktligen gälla även under tid då näringsidkaren inte varit registrerad, liksom skyldigheterna kan sakna aktualitet även när en registrering består.” ”Frågan huruvida skattskyldighet till äventyrs inträtt redan före registreringen kan utredas oberoende av denna,” vilket enligt RR kunde resultera i efterbeskattning. Med hänsyn till

⁹⁵ RSV:s promemoria, Skattemyndigheternas hantering av frågor avseende EG-rätten, 1996-10-22, Dnr 7809-96/900

registreringens uteslutande formella natur ansåg RR att det inte fanns behov av att tillägga registreringen retroaktiv verkan. Detta stöddes även av att det saknas bestämmelser om sådan retroaktiv verkan.

Kleerup och Melz menar att det eventuellt är möjligt att bokföra ett förvärv som skett innan verksamheten påbörjats i efterhand. ”Det bör vara i överensstämmelse med god redovisningssed och därmed möjligt att bokföra sådana förvärv som skett i syfte att påbörja näringsverksamheten. ... Något säkert stöd för att det är möjligt finns dock inte. Vad som är mer klart är att det knappast är möjligt att bokföra förvärv som ursprungligen skett för privat bruk eller för användning i en anställning.”⁹⁶ Kleerup och Melz utgår härvid från att det är tveksamt om ett dispensbeslut, numera beslut om återbetalningsrätt, kan ges retroaktiv verkan med hänsyn till RÅ 1987 ref 115 där RR ansåg att beslutet inte kunde tilläggas retroaktiv giltighet.

Enligt Björn Westberg ”saknar tidpunkten för anmälan om skattskyldighet eller ansökan om förtida skattskyldighet betydelse för den materiella bedömningen av avdragsrätten”⁹⁷ Även han stöder sig här på RÅ 1987 ref 115 fast han drar andra slutsatser. Han hänvisar bl.a. till RR:s påpekande att registreringen endast är av formell natur och att skattskyldigheten kan utredas oberoende av registreringen. Björn Westberg efterlyser dock en regel som klargör att all moms hänförlig till verksamheten kan dras av. En sådan är enligt hans uppfattning nödvändig om kumulativa effekter skall undvikas.⁹⁸

Personligen är jag böjd att instämma med Björn Westbergs tolkning av rättsfallet. Om skattskyldighetsregistreringen endast är en formell åtgärd borde även ett beslut om återbetalningsrätt vara det. Om en person ansöker om rätt till återbetalning av ingående moms för tidigare gjorda inköp när en verksamhet påbörjats, borde formkravet inte utgöra ett hinder för att få tillbaka moms som betalats tidigare. Att beslutet inte kan ges retroaktiv verkan spelar ingen roll eftersom beslutet enligt RR endast är av formell natur. Den materiella rätten till återbetalning kan bedömas oberoende av beslutet. RR:s bedömning ligger enligt min åsikt väl i linje med tanken att momssystemet skall vara neutralt, att kumulativa effekter skall undvikas. Av rättsfallet drar jag därför den slutsatsen att skattemyndighetens beslut om rätt till återbetalning inte utgör något hinder för att få tillbaka moms som betalats före beslutet. Formkravet bör därmed inte i sig strida mot EG-rätten.⁹⁹ I de fall där avsikten att starta en verksamhet uppkommer senare än tidpunkten för inköpen är dessutom EG-rätten oklar. Enligt tidigare refererad rättspraxis medges möjligen en viss retroaktiv avdragsrätt enligt EG-rätten. Det skall dock tilläggas att redovisningsregler och

⁹⁶ Kleerup, J., & Melz, P., Handbok i mervärdesskatt, Stockholm 1992, s. 126 f.

⁹⁷ Westberg, B., Nordisk mervärdesskatt, Stockholm 1994, s. 409.

⁹⁸ Ovan angivna källa, s. 408 f.

