

SkatteNytt 12 1997, s. 772-773

Begränsar bidrag rätten till momsavdrag?

Riksskatteverket (RSV) har som ett yttrande till skatterättsnämnden (SRN) i ett pågående ärende om förhandsbesked i sin skrivelse Dnr 4261-97/900 besvarat rubricerade fråga jakande och anser till och med att inställningen bör gälla till dess lagakraftvunnet besked eller dom föreligger. Jag anför här ett direkt motsatt synsätt.

RSV utgår i väsentliga delar från en artikel av Peter Melz i SN 3/1997 (sid. 120ff), vilken föranleddes av en regeringsrättsdom den 6 december 1996 (mål nr 7578-1995), vilken refereras i samma nummer av SN (sid. 138f) och där regeringsrätten förenade sig med SRN, som ansåg att avdragsrätten för ingående moms på förvärv till en momsskyldig parkeringsverksamhet inte begränsades av uppburna kontrollavgifter. RSV kommer i sin skrivelse emellertid till en annan slutsats än Peter Melz, som anser att domen har stöd i ett fall från EG-domstolen där den inte ansåg att avdragsrätten i en momsskyldig verksamhet skulle begränsas av intäkter till verksamheten vilka inte konstituerade "en egen ekonomisk aktivitet".

Jag förenar mig med Peter Melz inställning och vänder mig framförallt mot RSVs analys av verksamhetsbegreppet och uttalandet att man som "del av verksamhet" skulle kunna "betrakta sådant som finansieras med intäkter som inte konstituerar omsättning, t.ex. olika typer av bidrag." Förvärv till en sådan av RSV beskriven del av verksamhet skulle inte berättiga till avdrag för ingående moms, eftersom den inte medför momsskyldighet. Det RSV ägnar sig åt är ett uppenbart cirkelresonemang: som ett postulat uppställs en definition av bidrag som avdragsbegränsande då de inte medför momsskyldighet. Skulle det godtas skulle prövningen om förvärvet sker i en momsskyldig verksamhet, vilket är förutsättningen för avdragsrätt för ingående moms enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (ML), bli helt poänglös. Regeringsrätten och SRN har ju i det av Peter Melz kommenterade fallet gjort precis en sådan prövning och kommit fram till att en enda momsskyldig parkeringsverksamhet förelegat och att det faktum att kontrollavgifterna inte skall momsbeskattas inte har medfört att parkeringsverksamheten skall anses bestå i två verksamhetsgrenar. Som en pendang till fallet kan anföras RÅ 1995 not 224 där till och med aktiviteter som ett bolag utför i sin "ägarroll" inte begränsar avdragsrätten för att utföra koncerngemensamma tjänster, då ägarfunktionen anses integrerad med de momsskyldiga aktiviteterna och att för avdragsbegränsning angavs som en absolut förutsättning förekomsten av en blandad verksamhet, dvs. såväl momspliktig som momsfri omsättning. Kontrollavgifterna i det av Peter Melz kommenterade fallet utgör ju exempelvis inte ersättning för någon momsfri finansiell tjänst och därmed har enligt min mening regeringsrätten även den 6 december 1996 avkunnat en dom i enlighet med gällande rätt.

Läsaren av RSVs skrivelse bör också uppmärksamma att RSV uppenbarligen har tagit fasta på Peter Melz hänvisning till uttalande i förarbetena (jfr prop. 1978/79:141 sid. 59), när RSV som stöd för den tolkning av avdragsrättens omfattning enligt ML, som RSV enligt ovan har givit med ledning av begreppet "del av verksamhet", tar exemplet med persontransport och godstransport. Vad RSV därvid missar i sin skrivelse är att uttalandet är från tiden då godstransporter var momspliktiga medan persontransporter var momsfria. I förarbetena till den nu gällande mervärdesskattelagen (jfr prop. 1993/94:99 sid. 129) uttalas att begreppet verksamhetsgren har betydelse för uttrycket "del av verksamhet" varvid också hänvisas till

nämnda äldre förarbeten där transportområdet togs som exempel och det anfördes att som en verksamhet bör ”i dessa och andra fall” avses den momsskyldiga delen av verksamheten och ”som en annan verksamhetsgren övriga delar av verksamheten”, åsyftande alltså den dåförtiden momsfria aktiviteten med persontransporter. Att persontransporter blev momspliktiga den 1 januari 1991 förtar ju inte det principiella i uttalandet av innebörd att en momsfri aktivitet (omsättning) måste förekomma för att en blandad verksamhet som begränsar avdragsrätten i en i övrigt momsskyldig verksamhet skall anses förekomma.

Vad som är än mer förvånande är inte att RSV i sin skrivelse gör en så pass långtgående tolkning utifrån en artikel utan att analysera ovan anförda rättsfall och angivna uttalanden i förarbetena, utan att RSV helt missar en systematisk analys i skenet av införandet av 8 kap. 13a § ML (SFS 1996:1327) då vid tolkningen av EG-rätten - som det ju handlar om här - den språkliga utformningen och logiken i den språkliga utformningen helst skall bedömas. Ulf Bernitz anför på sidan 37 i *Inför europeiseringen av svensk rätt*, sid. 29-40 i *Juridisk Tidskrift 1991-1992*, att tolkningsunderlaget bl.a. kan vara ”en bestämmelses placering och relation till andra bestämmelser i samma författning”. Detta förstärker enligt min mening den redan enligt svensk tradition gällande specialitetsprincipen och för ifrågavarande tolkning, dvs. av omfattningen av den allmänna principen om en generell avdragsrätt i momsskyldiga verksamheter enligt 8 kap. 3 § första stycket ML, kan man fråga sig av vilken anledning 8 kap. 13a § ML infördes, om det den regeln skall uttrycka redan skulle gälla som allmänna principer, vilket faktiskt är innebörden av vad RSV anför i sin skrivelse. 8 kap. 13a § ML stipulerar nämligen att intäkter i form av bidrag eller stöd från det allmänna som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst skall begränsa avdragsrätten för ingående moms i proportion till de totala intäkterna i verksamheter som består i anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar. Denna (särskilda) princip gäller alltså enbart för uppräknade branscher och för den beskrivna formen av bidrag. I övrigt anser jag att avdragsrätten för ingående moms på förvärv till en momsskyldig verksamhet enligt ML inte begränsas av intäkter i verksamheten som överhuvudtaget inte konstituerar någon omsättning enligt ML, t.ex. intäkter som består i bidrag uppburna utan krav på motprestation från givarens sida. ML inte bara bör, utan skall givetvis gälla som högsta tolkningsdatum härvidlag, och inte RSVs skrivelse.