⁹⁹ Denna åsikt har som nämnts framförts av Gunnar Jonsson, Skattskyldighet och avdragsrätt vid tillämpningen av mervärdesskattelagen i jämförelse med EG-rätten, SvSkT 1996 s. 560.

redovisningsperioder i ML kan vålla praktiska problem när det gäller avdrag för moms avseende inköp gjorda under förfluten tid.¹⁰⁰ Ett tips från Skatteförvaltningen i Kristianstad vad gäller de verksamheter som inte har påbörjats är att de förlänger räkenskapsåret till 1.5 år. När verksamheten kommer igång och omsättning förekommer som medför skattskyldighet enligt huvudregeln, kan deklarationen även avse moms för anskaffningar gjorda längre tillbaka i tiden än vad som annars är möjligt. I bästa fall kan den skattskyldige därmed dra av momsen för alla inköp och investeringar.¹⁰¹ Den möjligheten saknas dock för den som ansöker om återbetalning enligt 10 kap. 9 § ML. Momsen skall enligt 19 kap. 13 § 2 st. ML i det här fallet alltid redovisas i en skattedeklaration. En sådan skall normalt lämnas varje månad.¹⁰² Att Sverige i andra fall har längre redovisningsperioder för moms än vad som anges i sjätte mervärdesskattedirektivet beror som tidigare nämnts på att Sverige har fått undantag.¹⁰³

Slutsatsen avseende avdragsrätt i efterhand blir att svensk rätt troligen inte är restriktivare än EG-rätten. Det är möjligen rent av så att svensk rätt är något generösare på grund av undantaget. Med tanke på neutraliteten är detta i så fall tillfredsställande. Full neutralitet innebär att all moms i den skattepliktiga verksamheten kan dras av.

Avdragsrätt för inköp gjorda på andra stadiet

EG-rätten

På det här stadiet görs inköp eller investeringar med en reell avsikt att starta en verksamhet. Som nämnts tidigare finns det ingen skillnad jämfört med första stadiet i den mån avsikten fanns redan där. Att jag ändå gör denna uppdelning beror på att det kan vara intressant att veta vad som gäller om den planerade verksamheten inte utvecklas. Situationen kan också bli den att verksamheten avvecklas.

EG-domstolen menade i Rompelmandomen att den tid som förflyter mellan de första investeringsutgifterna och påbörjandet av en exploatering ibland kan vara betydande. Detta utgjorde dock inget hinder för att anse att en person redan vid de första investeringarna kan anses skattskyldig enligt

¹⁰⁰ Se t.ex. 13 kap. 16 § ML och 10 kap. 14-16 §§ skattebetalningslagen.

¹⁰¹ Enligt telefonsamtal med Leif Gothildius på rättsenheten, Skatteförvaltningen i Kristianstad, 1998-02-27 och 1998-03-03.

¹⁰² 10 kap. 13-15 §§ skattebetalningslagen.

¹⁰³ Undantagen anges i Sveriges anslutningsfördrag, bilaga XV avsnitt IX 2 p. [SFS 1994:1501 del 3, s. 2634 och 2640 f].

artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Därmed medges avdrag enligt artikel 17.¹⁰⁴

EG-domstolen har i mål C-110/94 Inzo, REG 1996, s. I-857 utvecklat principerna i fallet Rompelman ytterligare. I det här fallet hade den belgiska skattemyndigheten krävt tillbaka en återbetalning av ingående moms som hade utgivits till ett företag som senare hade trätt i likvidation. När bolaget grundades var avsikten bl.a. att utvinna dricksvatten ur saltvatten för kommersiella ändamål. Bolaget skaffade viss utrustning och lät göra en lönsamhetsstudie avseende uppförandet av en avsaltningssystem. Bolaget betalade moms, även för lönsamhetsstudien. Skattemyndigheten återbetalade denna moms till bolaget. Lönsamhetsstudien visade senare att projektet var olönsamt vilket medförde att det lades ned och att bolaget trädde i likvidation. Den egentliga verksamheten hann aldrig komma igång. Vid en skattekontroll ett antal år senare ansåg skatteförvaltningen att bolaget skulle betala tillbaka den av skattemyndigheten återbetalda momsen plus skattetillägg och ränta. Bolaget överklagade, och målets utgång berodde på om bolaget skulle anses vara en skattskyldig person och därmed få avdragsrätt enligt sjätte mervärdesskattedirektivet.

EG-domstolen inledde med att redogöra för principerna som slagits fast i Rompelmandomen. Därefter lades nya betydelsefulla principer fast:

”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 direktivet, även om avsikten med denna kalkyl endast är att undersöka huruvida den planerade verksamheten är lönsam.”¹⁰⁵

Därav följde, enligt domstolen, en principiell rätt till avdrag enligt artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet som kvarstår ”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. 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.”¹⁰⁶

¹⁰⁴ Mål C-268/83 Rompelman, Rec 1985, s. 655 p. 23.

¹⁰⁵ Punkt 18.

¹⁰⁶ Punkterna 20 och 21.

Domstolen stödde denna tolkning på momssystemets neutralitet och på att företag måste likabehandlas. Slutligen påpekades dock att ett bolags avsiktsförklaring angående en tänkt verksamhet måste ha lämnats i god tro för att skattskyldighet skall uppkomma. Vid bedrägeri och liknande kan skattemyndigheten kräva tillbaka återbetald moms retroaktivt.¹⁰⁷

Av rättsfallet framgår således att avdragsrätten inte påverkas av senare inträffade eller uteblivna omständigheter. Enligt rättssäkerhetsprincipen kan ett beslut om skattskyldighet inte ändras med retroaktiv verkan. Har det i samband med inköpen eller investeringarna funnits en avsikt att starta en verksamhet som utgör ekonomisk verksamhet i direktivets mening så föreligger avdragsrätt för moms även om det dröjer innan verksamheten ger intäkter. Visar det sig senare att verksamheten måste avvecklas påverkar detta inte rätten till de avdrag som redan gjorts. Det här resonemanget harmonierar enligt min åsikt också med neutralitetstanken. Neutraliteten kräver som sagt att avdrag får göras för all moms som är hänförlig till skattepliktig verksamhet. Det saknar då betydelse att det kanske dröjer innan verksamheten ger intäkter. Att verksamheten eventuellt inte lönar sig är inte ett antagande som bör påverka avdragsrätten. Det föreskrivs uttryckligen i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet att vinstsyfte eller resultat inte inverkar på bedömningen av skattskyldighetsfrågan. Därför finns det ingen anledning att låta resultatet påverka bedömningen av avdragsrätten. Av ett nyligen avgjort mål framgår att avdragsrätten inte heller påverkas av att det inträffat omständigheter som den som gjort avdraget inte kunnat råda över och som medfört att inköpen inte kunnat användas i verksamheten.¹⁰⁸

Svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten

Utgångspunkten på det andra stadiet, när det gäller svensk rätt, är att det har fattats ett beslut om återbetalningsrätt enligt regeln om nystartade verksamheter i 10 kap. 9 § ML. Skattemyndigheten har fattat beslutet eftersom det finns en reell avsikt att starta en verksamhet och inköp och investeringar görs. Jag förbigår här att det troligen är svårare att få ett beslut om återbetalning fattat enligt 10 kap. 9 § ML än det är att anses som skattskyldig person enligt sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta har diskuterats ovan. Har det i svensk rätt någon betydelse att det dröjer innan verksamheten börjar ge intäkter? Vad händer med återbetald moms om det senare visar sig att verksamheten måste avvecklas innan den ens börjar ge intäkter?

I förarbetena anges att om förhållandena ändras efter ett beslut om rätt till återbetalning kanske det inte längre föreligger särskilda skäl för återbetalningsrätt. Ett sådant fall är att verksamheten inte kommit igång inom rimlig tid. Skattemyndigheten får dock enligt specialmotiveringen till 10 kap. 9 § ML inte avslå återbetalningsansökningen, utan förutsättningarna

¹⁰⁷ Detta har upprepats i mål C-37/95 Ghent Coal Terminal NV, punkt 21.

¹⁰⁸ Ovan angivna källa, punkt 20.

för rätt till återbetalning måste i princip omprövas genom ett särskilt beslut. I det nya beslutet kan skattemyndigheten förklara att det gamla beslutet skall upphöra att gälla. En ändring kan endast göras inom ramen för omprövningsbestämmelserna i 15 kap. ML.¹⁰⁹ Kapitlet är nu ersatt av 21 kap. i skattebetalningslagen.¹¹⁰ I 21 kap. 1 § 1 st. skattebetalningslagen föreskrivs att skattemyndigheten skall ompröva ett beslut om återbetalningsrätt ifråga som kan ha betydelse för rätten till återbetalning. Enligt 21 kap. 9 § 1 st. får ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel dock i princip inte beslutas senare än under andra året efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret har gått ut.¹¹¹ Efterbeskattning kan dock ske enligt 21 kap. 10-11 §§ om t.ex. oriktiga uppgifter har lämnats.

Det är således möjligt enligt förarbetsuttalandet att upphäva ett beslut om återbetalningsrätt genom ett nytt beslut om verksamheten inte börjar ge intäkter inom rimlig tid. Rimlig tid anses som nämnts enligt skatteförvaltningen normalt vara 1-2 år, beroende på verksamhetens art. Det tycks här som om svensk rätt är restriktivare än EG-rätten. I fallet Rompelman var tanken att inte ens om det förflyter betydande tid innan investeringen börjar ge intäkter skall moms bli en kostnad i verksamheten. För min del uppfattar jag begreppet betydande tid som väsentligt mera vidsträckt än 1-2 år. I Sverige är det i praktiken dessutom så att ett beslut om återbetalningsrätt kan tidsbegränsas. Detta innebär att moms inte kan dras av på de inköp som företas efter det att tidsgränsen passerats om inte omsättning av varor eller tjänster förekommer. Ett sådant tidsbegränsat beslut kan t.ex. avse en period på 10 månader.¹¹² På grund av de tidsramar som skattemyndigheten har angett anser jag det vara mycket tveksamt om svensk rätt är förenlig med EG-rätten i det här avseendet. Visserligen accepterar den svenska skattemyndigheten som nämnts långa uppbyggnadsskeden i fråga om verksamheter där detta är typiskt. Däremot kan det säkert förekomma fall där en verksamhet under uppbyggnad förväntas ge intäkter inom viss tid men inte gör det. I sådana fall föreligger det inte någon avdragsrätt för moms längre om ett nytt negativt beslut fattas eller om det gamla beslutet varit tidsbegränsat. Sådana fall är enligt min åsikt svåra att förena med uttalandena som gjordes av EG-domstolen i fallet Rompelman.

¹⁰⁹ Prop. 1993/94:99, s. 224.

¹¹⁰ Av specialmotiveringen till 21 kap. framgår att det inte är fråga om några ändringar i sak. Prop. 1996/97:100 Del 1, s. 630 ff. Huvudsyftet med skattebetalningslagen är att skapa enhetlighet, samordning och förenkling, s. 256 ff.

¹¹¹ Med hänsyn till RÅ 1996 ref 101 bör det vara i sin ordning att fatta ett omprövningsbeslut i fråga som tidigare varit föremål för beslut fast att några nya omständigheter inte framkommit. Lagtextens ordalydelse lägger inga hinder i vägen. Att ingenting har hänt i en verksamhet skulle därmed kunna räcka för att fatta ett nytt negativt beslut i frågan om rätt till återbetalning av ingående moms. RÅ 1996 ref 101 har dock kritiserats, se t.ex. Wennergren, B., Omprövning till skattskyldigs nackdel av en tidigare till hans fördel avgjord fråga. SN 1997 s. 191-195.

¹¹² Enligt telefonsamtal med Iréne Jonasson på Skatteförvaltningen i Klippan, 1998-02-27 och 1998-03-03.

Däremot kräver skattemyndigheten normalt inte tillbaka redan återbetald moms¹¹³ vilket ligger helt i linje med EG-rätten och fallet Inzo där rättssäkerhetsprincipen framhölls. Efterbeskattning är förstås möjlig enligt 21 kap. 10-11 §§ i skattebetalningslagen om t.ex. oriktiga uppgifter lämnats i ansökan om återbetalningsrätt. Detta strider dock inte mot de principer som fastlades i fallet Inzo. EG-domstolen angav i målet att faktiska omständigheter som inträffat *efter* skatteförvaltningens fastställelse inte får leda till en retroaktivt verkande omprövning. Oriktiga uppgifter lämnas normalt redan i ansökan avseende fastställelse av återbetalningsrätt. Har återbetalningsrätt medgetts i en verksamhet som t.ex. träder i likvidation kan således återbetald moms inte krävas tillbaka eftersom likvidationen har inträffat efter det att återbetalningsbeslutet fattades.

Utgångspunkten på det här stadiet är som sagt att 10 kap. 9 § ML är tillämplig. En fråga som jag anser vara berättigad är om det i sig är tillräckligt med hänsyn till EG-rätten. Är det över huvud taget tillfredsställande att tillämpa en regel om återbetalning av moms istället för att medge vanligt avdrag på grund av att det föreligger skattskyldighet? Regeringen ansåg tydligen det när den slutsatsen drogs att eftersom direktivet inte förbjöd en sådan konstruktion så torde den vara tillåten.¹¹⁴ Huruvida den bedömningen är riktig får kanske EG-domstolen anledning till att ge svar på i framtiden. Ett konstaterande vågar jag dock göra: Ju längre svensk rätt avlägsnar sig från systematiken i sjätte mervärdesskattedirektivet desto större är risken att de resultat som åsyftas i direktivet inte kommer att uppnås.

Avdragsrätt för inköp gjorda på tredje stadiet

EG-rätten

På det här stadiet har verksamheten börjat ge intäkter. Uppbyggnaden av verksamheten är mer eller mindre färdig. Det har framgått åtskilliga gånger ovan att EG-reglerna i sjätte mervärdesskattedirektivet inte behandlar en verksamhets uppbyggnadsskede på särskilt sätt. Att verksamheten börjar ge intäkter saknar därför egentligen betydelse. Skattskyldighet uppkom redan på det först stadiet när de första förberedande handlingarna företogs i avsikt

¹¹³ Enligt telefonsamtal med Iréne Jonasson på Skatteförvaltningen i Klippan, 1998-02-27.

¹¹⁴ Prop. 1994/95:57, s. 149. Se även kap. 6.2.2.1.1 ovan.

att starta en ekonomisk verksamhet av det slag som anges i artikel 4.2. Avdragsrätt har därmed hela tiden förelegat enligt artikel 17. Systemet är således neutralt. Kärnfrågan inom EG-rätten är därför huruvida personen som avser att driva en verksamhet är en skattskyldig person enligt artikel 4. Med skattskyldig person avses som sagt varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat. Punkt 2 är vidsträckt och omfattar bl.a. utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav. Om en person kan styrka sin avsikt att självständigt driva sådan ekonomisk verksamhet är vederbörande normalt berättigad till avdrag för moms enligt artikel 17. Krångligare än så är det i stort sett inte enligt sjätte mervärdesskattedirektivet oavsett vilket stadium verksamheten befinner sig på.

Svensk rätt och dess förenlighet med EG-rätten

När verksamheten har börjat ge intäkter är 10 kap. 9 § ML inte tillämplig längre. Skattskyldighet föreligger nämligen enligt huvudregeln i 1 kap. 1 § ML. Omsättningsrekvisitet uppfylls eftersom varor överläts eller tjänster tillhandahålls mot ersättning enligt 2 kap. 1 § ML. Huvudregeln i 1 kap. 1 § ML förutsätter bl.a. även att omsättningen görs i yrkesmässig verksamhet. Frågan om verksamheten är yrkesmässig har dock bedömts redan vid tillämpningen av 10 kap. 9 § ML. Yrkesmässigheten är ett av de grundläggande kraven för skattskyldighet i svensk rätt och därmed för avdragsrätt. Detta har jag redogjort för tidigare i den allmänna delen av arbetet. I den redogörelsen framkom att det var tveksamt om de svenska skattskyldighetsreglerna var lika vidsträckta som EG-rättens. Jag vill åter påpeka att det inte har varit och inte är min avsikt att utreda den frågan grundligt.

Utgår man ifrån att verksamheten är yrkesmässig och att det nu förekommer omsättning medges avdrag för moms enligt 8 kap. 3 § 1 st. ML. Regeln föreskriver att den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. På det tredje stadiet är min slutsats den att avdragsrätten i svensk rätt liknar den som finns i sjätte mervärdesskattedirektivet. Problemet är istället att ribban för skattskyldighet enligt ML troligen sätts högre än i sjätte mervärdesskattedirektivet. En sådan skillnad skulle strida mot artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet och mot de mål som anges i direktivets preambel, t.ex. att det gemensamma

momssystemet inte skall göra åtskillnad beroende på varor och tjänsters ursprung.¹¹⁵

Slutsatser och förslag de lege ferenda

Inledning

Neutralitetsfrågan och implementeringen har undersökts och kommenterats ovan. Här avser jag nu summera det viktigaste av det som framkommit vid undersökningen av de här frågorna med tonvikten på sådant som framstår som otillfredsställande eller rentav av felaktigt. Jag tänker också ge vissa förslag till hur implementeringsproblemen skulle kunna lösas.

Neutraliteten

Neutraliteten mellan skattskyldigheten och avdragsrätten på de olika stadierna har kommenterats löpande ovan. Denna är enligt min mening tillfredsställande utom i ett avseende. Det finns troligen praktiska problem både i EG-rätten och i svensk rätt med att få avdrag respektive återbetalning av moms i efterhand för inköp som gjorts till verksamheten. I den mån avdrag inte kan göras eller återbetalning fås av den skattskyldige eller återbetalningsberättigade kommer hans varor eller tjänster att bli dyrare än andra näringsidkares i samma bransch. Detta kan påverka både konkurrens och konsumtion. Vikten av momssystemets neutralitet framgår både av direktiv och praxis vilket nämnts ovan. Det är därför inte omöjligt att EG-domstolen kommer att tolka sjätte mervärdesskattedirektivet så att full avdragsrätt blir möjlig. Sådana indikationer finns redan. Svensk rätt måste i så fall ge större möjligheter till avdrag respektive återbetalning än vad som är fallet idag även om det redan nu finns vissa sådana möjligheter.

¹¹⁵ Märkligt nog har regeringen påpekat hur viktigt det är att bestämmelserna om skattepliktens omfattning enligt EG-reglerna följs av alla medlemsländerna dels med tanke på konkurrensneutraliteten, dels med hänsyn till EG:s budget. Prop. 1996/97:10 s. 17.

Implementeringsfrågor

Det har framgått ovan att svensk rätt uppvisar skillnader jämfört med motsvarande regler i sjätte mervärdesskattedirektivet när det gäller verksamheter i uppbyggnadsskede. Sverige har som nämnts en skyldighet enligt artiklarna 189a och 5 i Romfördraget att implementera direktivet så att det åsyftade resultatet uppnås.

För det först skiljer sig den svenska regeln om återbetalningsrätt i 10 kap. 9 § ML helt från EG-domstolens praxis där uppbyggnadsskeden inbegrips i begreppet ekonomisk verksamhet i artikel 4. Det innebär att skattskyldighet och avdragsrätt föreligger redan från början. I svensk rätt är det inte fråga om någon skattskyldighet som leder till avdragsrätt utan om återbetalning. Rompelmandomen inger därför betänkligheter beträffande 10 kap. 9 § ML. Det sjätte mervärdesskattedirektivet är dock endast bindande med avseende på resultatet. Hur detta skall uppnås avgörs av medlemsstaterna.¹¹⁶ Huruvida EG-domstolen anser att den svenska konstruktionen leder till att resultaten uppnås får möjligen framtiden utvisa. Skulle det svenska systemet konstrueras om för att likna sjätte mervärdesskattedirektivet måste kravet på att det skall förekomma omsättning bort. Omsättningsrekvisitetet går som en röd tråd genom ML och lägger hinder i vägen för att huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § 1 st. skall kunna tillämpas.¹¹⁷ Förändringarna i ML skulle i så fall bli ganska omfattande.

För det andra skiljer sig innebörden av 10 kap. 9 § ML från EG-rätten på så sätt att det är svårare att få rätt till återbetalning av moms än det är att anses som skattskyldig person i direktivet vilket medför avdragsrätt enligt artikel 17.2. De högre kraven i svensk rätt grundar sig på flera olika förhållanden.

För att 10 kap. 9 § ML skall bli tillämplig krävs det att den nystartade verksamheten är yrkesmässig. Bestämmelsen i 10 kap. 9 § är ju endast ett steg på vägen till avdragsrätt som grundas på skattskyldighet enligt huvudreglerna som kräver yrkesmässighet. Yrkesmässighet måste därför föreligga redan i uppbyggnadsskedet. Kravet på yrkesmässighet innebär i princip att verksamheten skall utgöra näringsverksamhet enligt 21 § KL och att den därmed är varaktig, självständig och att den bedrivs i vinstsyfte.¹¹⁸ Det finns en del som talar för att svensk rätt här ställer större krav än vad som görs i sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta har redogjorts för tidigare.¹¹⁹ Här skall endast som exempel nämnas vinstsyftet vilket som sagt ingår i rekvisitetet yrkesmässighet. Detta krav förklarar delvis den restriktiva

¹¹⁶ Artikel 189a 3 stycket i Romfördraget.

¹¹⁷ Se kap. 5.2.2 och 6.2.2 ovan.

¹¹⁸ Verksamheten kan också enligt 4 kap. 1 § 2 p. ML anses som yrkesmässig om den bedrivs i former jämförbara med näringsverksamhet. Regeln skall dock tillämpas restriktivt.

¹¹⁹ Se kap 5.2.3 och 6.4.2 ovan.

bedömningen av t.ex. hobbyverksamheter i svensk rätt. I artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet ställs det inte något krav på vinstsyfte varför även hobbyverksamheter teoretiskt sett kan omfattas. Även om jag inte har gjort en grundlig underökning av skattskyldighetsfrågan vågar jag nog påstå att svensk rätt är otillräcklig jämfört med sjätte mervärdesskattedirektivet. Detta är allvarligt eftersom den svenska skattebasen blir smalare än vad som avses i direktivet. Skillnader mellan EG-rätten och svensk rätt skulle dock just i det här avseendet kunna överbryggas tolkningsvägen genom att t.ex. RR struntar i vinstsyftet som inte uttrycks i någon lagtext.

Enligt svensk rätt måste verksamheten ha påbörjats för att 10 kap. 9 § skall bli tillämplig. Det finns inga klara svar på när så anses ha skett. Äldre praxis indikerar dock att vissa förberedande handlingar i avsikt att bedriva verksamhet täcks in. Regeringsrätten har på grund av EG-rätten numera en skyldighet att se till att alla förberedande handlingar i avsikt att bedriva yrkesmässig verksamhet omfattas. Av den anledningen bör rekvisitet påbörjad inte vålla några problem.

Något som däremot klart framstår som bristande implementering är kravet på särskilda skäl. Detta krav behölls trots EG-anpassningen av ML. Särskilda skäl anses föreligga enligt förarbetena om verksamheten kommer att få tillräckligt stor omfattning och kommer igång inom rimlig tid. Enligt RSV krävs det därutöver att det görs betydande investeringar. De här kraven har inte sin motsvarighet i EG-rätten. Begränsningen som slogs fast i Rompelmandomen var att avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet enligt direktivet skall kunna styrkas av objektiva fakta. Kravet på särskilda skäl går betydligt längre än så. Även om man hypotetiskt antar att kravet på särskilda skäl har uppställts för att förhindra momsusk – ett antagande som inte håller med hänsyn till innebörden av särskilda skäl – så ställer svensk rätt upp onödigt höga krav för detta. För att använda en EG-rättslig princip skulle man i så fall kunna tala om bristande proportionalitet mellan mål och medel i svensk rätt.¹²⁰ Det skall enligt Rompelmandomen räcka med att den som ansöker om återbetalningsrätt kan styrka sin avsikt att självständigt bedriva yrkesmässig verksamhet.¹²¹ Detta är inte samma sak som att det måste finnas särskilda skäl. Min åsikt är därför att kravet på särskilda skäl måste slopas. Så länge regeln kvarstår oförändrad i 10 kap. 9 § ML skall den dock tolkas EG-konformt, direktivet skall med andra ord ges indirekt verkan.¹²² En sådan tolkning innebär att skattemyndigheter och domstolar måste bortse från förarbetsuttalanden och RSV:s rekommendationer.

¹²⁰ EG-domstolen har nyligen tillämpat proportionalitetsprincipen även beträffande sjätte mervärdesskattedirektivet. Nationella bestämmelser får inte gå utöver vad som är syftet med dem om det åsidosätter principerna i mervärdesskattesystemet. Domen gällde dock inte artikel 17 i direktivet. Mål C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96 Garage Molenheide BVBA m.fl. punkt 48.

¹²¹ Jag förutsätter här att yrkesmässig verksamhet är/görs lika vidsträckt som ekonomisk verksamhet i sjätte mervärdesskattedirektivet.

¹²² Se kap. 4.3.2 ovan.

Avslutningsvis kan konstateras att några av de brister i svensk rätt som jag pekat på kan rättas till genom att ge sjätte mervärdesskattedirektivet indirekt verkan via en EG-konform tolkning. Visar det sig att 10 kap. 9 § ML i sig är oförenlig med direktivet är sådan tolkning däremot inte möjlig.

Omsättningsrekvisitet måste i så fall slopas så att skattskyldighet och avdragsrätt föreligger från början i uppbyggnadsskedet. Den som lidit skada av att svensk rätt här inte kunnat tolkas i enlighet med direktivet kan pröva att kräva staten på skadestånd enligt den praxis som EG-domstolen har slagit fast. Oavsett tolkningsmöjligheter är jag dock som nämnts av den åsikten att kravet på särskilda skäl i 10 kap. 9 § ML måste bort. Särskilda skäl går utöver vad som krävs enligt sjätte mervärdesskattedirektivet och därtill hörande praxis.

Litteraturförteckning

- Brockert, M.
Gothildius, L. (intervju) Vinstsyftet, SN 1997 s. 603-608
Rättsenheten, Skatteförvaltningen i Kristianstad,
telefonsamtal 1998-02-27 och 1998-03-03
- Jonasson, I. (intervju) Skatteförvaltningen i Klippan, telefonsamtal
1998-02-27 och 1998-03-03
- Jonsson, G. Skattskyldighet och avdragsrätt vid tillämpningen
av mervärdesskattelagen i jämförelse med EG-
rätten. SvSkT 1996 s. 555-561
- Kleerup, J. & Melz, P. Handbok i mervärdesskatt, Stockholm 1992
- Lodin, S-O., Lindencrona, G., Melz, P., och
Silfverberg, C. Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt,
Del 1, fjärde upplagan, Lund 1994
- Mattsson, N. Mervärdesskatt, åttonde omarbetade upplagan,
Uppsala 1993
- Mattsson, N. Skattepolitik, fjärde upplagan, Uppsala 1994
- Mattsson, N. & Melz, P. Mervärdesskatt, elfte upplagan ombesörjd av
Peter Melz, Uppsala 1997
- Melz, P. Mervärdesskatten, Stockholm 1990
- Prop. 1968:100 Kunglig Maj:ts proposition med förslag till
förordning om mervärdesskatt
- Prop. 1989/90:111 Om reformerad mervärdesskatt m.m.
- Prop. 1993/94:99 Om ny mervärdesskattelag
- Prop. 1994/95:57 Mervärdesskatten och EG
- Prop. 1996/97:10 Mervärdesskatt inom kultur-, utbildnings- och
idrottsområdet
- Prop. 1996/97:100 Ett nytt system för skattebetalningar, m.m. Del 1
- Rabe, G. Mervärdesskatt – arbetsprogram från EU-
kommissionen, SN 1996 s. 609-615
Stockholm 1997
- Riksskatteverkets
handledning för
mervärdesskatt 1997
- Riksskatteverkets
promemoria Angående mervärdesskatt i ett
uppbyggnadsskede, 1993-10-28, Dnr 24739-
93/900
- Riksskatteverkets
promemoria Skattemyndigheternas hantering av frågor
avseende EG-rätten, 1996-10-22, Dnr 7809-
96/900
- SOU 1992:6. Del 1 Ny mervärdesskattelag
- SOU 1994:88. Mervärdesskatten och EG
- SOU 1995:63. Översyn av skattereglerna för stiftelser och
ideella föreningar
- Taxation in OECD
Countries Paris 1993
- Terra, B.J.M. & Kajus, J. A Guide to the Sixth VAT Directive, Volume A,
Amsterdam 1991
- Wennergren, B. Omprövning till skattskyldigs nackdel av en
tidigare till hans fördel avgjord fråga, SN 1997 s.
191-195

Westberg, B.

Nordisk mervärdesskatterätt, Stockholm 1994

Rättsfallsförteckning

C-41/74	Van Duyn, Rec 1974 s. 1337
C-102/79	Kommissionen mot Belgien, Rec 1980, s. 1473
C-8/81	Ursula Becker, Rec 1982, s. 53
C-14/83	Von Colson, Rec 1984, s. 1891
C-102/86	Apple and Pear Development Council, Rec 1988 s. 1443
C-320/88	Safe BV, Rec 1990, s. I-285
C-106/89	Marleasing, Rec 1990, s. I-4135
C-186/89	Van Tiem, Rec 1990, s. I-4363
C-6/90 och C-9/90	Frankovich m.fl., Rec 1991, s. I-5357
C-60/90	Polysar, Rec 1991, s. I-3111
C-97/90	H. Lennartz, Rec 1991, s. I-3795
C-202/90	Ayuntamiento de Sevilla, Rec 1991, s. I-4247
C-33/93	Empire Stores Ltd, Rec 1994, s. I-2329
C-46/93 och C-48/93	Brasserie du Pêcheur och Factortame, Rec 1996, s. I-1029
C-62/93	BP Supergas, Rec 1995, s. I-1883
C-110/94	Inzo, REG 1996, s. I-857
C-215/94	Jürgen Mohr, REG 1996, s. I-959
C-230/94	Renate Enkler, REG 1996, s. I-4517
C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96	Garage Molenheide BVBA m.fl.
C-37/95	Ghent Coal Terminal BV
Kammarrätten i Göteborg	Dom meddelad 1995-11-15, mål nr 3439-1995
RÅ 1956 ref 6	
RÅ 1973 Fi 161	
RÅ 1986 not 484	
RÅ 1986 not 488	
RÅ 1989 ref 109	
RÅ 1992 ref 21	
RÅ 1996 ref 101	
RÅ 1996 not 168	
RÅ 1997 ref 16	